

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2015. gada 17. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Tiešie nodok?i – LESD 63. un 65. pants – Kapit?la br?va aprite – Akciju portfe?a dividenžu aplikšana ar nodokli – Ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? – Ierobežojums – Gal?gais nodok?u slogs – Faktori nodok?a maks?t?ju rezidentu un nodok?a maks?t?ju nerezidentu nodok?a sloga sal?dzin?šanai – Sal?dzin?m?ba – Ien?kuma nodok?a vai sabiedr?bu ien?kuma nodok?a ?emšana v?r? – Konvencijas nodok?a dubultas uzlikšanas nov?ršanai – Ierobežojuma neitraliz?šana konvencijas ce??

Apvienot?s lietas C?10/14, C?14/14 un C?17/14

par l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augst?k? tiesa (*Hoge Raad der Nederlanden*, N?derlande) iesniedza ar l?gumiem, kas pie?emti 2013. gada 20. decembr? un kas Ties? re?istr?ti 2014. gada 13. janv?r?, 2014. gada 15. janv?r? un 2014. gada 16. janv?r?, tiesved?b?s

J. B. G. T. Miljoen (C?10/14),

X (C?14/14),

Société Générale SA (C?17/14)

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] (referents), kas pilda treš?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, Tiesas priekšs?d?t?ja vietnieks K. L?nartss [*K. Lenaerts*], kas pilda treš?s pal?tas tiesneša pien?kumus, tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. Jääskinen*],

sekret?re M. Ferreira [*M. Ferreira*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2015. gada 18. marta tiesas s?di,

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

- J. B. G. T. Miljoen v?rd? – E. Nijkeuter,
- X v?rd? – N. de Haan, k? ar? G. Th. K. Meussen un S. N. Baum?Sillé, advocaten,
- Société Générale SA v?rd? – M. Sanders un A. Breuer, advocaten,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – M. Bulterman, M. Gijzen un M. de Ree, p?rst?ves, kur?m pal?dz I. Siemonsma un H. Guiljam,

- Vācijas valdības vārds – *T. Henze un K. Petersen*, pārstāji,
- Zviedrijas valdības vārds – *A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren un K. Sparrman*, kā arī *L. Swedenborg, E. Karlsson un F. Sjövall*, pārstāji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārds – *J. Beeko*, pārstāve, kurai palīdz *S. Ford, barrister*,
- Eiropas Komisijas vārds – *W. Roels un A. Cordewener*, pārstāji,

noklausījusies enerģētiskā secinājumu 2015. gada 25. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1. Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 63. panta interpretāciju.
2. Šie līgumi tika iesniegti saistībā ar *J. B. G. T. Miljoen, X un Société Générale SA* (turpmāk tekstā – “*Société Générale*”) strīdiem ar *Staatssecretaris van Financiën* (valsts finanšu sekretārs) par ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ko šā iestāde veikusi par Nīderlandes izcelsmes dividendām, kas izmaksātas prasītājiem pamatlietās.

Atbilstošās tiesību normas

Nīderlandes tiesības

Likums par dividenžu nodokli

3. Likuma par dividenžu nodokli (*Wet op de dividendbelasting*) 1. pants redakcijā, kura ir piemērojama pamatlietu faktiem, ir izteikts šādi:

“1. “Ar nosaukumu “dividenžu nodoklis” tiek iekasēts tiešais nodoklis no personām, kuras tieši vai izmantojot sertifikātus gūst ienākumus no kapitāla daļēm, dalības sertifikātiem un aizdevumiem, kas minēti 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli [(*Wet op de vennootschapsbelasting* 1969, turpmāk tekstā – “Likums par sabiedrību ienākuma nodokli”)] 10. panta 1. punkta d) apakšpunktā, akciju sabiedrības, privātās sabiedrības ar ierobežotu atbildību, komandītsabiedrības un citās Nīderlandē reģistrētās sabiedrības, kuru kapitāls ir pilnībā vai daļēji sadalīts kapitāla daļēs.”

2. Šā likuma piemērošanas nolikot kopieguldījumu fondu pašumtiesību dokumenti, kas norādīti [Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli] 2. panta 3. punktā, tiek pielīdzināti daļēm sabiedrības, kuru kapitāls ir pilnībā vai daļēji sadalīts kapitāla daļēs, un fondi tiek pielīdzināti sabiedrībām.

[..]”

4. Atbilstoši Likuma par dividenžu nodokli 5. pantam šis nodoklis ir 15 % no peļņas.

5. Šā likuma 10. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nīderlandē reģistrēta juridiska persona, kas nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja, var lūgt inspektoru pieņemt lēmumu, par ko var iesniegt sūdzību, lai saņemtu nodokļa par dividendām, kas tai ieturēts kalendārā gada laikā, atmaksu [..].”

2001. gada IN likums

6 2001. gada Likums par ienākuma nodokli (*Wet Inkomstenbelasting 2001*, turpmāk tekstā – “2001. gada IN likums”) redakcijā, kas piemērojama pamatlietu faktiem, ir definēts aplikšanas ar nodokli režīms, kurš piemērojams fizisko personu ienākumiem.

7 Minētā likuma 2.13. pantā ir noteikta 30 % likme, kas piemērojama ienākumiem no uzkrājumiem un noguldījumiem, kuri ietilpst apliekamo ienākumu kategorijā, kas parasti tiek kvalificēta kā “3. nodalījums” jeb “3. pozīcija”.

8 Šis likuma 5.1. pants ir noteikts, ka ar nodokli apliekamo ienākumu, kas radies no uzkrājuma un ieguldījumiem, veido “ieguvums no uzkrājuma un ieguldījumiem, no kura atņem personīgās izdevumus”.

9 Saskaņā ar šo paša likuma 5.2. pantu peļņa no uzkrājuma un ieguldījumiem tiek noteikta pēc vienotas likmes 4 % apmērā no vidējā starp peļņas bāzi kalendārā gada sākumā un peļņas bāzi kalendārā gada beigās, ciktāl minētais vidējais ir lielāks par kapitāla daļu, kas atbrīvota no nodokļiem.

10 2001. gada IN likuma 5.3. panta 1. punkts peļņas bāze ir definēta kā “aktīvu vērtība, kas samazināta par pasīvu vērtību”. 2001. gada IN likuma 5.3. panta 2. punkts kā aktīvi ir definētas:

- a. pašumtiesības uz nekustamajiem pašumiem;
- b. tiesības, kuras tieši vai netieši attiecas uz nekustamajiem pašumiem;
- c. kustamā manta, ko ne nodokļa maksātājs, ne tā mājaimniecība veidojošās personas nelieto personiskajam vajadzībām, kā arī kustamā manta, kas tiek lietota vai patērēta personiskām vajadzībām, bet kas galvenokārt ir noguldījums;
- d. tiesības uz kustamo mantu;
- e. tiesības, kas nav pašuma tiesības, piemēram, nauda;
- f. pārējās pašumtiesības, kam ir tirgus vērtība.”

11 2001. gada IN likuma 5.3. panta 3. punkts ir precizēts, ka “parādi ir saistības ar tirgus vērtību”.

12 2001. gada IN likuma 5.5. panta “Kapitāls, kas atbrīvots no nodokļa” 1. punkts ir noteikts, ka kapitāls, kas ir atbrīvots no nodokļa, ir EUR 20 014. Minētā panta 2.–4. punkts šis noteikums ir pielāgots pašam gadījumam, kad nodokļa maksātājam ir partneris.

13 2001. gada IN likuma 5.19. panta 1. punkts attiecībā uz aktīvu un pasīvu novērtēšanu ir paredzēts, ka tie tiek vērtēti atbilstoši to tirgus vērtībai.

14 2001. gada IN likuma 7.1. pants ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam īrvalstniekam ienākuma nodoklis tiek iekasēts no:

[..]

b. ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir ieg?ti no b?tiskas l?dzdal?bas N?derland? re?istr?t? sabiedr?b?, un

[..]

ko tas ir guvis kalend?raj? gad?."

