

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2016. gada 24. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kapitāla brīva aprīte – LESD 63.–65. pants – EK un Tunisijas Asociācijas nolikums – 31., 34. un 89. pants – EK un Lībijas Asociācijas nolikums – 31., 33. un 85. pants – Juridisko personu ienākuma nodoklis – Dividendes, kas saņemtas no sabiedrības, kura reģistrēta saņemšo sabiedrības dalībvalstī – Dividendes, kas saņemtas no sabiedrības, kura reģistrēta trešajā valstī, kas ir asociācijas nolīguma puse – Atšķirīga attieksme – Ierobežojums – Attaisnojums – Nodokļu kontroles efektivitāte – Iespēja saistīt ar EK un Tunisijas Asociācijas nolīgumu un EK un Lībijas Asociācijas nolīgumu atsaukties uz LESD 64. pantu

Lieta C-464/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodokļu tiesa, Portugāle) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2014. gada 25. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 8. oktobrī, tiesvedībā

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

pret

Fazenda Pública.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši M. Bergere [*M. Berger*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāts M. Vatelā [*M. Wathelet*],

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

ģemotvārā rakstveida procesu un 2015. gada 18. novembra tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA vārdā – R. Reigada Pereira un R. Camacho Palma, advogados,
- Portugāles valdības vārdā – L. Inez Fernandes, M. Rebelo un J. Martins da Silva, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – K. Nasopoulou, pārstāve,
- Zviedrijas valdības vārdā – A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson un L. Swedenborg, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – G. Braga da Cruz un W. Roels, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 27. janvārā tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 63. un 64. pantu, Briselē 1995. gada 17. jūlijā parakstīto un Eiropas Kopienas un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas vārdā ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janvārā Lēmumu 98/238/EK, EOTK apstiprināto Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses (OV 1998, L 97, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “EK un Tunisijas nolīgums”), 31., 34. un 89. pantu, kā arī Luksemburgā 2002. gada 17. jūnijā parakstīto un Eiropas Kopienas vārdā ar Padomes 2006. gada 14. februārā Lēmumu 2006/356/EK apstiprināto Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses (OV 2006, L 143, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “EK un Libānas nolīgums”), 31., 33. un 85. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA* (turpmāk tekstā – “SECIL”) un *Fazenda Pública* (Valsts kase, Portugāle) par 2009. taksācijas gadā piemēroto nodokļu režīmu dividendām, ko SECIL sadalījušas divas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir attiecīgi Tunisijā un Libānā.

Atbilstošie tiesību akti

EK un Tunisijas nolīgums

3 EK un Tunisijas nolīguma III sadaļas “Tiesības veikt uzņēmējdarbību un sniegt pakalpojumus” 31. pants ir formulēts šādi:

“1. Puses vienojas paplašināt nolīguma darbības jomu, lai ietvertu vienas puses sabiedrību tiesības veikt uzņēmējdarbību otras puses teritorijā un liberalizētu vienas puses pakalpojumu sniegšanas noteikumus pakalpojumu patērētājiem otras puses teritorijā.

2. Asociācijas padome sniedz ieteikumus, lai sasniegtu 1. punktā aprakstīto mērķi.

Sniedzot šādus ieteikumus, Asociācijas padome ņem vērā iepriekšjo pieredzi, kas gūta, piemērojot savstarpējo vislielākās labvēlības attieksmi, un katras puses attiecīgos pienākumus saskaņā ar vispārējo vienošanos par pakalpojumu tirdzniecību, kas iekāuta Līguma par PTO izveidošanu pielikumā, turpmāk tekstā – “VVPT”, jo paši attiecībā uz tiem pienākumiem, kas minēti VVPT V pantā.

3. Asociācijas padome veic pirmo novērtējumu attiecībā uz šo mērķa sasniegšanu ne vēlāk kā piecus gadus pēc nolīguma stāšanās spēkā.”