15 2001. gada IN likuma 9.2. panta 1. punkt? attiec?b? uz ar nodokli apliekamiem priekšmaks?jumiem ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?jiem rezidenti nodoklis par dividend?m ir priekšmaks?jums. Š? panta 8. punkt? ir noteikts, ka nodok?a maks?t?jiem ?rvalstniekiem "iekas?tais nodoklis par dividend?m, kas attiecas uz kop?jo ien?kumu veidojošiem elementiem, tiek uzskat?ts par priekšmaks?jumu".

Likums par sabiedr?bu ien?kuma nodokli

16 Atbilstoši Likuma par sabiedr?bu ien?kuma nodokli 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlaietu faktiskajiem apst?k?iem, N?derlandes ien?kums ir kop?j? summa no ar nodokli apliekam?s pe??as, kas g?ta N?derlandes uz??mum?, proti, t? ir visu to g?to labumu summa, kas ir sa?emti no vad?t? uz??muma vai uz??muma da?as, izmantojot past?v?go uz??mumu N?derland? vai pateicoties past?v?gam p?rst?vim N?derland? (N?derlandes uz??mums).

17 Min?t? likuma 25. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

"1. Priekšmaks?jums ir par dividend?m iekas?tais nodoklis, iz?emot nodokli, kas iekas?ts atbilstoši [Likuma par dividenžu nodokli] 12. panta 1. punktam, un nodokli, kas iekas?ts par azartsp??u vinnestiem, cikt?l šie nodok?i tiek iekas?ti no pe??as vai vinnestiem, kas nav ar nodokli apliekam?s pe??as vai N?derland? g?to ien?kumu da?a.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nodoklis par dividend?m netiek ?emts v?r? k? priekšmaks?jums, ja nodok?a maks?t?js, no kura ir iekas?ts nodoklis par dividend?m, nav ar? faktiskais pe??as, no kuras tiek ietur?ts nodoklis par dividend?m, guv?js. Par faktisko labuma guv?ju netiek uzskat?ts tas, kurš attiec?b? uz paša sa?emto pe??u ir sniedzis atl?dz?bu, kas ietilpst dar?jumu kopum?, attiec?b? uz ko var uzskat?t, ka:

a. pe??u piln?b? vai da??ji, tieši vai netieši ir guvusi fiziska vai juridiska persona, kurai ir maz?kas ties?bas uz nodok?a par dividend?m samazin?jumu, atmaksu vai kompens?ciju nek? personai, kas ir sniegusi atl?dz?bu, un ka

b. š? fizisk? vai juridisk? persona saglab? vai sa?em tieši vai netieši kapit?la v?rtspap?ru, dal?bas sertifik?tu vai aizdevumu poz?ciju, kas nor?d?ti [Likuma par sabiedr?bu ien?kuma nodokli] 10. panta 1. punkta d) apakšpunkt?, kas piel?dzin?ma poz?cijai, kas tai bija ar š?m da??m, sertifik?tiem vai aizdevumiem pirms visiem dar?jumiem.

3. Piem?rojot 2. punktu:

a. var b?t ar? runa par dar?jumu kopumu, ja dar?jumi tiek veikti regul?t? tirg? Likuma par finanšu kontroli 1. panta 1. punkta izpratn? vai regul?t? v?rstpap?ru birž?, kas atrodas vai ir akt?va valst?, kas nav Eiropas Savien?bas dal?bvalsts;

b. tiek piel?dzin?ts dar?jumu kopumam dar?jums, kas attiecas vien?gi uz viena vai vair?ku dividenžu kuponu ieg?di vai da?u ?stermi?a lietošanas ties?bu noteikšanu.

4. Nodoklis par dividendēm, kas atbilstoši [2001. gada IN likuma] 9.2. panta 4. punktam netiek ņemts vērā kā priekšmaksājums, tiek uzskatīts par kredītiestādes priekšmaksājumu, kas paredzēts 1964. gada Likuma par algas nodokli 19.g panta 3. punktā, ja šā iestāde pārskaita šai nodokļa par dividendēm summai atbilstošu summu uz tās personas bloķēto kontu, attiecībā uz kuru šis nodoklis par dividendēm netiek ņemts vērā kā priekšmaksājums. Nodoklis par dividendēm, kas atbilstoši [2001. gada IN likuma] 9.2. panta 4. punktam netiek ņemts vērā kā priekšmaksājums, tiek uzskatīts par noguldījumu iestādes pārvaldītāja priekšmaksājumu atbilstoši 1964. gada Likuma par algas nodokli 19.g panta 3. punktam, ja šis pārvaldītājs patērē nodokli par dividendēm atbilstošu summu vienas vai vairāku dalībnieku iegādei, kas šajā iestādē ir bloķētas, tās personas labā, attiecībā uz kuru šis nodoklis par dividendēm netiek ņemts vērā kā priekšmaksājums.”

Vispārējais likums par valsts nodokļiem

18 Vispārējā likuma par valsts nodokļiem (*Algemene wet inzake rijksbelastingen*) 15. panta redakcijā, kas piemērojama pamatlīdēt faktiem, tiek paredzēts, ka priekšmaksājumu var atskaitīt no nodokļa par kopīgiem ienākumiem. Ja ar pēdējo nepietiek, lai kompensētu nodokli par dividendēm, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, nodoklis par dividendēm tiek atmaksāts.

Beļģijas–Nīderlandes konvencija

19 Beļģijas Karalistes un Nīderlandes Karalistes Konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļiem ienākumu un turības nodokļa jomā novēršanu, kas parakstīta 2001. gada 5. jūnijā (turpmāk tekstā – “Beļģijas–Nīderlandes konvencija”), 10. pantā ir noteikts:

“1. Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir Iģumslīdzijas valsts rezidente, citas Iģumslīdzijas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokli šajā otrajā valstī.”

2. Šīs dividendes tomēr ir apliekamas ar nodokļiem arī Iģumslīdzijā valstī, kurā sabiedrība, kas maksā dividendes, ir rezidente, un aplikšana ar nodokli notiek saskaņā ar minētās valsts tiesību aktiem, bet, ja dividenžu faktiskā saņēmēja ir otras Iģumslīdzijas valsts rezidente, šādi noteikts nodoklis nedrīkst pārsniegt:

[..]

b) 15 % no dividenžu bruto summas [..].”

20 Šīs konvencijas 23. pantā “Metodes dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai” 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“Ņemot vērā Beļģijas tiesību aktus par atskaitījumu piemērošanu Beļģijas nodokļiem par nodokļiem, kuri ir samaksāti ārvalstīs, ja Beļģijas rezidents saņem ienākumus, kas iekārti tās kopējās ienākumos, kuri apliekami ar Beļģijas nodokli un kurus veido dividendes, kas nav atbrīvotas no Beļģijas nodokļa saskaņā ar turpmāk minēto c) apakšpunktu, procenti un peļņa, kas norādīti 12. panta 5. punktā, Nīderlandes nodoklis, kurš iekasēts no šiem ienākumiem, ir atskaitāms no Beļģijas nodokļa, kas attiecas uz šiem ienākumiem.”

Francijas–Nīderlandes konvencija

21 Francijas Republikas un Nīderlandes Karalistes Konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļiem ienākumu un turības nodokļa jomā novēršanu, kas parakstīta 1973. gada 16. martā Parīzē (turpmāk tekstā – “Francijas–Nīderlandes konvencija”),

10. pant? ir noteikts:

“1. Dividendes, ko vienas valsts sabiedr?ba rezidente izmaks? otras valsts rezidentam, aplik ar nodokli šaj? otr? valst?.

2. Tom?r š?s dividendes var aplik ar nodokli l?gumsl?dz?j? valst?, kuras rezidente ir sabiedr?ba, kas izmaks? dividendes, un š? aplikšana ar nodokli notiek atbilstoši š?s valsts ties?bu aktiem; ta?u š?di uzlikts nodoklis nedr?kst p?rsniegt:

[..]

b) 15 % no dividenžu bruto summas [..].”