4 Atbilstoši šā nolīguma IV sadaļas “Maksājumi, kapitāls, konkurence un citi saimnieciskie noteikumi” I nodaļas “Kārtējie maksājumi un kapitāla aprīte” 34. pants ir paredzēts:

“1. Attiecībā uz darījumiem kapitāla kontā Kopiena un Tunisija no šā nolīguma spēkā stāšanās brīža nodrošina, ka kapitālam, kas saistīts ar tiešiem ieguldījumiem Tunisijas sabiedrībās, kuras izveidotas saskaņā ar spēkā esošajiem likumiem, ir brīva aprīte un ka ieguvumu un ienākumus no šādām investīcijām var sadalīt un repatriēt.

2. Puses savstarpīgi apspriežas ar mēri atvieglot kapitāla atvēršanu starp Kopienas un Tunisiju un to pilnībā liberalizēt, kad tiek izpildīti nepieciešamie nosacījumi.”

5 Minētā nolīguma VIII sadaļas “Institucionāli, vispārīgi un nobeiguma noteikumi” 89. pantā ir noteikts:

“Nolīgums nekādā veidā nerada:

– tādā fiskālā priekšrocību paplašināšanu, ko piešķir viena no Pusēm jebkurā starptautiskā nolīgumā vai režīmā, kas tai ir saistošs;

– to, ka kāda Puse nevarētu pieņemt vai piemērot tādus pasākumus, kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas;

– nevienas Puses tiesību apstrīdēšanu attiecībā uz tās nodokļu tiesību aktu attiecīgā noteikumu piemērošanu nodokļu maksātājiem, kuri nav vienā stāvoklī, jo paši attiecībā uz viņu dzīvesvietu.”

EK un Lībiešu nolīgums

6 EK un Lībiešu nolīguma IV sadaļas “Maksājumi, kapitāls, konkurence un citi saimnieciski noteikumi” 1. nodaļas “Kārtējie maksājumi un kapitāla atvēršana” 31. pantā ir noteikts:

“Šis nolīguma noteikumu robežs un ievērojot 33. un 34. panta noteikumus, starp Kopienas, no vienas puses, un Lībiju, no otras puses, nav kapitāla kustības ierobežojumu un nav diskriminācijas, kas pamatojas uz Kopienas un Lībiešu valstspiederīgā valstspiederību vai dzīvesvietu, vai vietu, kurā šis kapitāls investē.”

7 Šis nolīguma 33. pants, kas ir tajā pašā nolīguma nodaļā, ir izteikts šādā redakcijā:

“1. Ievērojot citus šis nolīguma noteikumus un citas Kopienas un Lībiešu starptautiskās saistības, 31. un 32. panta noteikumi neliedz piemērot jebkādas ierobežojumus, kuri pastāv starp tām šis nolīguma spēkā stāšanās dienā attiecībā uz kapitāla kustību, ietverot tiešās investīcijas, tostarp investīcijas nekustamajā īpašumā, kā arī attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vārtpapāru izlaišanu kapitāla tirgū.

2. Tomēr tas neskar Kopienas iedzīvotāju Lībijā vai Lībiešu iedzīvotāju Kopienā veikto investīciju un no tām gūtās peļņas pārskaitījumus uz īrniekiem.”

8 Minētā nolīguma VIII sadaļas “Institucionāli, vispārīgi un nobeiguma noteikumi” 85. pantā ir noteikts:

“Attiecībā uz tiešajiem nodokļiem nolīgums nekādā veidā nerada:

a) tādā fiskālā priekšrocību paplašināšanu, ko piešķir viena no Pusēm jebkurā starptautiskā nolīgumā vai režīmā, kas tai ir saistošs;

b) to, ka kāda Puse nevarētu pieņemt vai piemērot tādus pasākumus, kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas,

c) nevienas Puses tiesību apstrīdēšanu attiecībā uz tās nodokļu tiesību aktu attiecīgā noteikumu piemērošanu nodokļu maksātājiem, kuri nav vienā stāvoklī, jo paši attiecībā uz viņu dzīvesvietu.”