22 Š?s konvencijas 24. panta nosaukums ir “Dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanas noteikumi”. Š? 24. panta B da?as b) punkt? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz ien?kumiem, kas paredz?ti 10[. pant?] un kas N?derland? ir aplikti ar nodokli saska?? ar [š? panta] nosac?jumiem, Francija person?m, kuras ir Francijas rezidentes un kuras g?st š?dus ien?kumus, pieš?ir nodok?u kred?tu, kura summa ir vien?da ar N?derland? samaks?t? nodok?a summu.

Šis nodok?u kred?ts, kas nevar b?t liel?ks par nodok?a summu, k?da Francij? tiek iekas?ta par attiec?gajiem ien?kumiem, attiecas uz nodok?iem, kuri paredz?ti 2. panta 3. punkta b da?? un kuru b?z?s šie ien?kumi ir iek?auti”.

Pamatlietas un prejudici?lie jaut?jumi

Lieta C?10/14

23 *J. B. G. T. Miljoen* ir N?derlandes valstspieder?gais, kas dz?vo Be??ij? un kam pieder kapit?la da?as tr?s sabiedr?b?s, kuras tiek kot?tas N?derlandes birž?.

24 2007. gad? *J. B. G. T. Miljoen* tika izmaks?tas dividendes EUR 4852 apm?r? par š?m da??m. Par šo summu N?derland? nodokl? par dividend?m atbilstoši 15 % likmei tika ietur?ti EUR 729.

25 Sav? ien?kuma nodok?a deklar?cij? par ien?kumiem, kas 2007. gad? g?ti N?derland?, *J. B. G. T. Miljoen* deklar?ja kop?jos ien?kumus nulle un nenor?d?ja nodok?a par dividend?m summu, kas atskait?ma no ien?kuma nodok?a.

26 Saska?? ar šo deklar?ciju N?derlandes nodok?u iest?des sagatavoja pazi?ojumu par ien?kuma nodokli. *J. B. G. T. Miljoen* iesniedza s?dz?bu š?m iest?d?m par min?to pazi?ojumu un l?dza atmaks?t nodokli par dividend?m EUR 438 apm?r?, jo pret vi?u k? pret nodok?a maks?t?ju nerezidentu esot bijusi nevienl?dz?ga attieksme, kas ir aizliegta ar LESD 63. pantu. P?c š?s s?dz?bas š?s iest?des pie??ma l?mumu, ar kuru atst?ja sp?k? šo pazi?ojumu par nodokli.

27 *J. B. G. T. Miljoen* c?la pras?bu par šo l?mumu Bredas ties? (*Rechtbank te Breda*), kas galvenok?rt bija par to, vai atš?ir?g? attieksme nodok?u jom?, uz ko vi?š nor?da, starp rezidentiem un nerezidentiem ir kapit?la aprites br?v?bas ierobežojums LESD 63. panta izpratn?. T? k? š? tiesa nosprieda, ka t?s izskat?maj? liet? nav ierobežojuma, *J. B. G. T. Miljoen* iesniedza kas?cijas s?dz?bu Augst?kaj? ties?.

Lieta C?14/14

28 X ir N?derlandes valstspieder?g?, kura dz?vo Be??ij? un kurai pieder 2 no 95 da??m, kas veido sabiedr?bas *A Holding BV*, kura ir N?derland? re?istr?ta sabiedr?ba, pamatkapit?lu, kas atbilst 2,1 % ?? kapit?la. 2007. gad? vi?ai tika izmaks?tas dal?bas dividendes kopsumm? par EUR 107 372. No ??s summas tika ietur?ti EUR 16 105,80 k? nodoklis par dividend?m.

29 K? Be??ijas rezidentei X ien?kumi Be??ij? tika aplikti ar fizisko personu ien?kuma nodokli atbilstoši 25 % likmei EUR 22 816,22 apm?r? no dividenžu neto summas. Tom?r šaj? aplikšan? ar nodokli vi?a var?ja sa?emt da??ju N?derland? samaks?t? nodok?a par dividend?m atskait?jumu. No lietas materi?liem izriet, ka t?d?j?di vi?ai tika atdoti EUR 4026.

30 X iesniedza s?dz?bu N?derlandes nodok?u iest?d?m par nodok?a par dividend?m ietur?jumu, pamatojot ar to, ka pret vi?u k? pret nodok?a maks?t?ju nerezidenti esot bijusi nevienl?dz?ga attieksme. Ar 2010. gada 29. marta l?mumu ??s iest?des šo s?dz?bu noraid?ja.

31 X c?la pras?bas Bredas ties? par šo l?mumu. ?? tiesa uzskat?ja, ka ??s pras?bas ir da??ji pie?emamas. X un valsts finanšu sekret?rs iesniedza apel?cijas s?dz?bu par ??s tiesas spriedumu Hertogenboshas Apel?cijas ties? (*Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*), kura sav? spriedum? atst?ja šo spriedumu da??ji sp?k?. X un valsts finanšu sekret?rs iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties?.

Lieta C?17/14

32 *Société Générale* ir sabiedr?ba, kura re?istr?ta Francij?. Tai ar ieguld?jumu fonda, kas ar? ir re?istr?ts Francij?, starpniec?bu no 2000. l?dz 2008. gadam pieder?ja kapit?la da?u paketes, kas atbilda maz?k nek? 5 % birž? kot?tu N?derlandes sabiedr?bu pamatkapit?lam. Šajos gados ??s dividendes tika izmaks?tas *Société Générale*, pirms tam N?derlandes nodok?u iest?d?m veicot 15 % ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? k? nodokli par dividend?m.

33 Par laikposmu no 2000. l?dz 2007. gadam *Société Générale* no sabiedr?bas ien?kuma nodok?a, kas maks?jams Francij?, var?ja atskait?t visu nodok?a par dividend?m summu, kas ietur?ta N?derland?.

34 T? k? *Société Générale* 2008. gad? bija zaud?jumi, taj? gad? N?derland? ietur?tais nodoklis par dividend?m netika atskait?ts no Francij? samaks?t? sabiedr?bas ien?kuma nodok?a. *Société Générale* uzskata, ka kop?j? N?derland? ietur?t? nodok?a par dividend?m summa tai ir j?atmaks?, jo sabiedr?b?m, ??s dal?bvalsts rezident?m, ir ties?bas atskait?t šo nodokli no sabiedr?bas ien?kuma nodok?a; iesp?ja, kuras nav da?u tur?t?jiem nerezidentiem. *Société Générale* uzskata, ka t?d?j?di t? ir cietusi no diskrimin?još?s attieksmes k? nodok?a maks?t?ja nerezidente.

35 Kas attiecas uz pras?bu sa?emt nodok?a par dividend?m, kas ietur?ts 2007. un 2008. gad?, atskait?šanu vai atmaksu, H?rlemas tiesa (*Rechtbank te Haarlem*) noraid?ja pras?t?jas pamatliet? pras?bu, pamatojot ar to, ka attiec?b? uz 2007. gadu Francijas nodok?u iest?des esot piln?b? atskait?jušas N?derlandes nodok?a par dividend?m summu no sabiedr?bas ien?kuma nodok?a un ka attiec?b? uz 2008. gadu *Société Générale* neesot pier?d?jusi, ka N?derlandes nodok?u slogs, kas g?l?s uz dividend?m, bija liel?ks, nek? tas b?tu bijis iekš?j? situ?cij?. Amsterdamas Apel?cijas tiesa (*Gerechtshof te Amsterdam*) ar? uzskat?ja, ka sal?dzin?jums starp nodok?a maks?t?ja rezidenta situ?ciju un nodok?a maks?t?ja nerezidenta situ?ciju ir j?aprobežo ar nodokli par dividend?m un ka netika pier?d?ts, ka *Société Générale* b?tu bijis j?maks? nodoklis par dividend?m cit?di nek? nodok?a maks?t?jam rezidentam. *Société Générale* iesniedz?jties? iesniedza kas?cijas s?dz?bu par Amsterdamas Apel?cijas tiesas spriedumu.