9 *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Juridisko personu ienākuma nodokļa kodekss), kas ir apstiprināts ar 1988. gada 30. novembra *Decreto-Lei n. 442-B/88* (Dekrēts Nr. 442-B/88, 1988. gada 30. novembra *Diário da República I*, I. A sērija, Nr. 277), redakcijā, kas bija spēkā 2009. gadā (turpmāk tekstā – “CIRC”), 46. pantā: “Sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršana” bija noteikts:

“1. Komeršsabiedrība vai komerciālu civilsabiedrība, kooperatīvu un publisko uzņēmumu, kuru juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas Portugāļu teritorijā, ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinā atskaita ar nodokli apliekamajā bāzē iekārtas ienākumus no sadalītās peļņas, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) peļņu sadalīšs sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas tajā pašā teritorijā, un šā sabiedrība ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja un nav atbrīvota no tā vai arī ir 7. pantā minētā nodokļa maksātāja;

b) uz saņemto subjektu neattiecas 6. pantā paredzētais fiskālās pārskatmēbas režīms;

c) saņemtajam subjektam tieši pieder līdzdalība peļņu sadalīšs sabiedrības pamatkapitālā, kuras vai nu apmērs nav mazāks par 10 %, vai iegādes vērtība nav mazāka par EUR 20 000 000 un kura tam pieder jūsi nepārtraukti gadu pirms peļņas nodošanas rīcības vai – gadījumā, ja tā pieder jūsi ne tik ilgi, – līdzko līdzdalība tiek saglabāta tik ilgi, cik vajadzīgs, lai pabeigtu šo laikposmu.

[..]

5. Šā panta 1. punkta noteikumi ir piemērojami arī tad, ja Portugāļu teritorijā rezidējošam subjektam, kā noteikts minētajā punktā, pieder līdzdalība kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī rezidējošā subjektā, ja vien abi šie subjekti atbilst [Padomes] 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK [par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mēsuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.)], 2. pantā noteiktajām prasībām.

[..]

8. Šā panta 1. punktā minētais atskaitījums ir veicams tikai 50 % apmērā attiecībā uz ienākumiem, kas ietilpst ar nodokli apliekamajā peļņā un kas gūti no:

a) sadalītās peļņas, ja nav izpildīta kāda no minētajā punkta b) un c) apakšpunktā paredzētajām prasībām, kā arī attiecībā uz ienākumiem, ko dalībnieks gust no dividendēm, ko tam pārskaita pārvaldītājs, ja vien jebkurā no gadījumiem tiek izpildīts 1. punkta a) apakšpunktā noteiktais nosacījums;

b) peļņas, ko sadala kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī rezidējošs subjekts, ja šis subjekts atbilst [Direktīvas 90/435] 2. pantā noteiktajiem nosacījumiem un nav izpildīts neviens no 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem.

9. Ja šā panta 1. punktā norādītais nosacījums par minimālo kapitāla turējumu vairs nav izpildīts pirms tajā paredzētā viena gada termiņa beigām, atskaitījums tiek koriģēts atbilstoši iepriekšjam punktam vai tiek atcelts, neskarot iespējamā nodokļa kredīta piemēšanu vērā starptautiskajā dubultajā aplikšanā ar nodokļiem atbilstoši attiecīgi 85. pantam.

[..]

11. Šo panta 1. punktu paredzētais atskaitījums tiek samazināts par 50 %, ja ienākumi ir no peļņas, kas nav tikusi faktiski aplikta ar nodokli, izņemot, ja peļņas guvums ir kapitāla daļu pērvērtības sabiedrība.

12. Šo panta 5. punkta un 8. punkta b) apakšpunkta nolikuma nodokļa maksājumi ir jāpierāda, ka subjekts, kura kapitāls tiek turēts, kā arī 6. punkta gadījumā, ja saņemtais subjekts atbilst [Direktīvas 90/435] 2. pantā noteiktajiem nosacījumiem, iesniedzot deklarāciju, ko apstiprinājuši un apliecinājuši kompetentie dienesti tajā Eiropas Savienības dalībvalstī, kur tas rezidē.

10 Jautājums par ieguldījumiem paredzētajam nodokļu priekšrocībām, kas izriet no Iģuma, ko Portugāles valsts ir nosīģusi ar ieinteresēto subjektu, *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Nodokļu priekšrocību shēma), redakcijā, kas bija spēkā 2009. gadā (turpmāk tekstā – “EBF”), 41. panta 5. punkta b) apakšpunktā bija paredzēts šādi:

“5. Investīciju projektu sekmētjiem var tikt piešķirtas šādas nodokļu priekšrocības:

[..]

b) dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršana atbilstoši *CIRC* 46. panta nosacījumiem Iģuma termiņā, ja ieguldījums ir veikts, dibinot vai iegādājoties ģrvalstu sabiedrības.”