36 Visās trijās pamatlīdzes iesniedzējtiesa šaubās par to, vai valsts tiesiskajā regulājumā ir atšķirīga attieksme nodokļu ziņā starp daļu turētājiem nerezidentiem, fiziskām personām vai sabiedrībām, kas saņem dividendes, par kurām veic ieturējumu ienākumu gēšanas vietā, un tiem daļu turētājiem rezidentiem, attiecībā uz kuru dividendēm arī veic šādu ieturējumu, bet kuri var to atskaitīt no sava ienākuma nodokļa vai sabiedrības ienākuma nodokļa, un vai šis tiesiskais regulējums rada kapitāla aprites brīvības ierobežojumu.

37 Konkrēti, šī tiesa paskaidro, ka nodoklis par dividendēm tiek piemērots daļu turētājiem rezidentiem un daļu turētājiem nerezidentiem atbilstoši vienai vispārējai likmei. Pēdējiem minētajiem tas ir galīgais nodoklis, kamēr daļu turētājiem rezidentiem nodokli par dividendēm atskaita no ienākuma nodokļa vai sabiedrības ienākuma nodokļa. Šī pati tiesa norāda, ka, lai novērtētu rezidentu un nerezidentu situāciju salīdzināmbū, būtiski ir zināt, vai ir jēgā vērēt šāda atskaitēšana.

38 Iesniedzējtiesa arī šaubās par veidu, kādā ir nosakāma ar ienākuma nodokli apliekamā bāze gadījumā, kad šāda atskaitēšana ir jēgā vērēt.

39 Gadījumā, ja Tiesa nospriestu, ka daļu turētāju rezidentu un daļu turētāju nerezidentu situācijas ir salīdzināmas, ņemot vērā ienākuma nodokli, iesniedzējtiesa šaubās, pirmkārt, par vērā ņemamo atskaites laikposmu šā salīdzinājuma veikšanai. Proti, Nīderlandes rezidentam tiekot uzlikts nodoklis par dividendēm pēc vienotas likmes, tajā skaitā par gadiem, kad viņš nesaņem dividendes. Tā šī tiesa cenšas noskaidrot, vai Nīderlandes nodokļu slogu ir jānovērt, ņemot vērā nodokļus, kas skar visas Nīderlandes akciju dividendes, kuras izmaksētas nerezidentam viena vai vairāku gadu atskaites laikposmā, vai aplūkojot atsevišķi attiecībā uz katru Nīderlandes uzņēmumu, kas izmaksē dividendes, nodokļus, kuri skurši šīs dividendes šajā atskaites laikposmā. Otrkārt, lietā C-14/14 šī tiesa šaubās par to, vai šā salīdzinājuma nolākiem ir jēgā vērēt 2001. gada IN likuma 5.5. pantā nodokļa maksātāju rezidentu labā paredzētais kapitāla nodokļa atbrīvojums. Treškārt, lietā C-17/14 iesniedzējtiesa šaubās, vai šiem pašiem nolākiem ir jēgā vērēt visas izmaksas, kuras ekonomiski ir saistītas ar daļām, par kurām tiek saņemtas dividendes, vai, to nedarot, jēgā vērēt iespējamais dividendes atskaitējums, kas ir iekāuts kapitāla daļu iegādes cenā, kā arī iespējamās finansējuma izmaksas, kas izriet no attiecīgā daļu turējuma.

40 Turklāt lietās C-14/14 un C-17/14 iesniedzējtiesa šaubās par to, vai ieturējuma ienākumu gēšanas vietā diskriminājošo raksturu var reāli neitralizēt ar tādā konvencijā dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai, par kādām ir pamatlīdza, kuras paredz vai nu nodokļa samazinājumu rezidences dalībvalstī, izmantojot ienākumu gēšanas vietā ieturētā nodokļa atskaitējumu no šā nodokļa, vai ka nodokļa maksātājam maksājamais nodoklis nebūs lielāks par nodokli, kas maksājams nodokļa maksātājam rezidentam.

41 Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolāma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

— lietā C-10/14:

“1) Vai LESD 63. panta piemērošanai ir nepieciešams, ka nerezidenta salīdzinājums ar rezidentu tādā gadījumā kā šis, kurā izmaksētas dividendes ienākumu gēšanas valsts aplikusi ar nodokli par dividendēm, ir attiecināms arī uz ienākuma nodokli, kas maksājams par ienākumiem no dividendēm, no kura rezidentu gadījumā tiek atskaitēts nodoklis par dividendēm?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai faktiskais nodokļa slogs nerezidentam ir lielāks nekā rezidenta nodokļa slogs, ir jāsalīdzina no nerezidentiem ieturtais Nīderlandes nodoklis par dividendēm ar no rezidenta ieturto maksājamo Nīderlandes ienkamā nodokli, kas tiek aprēķināts atbilstīgi vienotas likmes ienākumiem, kuri dividenžu saņemšanas gadā ietver kopājo akciju turējumu Nīderlandes sabiedrībās, vai [tomēr] Eiropas Savienības tiesībās ir noteikts cits salīdzināšanas kritērijs, kas jāņem vērā?”

– lietā C-14/14:

“1) Vai LESD 63. panta piemērošanai ir nepieciešams, ka nerezidenta salīdzinājums ar rezidentu tādā gadījumā kā šis, kurā izmaksātais dividendes ienākumu gūšanas valsts aplikusi ar nodokli par dividendēm, ir attiecināms arī uz ienkamā nodokli, kas maksājams par ienākumiem no dividendēm, no kura rezidentu gadījumā tiek atskaitīts nodoklis par dividendēm?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai faktiskais nodokļa slogs nerezidentam ir lielāks nekā rezidenta nodokļa slogs, ir jāsalīdzina no nerezidentiem ieturtais Nīderlandes nodoklis par dividendēm ar no rezidenta ieturto maksājamo Nīderlandes ienkamā nodokli, kas tiek aprēķināts atbilstīgi vienotas likmes ienākumiem, kuri dividenžu saņemšanas gadā ietver kopājo akciju turējumu Nīderlandes sabiedrībās, vai [tomēr] Eiropas Savienības tiesībās ir noteikts cits salīdzināšanas kritērijs, kas jāņem vērā? Vai, veicot šo salīdzinājumu, ir jāņem vērā rezidentiem noteiktais beznodokļa kapitāls un, ja tā, kādā apmērā (spriedums *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662)?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai, iespējams, diskriminājošs nodokļa ieturšana ienākumu gūšanas vietā tiek juridiski korekti neitralizēta, pamatojoties uz ienākumu gūšanas vietas valsts noslēgtu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, pietiek ar to, ka i) attiecīgajam nodokļu dubults uzlikšanas konvencijā ir paredzēts nodokļa samazinājums dzīvesvietas valstī, atskaitot ienākumu iegūšanas vietā ieturto nodokli, un, lai gan šā iespēja nav beznosacījumu, ii) konkrētajā gadījumā dzīvesvietas valsts piešķirtais nodokļa samazinājums, apliekot ar nodokli tikai neto ienākumus no dividendēm, pilnībā kompensē ienākumu gūšanas vietā ieturto nodokļa diskriminājošo daļu?”

– lietā C-17/14:

“1) Vai LESD 63. panta piemērošanai ir nepieciešams, ka nerezidenta salīdzinājums ar rezidentu tādā gadījumā kā šis, kurā izmaksātais dividendes ienākumu gūšanas valsts aplikusi ar nodokli par dividendēm, ir attiecināms arī uz ienkamā nodokli, kas maksājams par ienākumiem no dividendēm, no kura rezidentu gadījumā tiek atskaitīts nodoklis par dividendēm?

2) a) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, veicot salīdzinājumu, ir jāņem vērā visas izmaksas, kurām ir ekonomiska saistība ar akciju, no kurām izriet dividendes?

2) b) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noraidoša, vai tomēr ir jāņem vērā iespējams dividendes atvilkums, kas iekļauts akciju iegādes cenā, kā arī iespējams finansilais slogs, kas rodas no attiecīgā akciju turējuma?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai, iespējams, diskriminājošs nodokļa ieturšana ienākumu gūšanas vietā tiek juridiski korekti neitralizēta, pamatojoties uz ienākumu gūšanas valsts noslēgtu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, pietiek ar to, ka i) attiecīgajam nodokļu dubults uzlikšanas konvencijā ir paredzēts nodokļa samazinājums rezīdēšanas valstī, atskaitot ienākumu iegūšanas vietā ieturto nodokli, un, lai gan šā iespēja nav beznosacījumu, ii) konkrētajā gadījumā no tā izriet, ka Nīderlandes nodokļu

slogs nerezidentam nav lielāks nekā rezidentam? Vai gadījumā, kad gadā, kurā tikušas saņemtas dividendes, ir saņemta nepietiekama kompensācija, novērtējot neitralizāciju, būtiska ir iespēja pārņest izstrādājumu un izmantot atskaitēšanu nākamajos gados?”

42 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 2. aprīļa lēmumiem lietās C-10/14, C-14/14 un C-17/14 rakstveida un mutvārdu procesam un galīgā sprieduma pasludināšanai tika apvienotas.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

43 Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzītāja būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā gadījumā dalībvalsts tiesisko regulējumu, par kuru ir pamatlietas, ar ko nosaka ieturējumu ienākumu gūšanas vietā dividendēm, kuras izmaksā sabiedrība rezidente, gan nodokļa maksātājiem rezidentiem, gan nodokļa maksātājiem nerezidentiem, paredzot šā ieturējuma atskaitēšanas vai atmaksas mehānismu tikai nodokļa maksātājiem rezidentiem, kamēr nodokļa maksātājiem nerezidentiem, fiziskām personām un sabiedrībām, šis ieturējums ir galīgs nodoklis.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratnē

44 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tādā gadījumā ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedums *Santander Asset Management SGII* C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Kas attiecas uz to, vai tās dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietās ir uzskatāms par ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei, ir jānorāda, ka atbilstoši šim tiesiskajam regulējumam gan nodokļa maksātājam nerezidentam izmaksājām dividendēm, gan tām, kas izmaksātas nodokļa maksātājam rezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā atbilstoši likmei 15 %. Tomēr, kas attiecas uz nodokļa maksātāju nerezidentu, kurš saņem šādas dividendes, šāds ieturējums tiek veikts galīgi, lai gan nodokļa maksātāja rezidenta gadījumā, kurš saņem dividendes, vai tādā gadījumā fiziska persona vai sabiedrība, runa ir par tās ienākuma nodokļa priekšmaksājumu vai tās sabiedrības ienākuma nodokļa priekšmaksājumu.

46 Proti, kas attiecas, pirmkārt, uz dividendēm, kuras ir izmaksātas Nīderlandē dzīvojošai fiziskai personai, no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir ienākuma nodokļa priekšmaksājums atbilstoši “3. pozīcijai”, kura likme ir noteikta 30 % apmērā un kura ar nodokli apliekamā bāze atbilstoši konstatētajai peļņai pēc vienotas likmes ir 4 % no vidējās daļu vērtības, no kuras atskaita parādu vērtību, kas aprēķināta attiecīgā kalendārā gada sākumā un beigās. No šiem lietās materiāliem vienlīdz izriet, ka rezidents var saņemt šā ieturējuma atskaitējumu, vai nu atskaitot šo priekšmaksājumu no sava ienākuma nodokļa, vai saņemot šā ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksu, ja ienākuma nodokļa summa, kas viņam jāmaksā, ir mazāka par šo ieturējumu.

47 Otrkārt, kas attiecas uz dividendēm, kuras izmaksātas Nīderlandē reģistrētai sabiedrībai, no šiem lietās materiāliem izriet, ka tai par šīm dividendēm pēc izmaksu atskaitēšanas tiek piemērota 25,5 % likme visaugstākajai nodokļu daļai. Šādā gadījumā šā sabiedrība atbilstoši Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 25. pantam var atskaitīt nodokli par dividendēm, kas ieturēts kā priekšmaksājums, no sabiedrības ienākuma nodokļa, kas tai jāmaksā Nīderlandē. Ja pēdējā minētā summa ir nepietiekama nodokļa par dividendēm kompensēšanai, šā sabiedrība var saņemt šā nodokļa atmaksu. Savukārt, ja sabiedrības daļu vai akciju turētāja sabiedrība ir nerezidente, nodoklis par dividendēm, kas ieturēts kā priekšmaksājums, ir galīgs.

48 Lai novērtētu, vai tās daļebvalsts tiesiskais regulējums, par kļu ir pamatlietas, ir saderīgs ar LESD 63. pantu, iesniedzējtiesai, kura ir vienīgā, kas var novērtēt tās izskatāmos faktus, ir jāpārbauda, vai attiecībā uz aplūkojamajām dividendēm valsts tiesiskajā regulājumā paredzētā 15 % ieturējuma ienākumu gēšanas vietā piemērošana prasītājiem pamatlietās izraisa to, ka šie prasītāji galu galā nesmagāku nodokļu slogu Nēderlandē nekā slogu, kas par šā m pašām dividendēm ir rezidentiem.

49 Šajā ziņā iesniedzējtiesa šaubās par faktoriem, kas tai jāņem vērā, lai salīdzinātu attiecīgo nodokļu slogu rezidentiem un nerezidentiem dividenžu izcelsmes daļebvalstī, un tādē nodala slogu, kas gulstas uz nodokļu maksātājiem, fiziskām personām (lietas C-10/14 un C-14/14), un kas gulstas uz sabiedrībām (lieta C-17/14).

Par faktoriem, kas ņemami vērā, lai salīdzinātu nodokļa maksātāju, fizisko personu, rezidentu un nerezidentu nodokļu slogu

50 Lietās C-10/14 un C-14/14, lai salīdzinātu nodokļa maksātāju rezidentu un nerezidentu nodokļu slogu, iesniedzējtiesa šaubās vispirms par atskaites laikposma ilgumu – viens vai vairāki gadi. Turklāt šā tiesa šaubās par to, vai šajā laikposmā saņemtais dividendes ir jāņem vērā kopumā, aptverot visas daļas, kas nodokļa maksātājam ir Nēderlandes sabiedrības, vai tās jānošķir pa Nēderlandes sabiedrībām, kas tās izmaksā. Visbeidzot lietā C-14/14 šā iesniedzējtiesa cenšas noskaidrot, vai ir jāņem vērā no ienākuma nodokļa atbrīvotais kapitāls.

51 Pirmkārt, kas attiecas uz atskaites laikposma ilgumu, lai salīdzinātu nodokļa maksātāju rezidentu un nodokļa maksātāju nerezidentu, kas ir fiziskas personas, galīgā nodokļa slogu, ir jākonstatē, ka attiecībā uz pirmajiem atbilstoši 2001. gada IN likuma 5.2. pantam vērā ņemamais pielikšanas ar nodokli laikposms ir kalendrais gads. Tādējādi šis laikposms ir jāizmanto salīdzināšanai.

52 Otrkārt, attiecībā uz šajā laikposmā saņemto dividenžu ņemšanu vērā kopumā vai atsevišķi, lai salīdzinātu nodokļa maksātāju rezidentu un nerezidentu galīgā nodokļu slogu, no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka fizisko personu rezidentu pielikšana ar nodokli tiek veikta, pamatojoties uz Nēderlandes sabiedrības turētā daļu vienoto peļņas bēzi. Tādējādi, lai salīdzinātu šo slogu, šās daļas ir jāuzskata par vienu veselumu.

53 Treškārt, kas attiecas uz to, vai šiem nolūkiem ir jāņem vērā kapitāls, kas ir atbrīvots no ienākuma nodokļa, lietā C-14/14 piemērojamais tiesiskais regulējums paredz, ka peļņa, kas atbilstoši 2001. gada IN likumam 5.2. pantam ir noteikta pēc vienotas likmes, ir jāņem vērā tikai tad, ja tā ir lielāka par kapitālu, kas ir atbrīvots no šā nodokļa un kas ir EUR 20 014. Šajā ziņā ir jānorāda, ka tās atbrēvojums, par kļu ir pamatlietas un kas ir ikvienam nodokļa maksātājam rezidentam piešķirta priekšrocība neatkarīgi no tā personiskās situācijas, nav individuāla priekšrocība, kas saistīta ar nodokļa maksātāja personisko situāciju. Kā to secinājumu 83. punktā norāda ģenerālvokāts, ciktāl šāds atbrēvojums maina ar nodokļiem pielikamo ienākumu, kurus guvuši nodokļa maksātāji rezidenti, bēzi, nodokļa maksātāju rezidentu un nodokļa maksātāju nerezidentu galīgā nodokļa sloga salīdzināšanas nolūkos tas ir jāņem vērā.