11 *EBF* 42. pantā bija noteikts:

“1. *CIRC* 46. panta 1. punktu paredzētā atskaitēšana ir piemērojama attiecībā uz peļņu, ko rezidējošiem subjektiem sadala ģfrikas valstīs, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimorā rezidējoši meitasuzņēmumi, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) peļņu saņemtais subjekts ir [juridisko personu ienākuma nodokļa] maksātājs un nav atbrīvots no tā, un meitasuzņēmums ir [juridisko personu ienākuma nodoklim] analoģiska nodokļa maksātājs un nav atbrīvots no tā;

b) peļņu saņemšajam subjektam tieši ir piederējusi lģdzdalība vismaz 25 % apmērā meitasuzņēmuma kapitālā vismaz divus gadus;

c) sadalītā peļņa rodas no meitasuzņēmuma peļņas, kas aplikta ar nodokli pģc ne mazāk kā 10 % likmes, un neizriet no darbģbģm, kas rada pasģvos ienākumus, proti, honorāriem, kapitāla pieauguma un citiem ienākumiem no vģrtspapģriem, ienākumiem no nekustamas mantas, kas atrodas ģrpus sabiedrības rezidences valsts, ienākumiem no apdrošinģšanas darbģbas, kas pģrsvarģ gģti no apdrošinģšanas attiecģbģ uz mantu, kura atrodas ģrpus sabiedrības rezidences teritorijas, vai apdrošinģšanas attiecģbģ uz šajģ teritorijģ nerezidģjošģm personģm, un ienākumi no banku darbģbai raksturģgajiem darģjumiem, kas nav vģrsti galvenokģrt uz šģs teritorijas tirģu.

2. Iepriekģģja punkta nolikuma [juridisko personu ienākuma nodokļa] maksģtģjam, kam pieder daģas, ir jģbģt pierģdģjumiem, ka ir izpildģti atskaitģģuma priekģnosacģģjumi.”

Portugāles un Tunisijas konvencija

12 Portugāles Republikas un Tunisijas Republikas noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem, kas parakstīta Lisabonā 1999. gada 24. februārī (turpmāk tekstā – “Portugāles un Tunisijas konvencija”), 10. pantā ir noteikts:

“1. Dividendes, ko vienā līgumslēdzēja valstī rezidentu joša sabiedrība pārskaita otras līgumslēdzējas valsts rezidentam, šajā otrajā valstī var tikt apliktas ar nodokli.

2. Šīs dividendes tomēr var tikt apliktas ar nodokli arī līgumslēdzēja valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas maksā dividendes, un atbilstoši šīs valsts tiesību aktiem, bet tad, ja persona, kas saņem dividendes, ir to patiesā saņēmēja, tādējādi uzliktie nodokļi nevar pārsniegt 15 % no dividenžu bruto summas. Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes, kopīgi vienojoties, nosaka veidu, kādā piemērojami šie ierobežojumi. Šis punkts neskar sabiedrības aplikšanu ar nodokļiem par peļņu, kuru izmanto dividenžu izmaksai.”

13 Portugāles un Tunisijas konvencijas 22. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja līgumslēdzējas valsts rezidents gūst ienākumus, kuri atbilstoši šai konvencijai var tikt aplikti ar nodokļiem otrā līgumslēdzēja valstī, pirmā minētā valsts no šā rezidenta ienākuma nodokļa atskaita summu, kas atbilst šajā otrajā valstī samaksātajam ienākuma nodoklim. Tomēr atskaitējuma apmērs nevar būt lielāks par to, kāda bija pirms šādas atskaitēšanas aprēķinātā ienākuma nodokļa daļa par ienākumiem, kuriem var piemērot nodokli šajā otrajā valstī.”