54 No iepriekš minētā izriet, ka tās dos apstākļos, par kuriem ir pamatlietas, fizisko personu, nodokļa maksātāju, rezidentu un nerezidentu nodokļa slogs attiecībā uz Nēderlandes sabiedrības turētu daļu peļņas pielikšanu ir jānovērtē vienā kalendrajā gadā, ņemot vērā dividendes kopumā, vienlaicīgi ņemot vērā valsts tiesiskajā regulājumā paredzēto kapitāla atbrēvojumu.

Par faktoriem, kas ņemami vērā, lai salīdzinātu sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu

nodok?u slogu

55 Liet? C?17/14, lai sal?dzin?tu sabiedr?bu rezidenšu un sabiedr?bu nerezidenšu nodok?u slogu, iesniedz?jtiesa šaub?s par to, vai ir j??em v?r? visas izmaksas, kas ir ekonomiski saist?tas ar da??m, no kur?m rodas dividendes, vai, ja t? nedara, no ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem ir j?atskaita vai nu da?a ieg?des cen? iek?aut?s dividendes, vai iesp?jam? finans?juma izmaksas, kas izriet no attiec?go da?u tur?juma.

56 *Société Générale* nor?da, ka finanšu riska nosegšanas ("hedging") gad?jum? ir j??em v?r? ne tikai tieši ar dividend?m saist?t?s izmaksas, bet ar? likmju un p?rskait?jumu negat?v? ietekme uz cit?m da??m un poz?cij?m, no kur?m š?s dividendes nav raduš?s, bet ar kur?m t?m ir saist?ba.

57 Šaj? zi?? Tiesas past?v?g? judikat?ra ir t?da, ka attiec?b? uz t?diem izdevumiem k? profesion?lie izdevumi, kuri ir tieši saist?ti ar darb?bu, kas rad?jusi ar nodokli apliekamos ien?kumus attiec?gaj? dal?bvalst?, t?s rezidenti un nerezidenti ir sal?dzin?m? situ?cij?, t?d?? š?s valsts tiesiskais regul?jums, kur? aplikšanas ar nodok?iem jom? tiek liegts nerezidentiem atskait?t š?dus izdevumus, to savuk?rt ?aujot dar?t rezidentiem, princip? var b?t nelabv?l?gs citu dal?bvalstu pilso?iem un t?d?j?di t? ir netieša diskrimin?cija pilson?bas d?? (spriedums *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

58 Konkr?t?k, kas attiecas uz dividenžu form? sa?emtiem ien?kumiem, š?da saite past?v tikai tad, ja šie izdevumi, kas var attiec?g? gad?jum? tikt tieši saist?ti ar summu, kura samaks?ta saist?b? ar v?rtspap?ru dar?jumiem, ir tieši saist?ti ar pašu šo ien?kumu sa?emšanu (skat. šaj? zi?? spriedumu Komisija/V?cija, C?600/10, EU:C:2012:737, 20. punkts).

59 No t? izriet, ka tikai izdevumi, kas ir tieši saist?ti ar pašu šo dividenžu sa?emšanu, ir j??em v?r?, lai sal?dzin?tu uz sabiedr?b?m gulstošo nodok?u slogu.

60 Izdevumiem, ko prejudici?laj? jaut?jum? liet? C?17/14 nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, nav š?das saites. Proti, kas attiecas, pirmk?rt, uz da?u ieg?des cen? iek?auto dividenžu atskait?jumu, no Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem izriet, ka š?da atskait?juma m?r?is ir noteikt to ieg?des patieso cenu. T?d?j?di šim atskait?jumam nav saiknes ar izdevumiem, kas ir tieši saist?ti ar šo da?u dividenžu sa?emšanu. Otrk?rt, finans?juma izmaksas, kuras ar? min iesniedz?jtiesa, attiecas uz da?u tur?jumu un t?d?j?di nav saist?tas tieši ar da?u dividenžu sa?emšanu.

61 Nosl?gum?, ja iesniedz?jtiesai n?ktos secin?t, ka pamatliet?s ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? 15 % apm?r? par nodok?a maks?t?ju nerezidentu dividend?m izraisa to, ka tiem N?derland? gal?gais nodok?u slogs ir liel?ks, nek? tas ir rezidentiem attiec?b? uz š?m paš?m dividend?m, ir j?uzskata, ka š?da atš?ir?ga attieksme nodok?u zi?? pret nodok?a maks?t?jiem atkar?b? no to dz?vesvietas/re?istr?cijas vietas var attur?t nodok?a maks?t?jus nerezidentus veikt ieguld?jumus N?derland? re?istr?t?s sabiedr?b?s un t?d?? ir br?vas kapit?la aprites ierobežojums, ko princip? aizliedz LESD 63. pants.

Par pamatojuma esam?bu kapit?la br?vas aprites ierobežojumam atbilstoši LESD 65. pantam

62 Atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam "[LESD] 63. 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 vai kapit?la ieguld?juma vietas d??".

63 Š? norma k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. T?d?? t? nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuri ietver atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kur? tie dz?vo, vai dal?bvalsts, kur? tie invest? savu kapit?lu,

automātiski ir saderīgi ar LESD. Proti, LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu faktiski ierobežo šāda panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka minētajā 1. punktā ietvertās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (skat. šajā ziņā spriedumu *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 42. un 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

64 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšērīgā attieksme ir jānosēr ir no LESD 65. panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tās valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā tas, uz kuru attiecas pamatlīetas, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, tajā paredzētajai atšērīgajai attieksmei ir jābūt saistītai ar situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem (skat. spriedumu *Santander Asset Management SG/IC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par aplūkoto situāciju salīdzināmbū

65 Lai novērtētu situāciju salīdzināmbū, iesniedzētīesa šaubās par to, vai ir jāem vērā vienīgi nodoklis par dividendām, kas ieturēts ienākumu gēšanas vietā, vai arī – ienākuma nodoklis vai sabiedrības ienākuma nodoklis, no kuriem nodokļa maksājēm rezidentēm atskaita nodokli par dividendām.

66 Nēderlandes, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības norāda, kas attiecas uz ienākuma nodokli vai sabiedrības ienākuma nodokli, ka nerezidenta dividenžu aplikšana ar nodokli objektīvi atšēiras no tās, ko piemēro rezidentēm, ciktāl nodokļa maksājām tiek aplikti ar nodokli visi ienākumi, kamēr nerezidentam dividenžu izcelsmes dalībvalstī nodokli uzliē tikai ienākumiem no šajā dalībvalstī izmaksātajām dividendām.

67 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai, tiktāl dalībvalsts vienpusēji vai noslēdzot konvenciju uzliē ienākuma nodokli ne tikai nodokļa maksājēm rezidentēm, bet – par dividendām, kuras tie saēm no sabiedrības rezidentes, – arī nodokļa maksājēm nerezidentēm, minēto nodokļa maksājēju nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā ir nodokļa maksājēji rezidenti (skat. šajā ziņā spriedumus *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 35. punkts; Komisija/Itālija, C-540/07, EU:C:2009:717, 52. punkts; Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 51. punkts; Komisija/Vācija, C-284/09, EU:C:2011:670, 56. punkts, kā arī rēkojumu *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, 31. punkts).