14 Šīs konvencijas 25. pants ir par informācijas apmaiņu un tostarp nosaka, ka līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes apmainīs ar informāciju, kas nepieciešama šīs konvencijas vai līgumslēdzēju valstu tiesiskā regulējuma noteikumu par nodokļiem, kuri aplūkoti šajā konvencijā, tostarp juridisko personu ienākuma nodokļa (turpmāk tekstā – “IRC”) piemērošanai.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi.

15 *SECIL* ir akciju sabiedrība, kura nodarbojas ar cementa ražošanu un kuras juridiskā adrese ir Portugālē, kur tai piemēro sabiedrību grupas nodokļu režīmu.

16 2000. gada janvārī *SECIL* iegādājās daļu no *Société des Ciments de Gabès SA* (turpmāk tekstā – “*Ciments de Gabès*”), kuras juridiskā adrese ir Tunisijā, pamatkapitāla 2009. gadā *SECIL* piederēja 52 923 šīs sabiedrības daļas, kas ir 98,72 % tās pamatkapitāla.

17 2002. gada maijā *SECIL* iegādājās daļu no *Société des Ciments de Sibling SAL*, kuras juridiskā adrese ir Libānā, pamatkapitāla 2009. gadā *SECIL* piederēja 51,05 % šīs sabiedrības pamatkapitāla, 28,64 % no šā kapitāla tai piederēja tieši un 22,41 % – netieši.

18 2009. gadā *SECIL* saņēma dividendes EUR 6 288 683,39 apmērā no *Ciments de Gabès* un EUR 2 022 478,12 – no *Ciments de Sibling*. *SECIL* deklarēja šīs summas IRC nolikumiem attiecībā uz 2009. taksācijas gadu. Šādi saņemtas dividendes tika apliktas ar nodokli Portugālē, kur attiecībā uz tām netika piemērots nekāds dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanas vai mazināšanas mehānisms.

19 2012. gada 29. maijā *SECIL* iesniedza sūdzību *Diretor de Finanças de Setúbal* (Setubalas Finanšu direktors, Portugāle) par IRC apgriežto maksāšanu attiecībā uz 2009. taksācijas gadu, norādot, ka nodoklis, ar kuru tika apliktas *Ciments de Gabès* un *Ciments de Sibling* sadalītās dividendes, ir prettiesisks, jo Portugāles tiesiskais regulējums neparedz normu par dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu piemērošanu un tādējādi ir pretrunā EK un Tunisijas nolikumam un EK un Libānas nolikumam, kā arī LESD.

20 Š? s?dz?ba tika noraid?ta ar 2012. gada 10. oktobra l?mumu.

21 *SECIL* c?la pras?bu par šo noraidošo l?mumu *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodok?u tiesa, Portug?le), apgalvojot b?t?b?, ka ar atteikumu piem?rot *Ciments de Gabès* un *Ciments de Sibliline* izmaks?taj?m dividend?m ekonomisk?s dubult?s aplikšanas ar nodok?iem nov?ršanas rež?mu, kas bija sp?k? Portug?l? 2009. taks?cijas gad?, ir p?rk?pti EK un Tunisijas nol?gums, EK un Lib?nas nol?gums, k? ar? LESD 49. un 63. pants.

22 Šajos apst?k?os *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodok?u tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

?1) Vai [EK un Tunisijas nol?guma] 31. pants ir skaidra, konkr?ta un beznosac?jumu norma, kas k? t?da ir tieši piem?rojama un no kuras j?secina, ka šaj? liet? ir piem?rojamas ties?bas veikt uz??m?jdarb?bu?

2) Vai – apstiprinošas atbildes gad?jum? – šaj? ties?bu norm? paredz?taj?m ties?b?m veikt uz??m?jdarb?bu ir pras?t?jas apgalvot?s sekas, proti, dividend?m, kuras t? sa??musi no sava Tunisij? esoš? meitasuz??muma, ir j?piem?ro *CIRC* 46. panta 1. punkt? paredz?tais piln?gas atskait?šanas meh?nisms, pret?j? gad?jum? p?rk?pjot š?s ties?bas?

3) Vai [EK un Tunisijas nol?guma] 34. pants ir skaidra, konkr?ta un beznosac?jumu norma, kas k? t?da ir tieši piem?rojama un no kuras j?secina, ka šaj? liet? ir piem?rojama kapit?la br?va aprite, un t?d?j?di uzskat?ms, ka t? attiecas uz pras?t?jas veiktajiem ieguld?jumiem?