68 Proti, tikai tas vien, ka šā pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā neatkarīgi no jēbkāda veida nodokļu uzliēšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokli tiks uzliēti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzliēšana. Šādā gadījumā, lai nodokļa maksājēji nerezidenti nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā aizliēgts LESD 63. pantā, dividenžu izmaksājās sabiedrības rezidences dalībvalstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzliēšanu, nodokļa maksājēm nerezidentēm tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīgā attieksmei pret nodokļa maksājēm rezidentēm (skat. šajā ziņā rēkojumu *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

69 Pamatlīetās ir jākonstatē, ka Nēderlandes Karaliste ir izvērījusies ēstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendām, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā nodokļa maksājēm, kas ir rezidenti citās dalībvalstīs. Šās dividendes saēmūšie nodokļa maksājēji nerezidenti tādējādi ir situācijā, kas ir pielīdzināma nodokļa maksājēju rezidentu situācijai

attiecībā uz sabiedrību rezidenšu izmaksu to dividendu vairākums tiks piemērots ar nodokli risku (skat. pārcelšanas spriedumus Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 53. punkts, un Komisija/Vācija, C-284/09, EU:C:2011:670, 58. punkts, kā arī rīkojumu *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, 33. punkts).

70 Tiesai atbildot uz iesniegto valdības argumentu, kas attiecas uz sprieduma *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), ka atšķirīga attieksme pret nodokļa maksājumiem rezidentiem un nodokļa maksājumiem nerezidentiem atspoguļojot vienīgi situāciju atšķirību, kādā ir šie nodokļa maksājumi, jo pirmie var atskaitīt nodokli par dividendu no cita nodokļa, kamēr šis nodoklis par dividendu ir galīgais nodoklis otrajiem, ir jānoraida. Protams, lietas apstākļos, par kuriem ir pasludināts šis spriedums, Tiesa ir atzinusi, ka kapitāla ienākumu saņēmējiem ir jāpiemēro atšķirīga ar nodokli piemērošanas tehnikas atkarībā no tā, vai to saņēmēji ir rezidenti vai ir nerezidenti, un šā atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas nav objektīvi salīdzināmas (skat. šajā ziņā spriedumu *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41. punkts). Tā kā turklāt šā atšķirīgā attieksme nebūt ne obligāti rada priekšrocību rezidentiem, Tiesa nospriež, ka tā nav ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību (skat. šajā ziņā spriedumu *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 49. un 50. punkts).

71 Tomēr ir jākonstatē, pirmkārt, ka pamatlietas apgalvotais ierobežojums neizriet no dažādu iekasēšanas tehniku, kas tiek piemērotas nodokļa maksājumiem rezidentiem un nodokļa maksājumiem nerezidentiem, bet rodas no nodokļa maksājumiem rezidentiem piešķirtās priekšrocības, kura neattiecas uz nodokļa maksājumiem nerezidentiem.

72 Otrkārt, lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), kustamas mantas nodokļa priekšmaksājums tika iekasēts tikai no procentiem, kas samaksāti sabiedrībā nerezidentam. Tomēr pamatlietas piemērojamais tiesiskais regulējums vienādi iekasē nodokli par dividendu no nodokļa maksājumiem rezidentiem un nodokļa maksājumiem nerezidentiem, proti, ar ieturējumu ienākumu gūšanas vietā.

73 Līdz ar to tādus apstākļos, kādi ir pamatlietas, atšķirīgo attieksmi pret nodokļa maksājumiem rezidentiem, kam ir jāmaksā ienākuma nodoklis vai sabiedrības ienākuma nodoklis, un nodokļa maksājumiem nerezidentiem, kuriem jāmaksā ieturējums par dividendu ienākumu gūšanas vietā, nevar pamatot ar attiecīgās situācijas atšķirību, lai piemērotu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Proti, lai piemērotu šo normu, nepietiek ar to vien, ka tiek piemērots vienāds nodoklis par dividendu, bet analīzei ir jāaptver visi nodokļi, ar ko tiek piemēroti fizisko personu ienākumi vai sabiedrību peļņa, kas rodas no daļu turējuma Nīderlandē reģistrētas sabiedrības.

74 No tā izriet, ka, ja dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā ietur nodokli par dividendu par šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību izmaksātu dividendu, salīdzinājums starp šo fiskālo regulējumu attiecībā uz nodokļa maksājumiem nerezidentu un attiecībā uz nodokļa maksājumiem rezidentu ir jāveic, ņemot vērā, pirmkārt, nodokļa maksājuma nerezidenta maksājamo nodokli par dividendu un, otrkārt, nodokļa maksājuma rezidenta maksājamo ienākuma nodokli vai sabiedrības ienākuma nodokli, un tā ar nodokli apliekamajā bāzē ir jāiekļauj ienākumi no daļēm, no kurām rodas dividendes.

Par pamatojumu par konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu piemērošanu

75 Ar trim jautājumiem lietā C-14/14 un C-17/14 iesniedzējtiesa būtībā šaubas par to, vai iespējams kapitāla brīvības aprites ierobežojums var tikt pamatots ar neitralizāciju iedarbību, kas ir nodokļa maksājuma rezidences dalībvalsts normai vai divpusējai konvencijai dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai, kas noslīdza starp šo valsti un dividendu izcelsmes dalībvalsti. Turklāt lietā C-17/14 šā iesniedzējtiesa, lai novērtētu, vai šāda ierobežojuma sekas ir neitralizētas ar šādu konvenciju, jautā, vai gadījumā, ja nelabvēlīgo situāciju nevar kompensēt tajā gadījumā, kurā ir

saņemtas dividendes, pastāv iespēja veikt šādu kompensāciju turpmākajos gados.

76 Ir jāatgādina, ka, ja Savienība nav veikusi unificēšanas vai saskaņošanas pasākumus, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumiskā vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, lai novērstu tostarp nodokļu dubultu uzlikšanu, un ka šā sadalījuma saglabāšana ir Tiesas atzīts likumgods mērķis (skat. it īpaši spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

77 Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums (spriedums *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 78. punkts).

78 Savukārt nevar izslēgt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no Līguma, ieviešanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu (spriedumi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, 71. punkts; *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 79. punkts, un Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 58. punkts).

79 Šajā nolūkā ir nepieciešams, lai šādas konvencijas piemērošanas rezultātā varētu kompensēt valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas dēļ radušos atšķirīgo attieksmi. Tiesa tādējādi ir atzinusi, ka tikai gadījumā, kad saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ienākuma gūšanas vietā ieturto nodokli var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summas, kompensējot valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto atšķirīgo attieksmi, pilnībā izzustu atšķirīgā attieksme starp citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksātajām dividendēm un sabiedrībām rezidentu izmaksājamām dividendēm (skat. spriedumu Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

80 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa ir jau nospriedusi, ka, lai varētu sasniegt neitralizācijas mērķi, atskaitēšanas metodes piemērošanai ir jāauj dividenžu izcelsmes dalībvalstī no dividendēm ieturto nodokļu pilnībā atskaitīt no dividenžu saņēmēja sabiedrības rezidences valstī maksājamā nodokļa, un tādēļ, ja saistībā ar šīm dividendēm gala rezultātā pastāv smagāks nodokļu slogs nekā attiecībā uz nodokļa maksātājiem šo dividenžu izcelsmes dalībvalsts rezidentiem izmaksātajām dividendēm, par šo smagāko nodokļu nastu vairs nevar vainot pēdējo minēto dalībvalsti, bet nodokļa maksātāja dividenžu saņēmēja rezidences valsti, kas ir īstenojusi savas pilnvaras nodokļu jomā (skat. šajā ziņā spriedumu Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 60. punkts).

81 Šajā gadījumā, kas attiecas uz situāciju lietā C-14/14, kura izriet no Beļģijas–Nīderlandes konvencijas piemērošanas, nav strīda par to, ka atbilstoši šīs konvencijas 23. panta 1. punktam Nīderlandē samaksāto nodokļu atskaitēšana ir Beļģijas iestāžu ziņā un tādēļ norisinās atbilstoši Beļģijas tiesībām.

82 Tomēr, tādēļ ka šo atskaitījumu vienpusēji piešķir Beļģijas Karaliste, Nīderlandes Karaliste atbilstoši šā sprieduma 77. punktā atgādinātajai judikatūrai nevar atsaukties uz šo pašu konvenciju, lai apgalvotu, ka ir neitralizējusi aplūkoto ierobežojumu.