4) Vai – apstiprinošas atbildes gad?jum? – šaj? ties?bu norm? paredz?tajai kapit?la br?vai apritei ir pras?t?jas apgalvot?s sekas, ka dividend?m, kuras pras?t?ja sa??musi no sava Tunisij? esoš? meitasuz??muma, ir j?piem?ro *CIRC* 46. panta 1. punkt? paredz?tais pilnas atskait?šanas meh?nisms?

5) Vai uz iepriekš izkl?st?tajiem jaut?jumiem apstiprinoši j?atbild [EK un Tunisijas nol?guma] 89. panta noteikumu d???

6) Vai ir attaisnojama ierobežojoša attieksme pret dividend?m, kuras sadal?jusi [*Ciments de Gabès*], iev?rojot, ka Tunisijas gad?jum? nav Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?v? 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetento iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu [tiešo nodok?u] jom? [OV 1977, 336, 15. lpp.] paredz?to sadarb?bas ietvaru?

7) Vai [EK un Lib?nas nol?guma] 31. pants, lasot to kopsakar? ar t? 33. panta 2. punktu, ir skaidra, konkr?ta un beznosac?jumu norma, kas k? t?da ir tieši piem?rojama un no kuras j?secina, ka šaj? liet? ir piem?rojama kapit?la br?va aprite?

8) Vai – apstiprinošas atbildes gad?jum? – šaj? ties?bu norm? paredz?tajai kapit?la br?vai apritei ir pras?t?jas apgalvot?s sekas, ka dividend?m, kuras pras?t?ja sa??musi no sava Lib?n? esoš? meitasuz??muma, ir j?piem?ro *CIRC* 46. panta 1. punkt? paredz?tais pilnas atskait?šanas meh?nisms?

9) Vai uz iepriekš izkl?st?tajiem jaut?jumiem apstiprinoši j?atbild [EK un Lib?nas nol?guma] 85. panta noteikumu d???

10) Vai ir attaisnojama ierobežojoša attieksme pret dividend?m, kuras sadal?jusi [*Ciments de Sibliline*], iev?rojot, ka Lib?nas gad?jum? nav [Direkt?v? 77/799] paredz?to sadarb?bas ietvaru?

11) Vai šaj? liet? ir piem?rojams EKL 56. pant? (tagad – LESD 63. pants) noteiktais un vai –

apstiprinošas atbildes gadījumā – no minētā tiesību normā paredzētās kapitāla brīvās aprites izriet pienākums piemērot dividendēm, kuras prasītāji 2009. gadā sadalījušas [*Ciments de Gabès*] un [*Ciments de Sibline*], CIRC 46. panta 1. punktā paredzēto pilnīgas atskaitēšanas mehānismu vai alternatīvi – daļējas atskaitēšanas mehānismu, kas minēts šīs tiesību normas 8. punktā.

12) Vai, pat ja kapitāla brīvā aprīte ir uzskatāma par piemērojamu šajā lietā, toreizējā Portugāles likumā paredzēto dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanas vai mazināšanas mehānismu nepiemērošana attiecīgajām dividendēm ir attaisnota ar faktu, ka Tunisijas un Libānas gadījumā nav [Direktīva 77/799] paredzēto sadarbības ietvaru?

13) Vai EKL 57. panta 1. punktā (tagad – LESD 64. pants) esošajai drošības klauzulai ir pretrunā kapitāla brīvās aprītes piemērošana ar prasītāju apgalvotajām sekām?

14) Vai EKL 57. panta 1. punktā (tagad – LESD 64. pants) esošā drošības klauzula nav jāpiemēro tādā, ka pašlaik ir ieviests EBF 41. panta 5. punkta b) apakšpunkta paredzētais nodokļu priekšrocību režīms līgumiskiem ieguldījumiem un EBF 42. pantā paredzētais režīms Afrikas valstu, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras izcelsmes dividendēm?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

23 Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD noteikumi par kapitāla brīvību aprīti, kā arī EK un Tunisijas nolīgumu un EK un Libānas nolīgumu noteiktais ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj nodokļu režīmu, kas Portugālē tiek piemērots dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai sadalījušas sabiedrības, kas ir reģistrētas trešajās valstīs, proti, attiecīgi Tunisijas Republikā un Libānas Republikā.