83 Turklīt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka, lai gan Beļģijas tiesiskais regulējums ļauj atskaitīt kā izdevumus ārvalsts samaksātu nodokli no ar nodokli apliekamo ienākumu bāzes, pirms tiek piemērota 25 % nodokļa likme neto dividenžu summai, ko Beļģijā dzīvojošs nodokļa maksātājs ir saņēmis, šāds samazinājums pilnībā nekompensē iespējamās brīvas kapitāla aprites ierobežojuma sekas, kas pastāv dividenžu izcelsmes dalībvalstī. Šajā ziņā lietā C-14/14 X Tiesas spriedumā norādīja, ka ir saņemusi kompensāciju, kuras summa atbilst apmēram ceturtdaļai nodokļa par dividendēm, ko viņa ir samaksājusi Nīderlandē.

84 Tādējādi ir jāuzskata, ka tādās apstākļos, kādi ir lietā C-14/14, apgalvotais brīvas kapitāla aprites ierobežojums nevar tikt uzskatīts par pamatotu ar Beļģijas–Nīderlandes konvencijas sekām.

85 Attiecībā uz situāciju, kas ir lietā C-17/14 un kas izriet no Francijas–Nīderlandes konvencijas piemērošanas, no Tiesai pieejamajiem lietas materiāliem izriet, ka apgalvotais ierobežojums tika pilnībā neitralizēts ar to, ka nodoklis par dividendēm tika pilnībā atskaitīts Francijā par 2000.–2007. finanšu gadiem ieskaitot. Tādējādi ir jāuzskata, ka iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi attiecas tikai uz nodokļa par dividendēm, ko *Société Générale* samaksāja Nīderlandē 2008. gadā, fiskālo režīmu.

86 Šajā ziņā, kas attiecas uz dividendēm, par kurām bija jāmaksā Nīderlandes nodoklis, no šīs konvencijas 24. panta B daļas b) punkta pirmās daļas izriet, ka Francijas Republika piešķir nodokļa maksātājiem rezidentiem, kas ir saņemusi šādus ienākumus, nodokļa kredītu par summu, kas atbilst Nīderlandes nodoklim. Tomēr, tā kā šīs normas otrā daļa paredz, ka šis nodokļa kredīts nevar pārsniegt Francijā iekasēto nodokļa summu par attiecīgajiem ienākumiem, ir iespējams, ka viss Nīderlandē samaksātais nodoklis par dividendēm, netiek neitralizēts, kas neatbilst prasībām, kuras izriet no šī sprieduma 79. punktā minētās Tiesas judikatras. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir šajā lietā.

87 Tāpēc ir jāuzskata, ka tādās apstākļos, kādi ir lietā C-17/14, jāemot vērā pārbaudi, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, apgalvotais brīvas kapitāla aprites ierobežojums nav uzskatāms par pamatotu ar Francijas–Nīderlandes konvencijas sekām.

88 Kas attiecas, visbeidzot, uz to, vai, ja nodokli par dividendēm, kas ieturēts dividenžu izcelsmes valstī, nevar pilnībā atskaitīt nodokļa maksātāja dzīvesvietas valstī attiecībā uz gadu, kurā šīs dividendes ir saņemtas, iespēja veikt šādu atskaitījumu turpmākajos gados var neitralizēt ierobežojuma sekas, ir jākonstatē, ka prejudiciālajā lūgumā iesniedzējtiesa apstiprina, ka tiesā, kas izskata lietu pēc būtības, netika pārbaudīts, vai tiesības uz šādu atskaitījumu *Société Générale* tika piešķirtas Francijā attiecībā uz Nīderlandē samaksāto nodokli par 2008. gadu un vai uz to varētu derīgi atsaukties. Šādos apstākļos jāuzskata, ka šis jautājums ir hipotētisks un tādējādi nepieņemams (spriedums *Pohotovos*, C-470/12, EU:C:2014:101, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

89 Turklīt ir jāatgādina, ka gadījumā, ja konvencija par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu neļauj neitralizēt attiecīgās brīvas kapitāla aprites ierobežojuma sekas, to attiecīgā gadījumā vēl var pamatot ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem (skat. it īpaši rīkojumu *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, 45. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr ir jānorāda, ka pamatlietas ne iesniedzējtiesa, ne Nīderlandes valdība nav norādījušas šādus iemeslus.

90 Šādos apstākļos uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko nosaka ieturējumu ienākumu gēšanas vietā par dividendēm, kuras izmaksā sabiedrība rezidente, gan

nodokļa maksājumiem rezidentiem, gan nodokļa maksājumiem nerezidentiem, paredzot šā ieturējuma atskaitēšanas vai atmaksas mehānismu tikai nodokļa maksājumiem rezidentiem, kamēr nodokļa maksājumiem nerezidentiem, fiziskām personām un sabiedrībām, šis ieturējums ir galīgš nodoklis, ciktāl galīgais nodokļu slogs attiecībā uz šo dividendu, kas nodokļa maksājumiem nerezidentiem ir šajā valstī, ir smagāks nekā tas, kurš gulstas uz nodokļa maksājumiem rezidentiem, kas pamatlietās jāpārbauda iesniedzējtiesai. Lai konstatētu šos nodokļu slogus, lietās C-10/14 un C-14/14 iesniedzējtiesai jāņem vērā rezidentu aplikšana ar nodokli attiecībā uz visām Nīderlandes sabiedrības turētājām akcijām kalendārā gadā, kā arī kapitāls, kas ir atbrīvots no nodokļa atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, un lietā C-17/14 – izmaksas, kas ir tieši saistītas ar dividenžu saņemšanu.

Ja tiktu konstatēts kapitāla aprites ierobežojums, tas var tikt pamatots ar divpusējo konvencijas dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai, kas noslēgta starp rezidences dalībvalsti un dividenžu izcelsmes dalībvalsti, sekām, ar nosacījumu, ka atšķirīgā attieksme attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokli starp nodokļa maksājumiem, kas dzīvo pārdējā minētajā valstī, un tiem, kas dzīvo citās dalībvalstīs, z.d. Tādos apstākļos, kādi ir pamatlietās C-14/14 un C-17/14, ņemot vērā iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, brīvas kapitāla aprites ierobežojums, ja tāds tiktu konstatēts, nevar tikt uzskatīts par pamatotu.

Par tiesāšanas izdevumiem

91 Attiecībā uz pamatlietu pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Šādos apstākļos uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko nosaka ieturējumu ienākumu gēšanas vietā par dividendu, kuras izmaksā sabiedrība rezidente, gan nodokļa maksājumiem rezidentiem, gan nodokļa maksājumiem nerezidentiem, paredzot šā ieturējuma atskaitēšanas vai atmaksas mehānismu tikai nodokļa maksājumiem rezidentiem, kamēr nodokļa maksājumiem nerezidentiem, fiziskām personām un sabiedrībām, šis ieturējums ir galīgš nodoklis, ciktāl galīgais nodokļu slogs attiecībā uz šo dividendu, kas nodokļa maksājumiem nerezidentiem ir šajā valstī, ir smagāks nekā tas, kurš gulstas uz nodokļa maksājumiem rezidentiem, kas pamatlietās jāpārbauda iesniedzējtiesai. Lai konstatētu šos nodokļu slogus, lietās C-10/14 un C-14/14 iesniedzējtiesai jāņem vērā rezidentu aplikšana ar nodokli attiecībā uz visām Nīderlandes sabiedrības turētājām akcijām kalendārā gadā, kā arī kapitāls, kas ir atbrīvots no nodokļa atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, un lietā C-17/14 – izmaksas, kas ir tieši saistītas ar dividenžu saņemšanu.

Ja tiktu konstatēts kapitāla aprites ierobežojums, tas var tikt pamatots ar divpusējo konvencijas dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai, kas noslēgta starp rezidences dalībvalsti un dividenžu izcelsmes dalībvalsti, sekām, ar nosacījumu, ka atšķirīgā attieksme attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokli starp nodokļa maksājumiem, kas dzīvo pārdējā minētajā valstī, un tiem, kas dzīvo citās dalībvalstīs, z.d. Tādos apstākļos, kādi ir pamatlietās C-14/14 un C-17/14, ņemot vērā iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, brīvas kapitāla aprites ierobežojums, ja tāds tiktu konstatēts, nevar tikt uzskatīts par pamatotu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.