24 Šajā ziņā jautājums par kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm Tiesa ir nospriedusi, ka LESD 63. panta 1. punktā ir noteikts skaidrs un beznosacījuma aizliegums, kam nav nepieciešams stenošanas pasākums un ar ko indivīdiem tiek piešķirtas tiesības, uz kurām tie var atsaukties tiesā (spriedumi, 1995. gada 14. decembris, *Sanz de Lera* u.c., C-163/94, C-165/94 un C-250/94, EU:C:1995:451, 41. un 47. punkts, kā arī 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 21. punkts). Tādējādi šī tiesību norma ir piesaucama valsts tiesā kopsakarā ar LESD 64. un 65. pantu un padara nepiemērojamus tam pretrunā esošos valsts noteikumus neatkarīgi no tā, par kāda veida kapitāla aprīti ir runa (spriedums, 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 27. punkts, kā arī rīkojums, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 66. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

25 Tādējādi, pirmkārt, ir jāinterpretē LESD 63. un 65. pants, lai vispirms noteiktu, vai uz tādā situāciju kā pamatlietā aplūkoto attiecas kapitāla brīvā aprīte un vai attiecīgās dividendes saņemošā sabiedrība var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apstrīdētu nodokļu režīmu, kas ir noteikts attiecībā uz dividendēm, ko tā ir saņēmusi no Tunisijā un Libānā reģistrētajām sabiedrībām. Apstiprinošas atbildes gadījumā pētām ir jāpārbauda, vai režīms, kas noteikts attiecībā uz šai saņemšajai sabiedrībai sadalītajām dividendēm, ir ierobežojums LESD 63. panta izpratnē, un gadījumā, ja tā tas ir, ar jēdzinātā, vai šāds ierobežojums var tikt eventuāli attaisnots.

26 Tādējādi vispirms ir jāizskata iesniedzējtiesas uzdotie vienpadsmitais un divpadsmitais jautājums.

27 Ja LESD 63. un 65. pants b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du nodok?u re?mu, k?ds attiec?b? uz dividend?m, kas sa?emtas no Tunisijas un Lib?nas, ir noteikts Portug?l?, tad, otrk?rt, b?tu j?p?rbauda, vai š? dal?bvalsts var atsaukties uz LESD 64. panta 1. punkt? paredz?to atk?pi, un t?d?j?di j?izskata tr?spadsmītais un ?etrpadsmītais jaut?jums par LESD 64. panta interpret?ciju. Šaj? zi?? konkr?ti ir j?p?rbauda, vai apst?klis, ka Portug?les Republika ir nosl?gusi EK un Tunisijas nol?gumu un EK un Lib?nas nol?gumu, var?tu jebk?di ietekm?t iesp?ju, kas šai dal?bvalstij ir pav?rta LESD 64. panta 1. punkt?.

28 Trešk?rt, ja LESD 64. panta interpret?cija liktu konstat?t, ka apst?klis, ka Portug?les Republika ir nosl?gusi EK un Tunisijas nol?gumu un EK un Lib?nas nol?gumu, var?tu ietekm?t iesp?ju, kas šai dal?bvalstij ir pav?rta LESD 64. panta 1. punkt?, b?tu j?izskata pirmais l?dz desmitais jaut?jums par EK un Tunisijas nol?guma un EK un Lib?nas nol?guma noteikumu interpret?ciju, lai noteiktu, vai uz tiem var atsaukties pamatliet?.

29 Ceturtk?rt, b?tu j?atbild uz iesniedz?jtības jaut?jumiem, preciz?jot LESD 63.–65. panta, k? ar? EK un Tunisijas nol?guma un EK un Lib?nas nol?guma interpret?cijas sekas pamatliet?.

Par LESD 63. un 65. panta interpret?ciju

30 Ar vienpadsmito un divpadsmito jaut?jumu, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtība b?t?b? jaut?, vai t?da situ?cija k? pamatliet? apl?kot? ietilpst LESD 63. pant?, un apstiprinošas atbildes gad?jum? – vai LESD 63. un 65. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet? apl?kotais, atbilstoši kuram attiec?gaj? dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba no savas nodok?a b?zes var atskait?t dividendes, ko tai ir sadal?jusi šaj? paš? dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba, bet nevar atskait?t dividendes, ko sadal?jusi k?d? trešaj? valst? rezid?joša sabiedr?ba.

Par LESD 63. panta piem?rojam?bu

31 K? izriet no Tiesas judikat?ras, dividend?m piem?rojamais nodok?u re?ms var ietilpt LESD 49. pant? par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un LESD 63. pant? par kapit?la br?vu apriti. Lai noskaidrotu, vai uz valsts ties?bu aktiem attiecas viena vai otra L?gum? garant?t? pamatbr?v?ba, ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 89. un 90. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra, un 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 25. punkts).

32 LESD 49. panta par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu piem?rošanas jom? ietilpst valsts tiesiskais regul?jums, ko ir paredz?ts piem?rot tikai kapit?la da??m, kuras ?auj zin?m? m?r? ietekm?t sabiedr?bas l?mumus un noteikt t?s darb?bu (spriedums, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 91. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Turpret? valsts ties?bu normas, kas ir piem?rojamas l?dzdal?b?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 (spriedums, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 92. punkts).

34 Tiesa ir nospriedusi, ka trešo valstu dividend?m piem?rojam? nodok?u re?ma kontekst? ir pietiekami izv?rt?t valsts ties?bu aktu m?r?i, lai noskaidrotu, vai uz š?m dividend?m piem?rojamo nodok?u re?mu attiecas LESD noteikumi par kapit?la br?vu apriti (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12,

EU:C:2014:249, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Šajā ziņā Tiesa ir paskaidrojusi, ka valsts tiesiskais regulējums par trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams ne tikai tādās gadījumos, kad mētesuzņēmums īsteno izširošu ietekmi uz dividendes sadalošo sabiedrību, ir jāvērtē, ņemot vērā LESD 63. pantu. Līdz ar to dalībvalstī reģistrētā sabiedrība var neatkarīgi no tā piederošo kapitāla daļu apjoma sabiedrībā, kura sadala dividendes un kura ir reģistrēta trešajā valstī, atsaukties uz šo tiesību normu, lai apstrīdētu šāda tiesiskā regulējuma likumību (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šajā gadījumā atbilstoši CIRC 46. pantam sabiedrības, kuru juridiska adrese vai faktiskās vadības centrs ir Portugālē, var no savas nodokļu bāzes atskaitīt dividendes, kas saņemtas no sabiedrībā, kuru juridiskā adrese vai faktiskās vadības centrs ir šajā teritorijā un kuras turklāt maksā uzņēmumu ienākuma nodokli un nav no tā atbrīvotas.

37 Atbilstoši CIRC 46. panta 1. punktam šāds atskaitījums ir pilnā apmērā, ja uz saņemto subjektu neattiecas šā kodeksa 6. pantā paredzētais fiskālās pārskatāmības režīms un ja tam tieši pieder līdzdalība peļņu sadalīšā sabiedrības pamatkapitālā, kuras vai nu apmērs nav mazāks par 10 %, vai iegādes vērtība nav mazāka par EUR 20 000 000 un kura tam piederējusi nepārtraukti gadu pirms peļņas nodošanas rīcības vai – gadījumā, ja tā piederējusi ne tik ilgi, – līdzko līdzdalība tiek saglabāta tik ilgi, cik vajadzīgs, lai pabeigtu šo laikposmu.

38 Ja nav izpildīti CIRC 46. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi par fiskālo pārskatāmību un piederošo daļu dividenžu sadalītājas sabiedrības pamatkapitālā, sabiedrībai dividenžu saņēmējai ir tiesības atbilstoši CIRC 46. panta 8. punktam atskaitīt 50 % no ar nodokli apliekamajā peļņā iekārtajiem ienākumiem.

39 Šāds tiesiskais regulējums, kas neparedz nekādu robežvērtību līdzdalībai dividendes sadalīšanā sabiedrības kapitālā attiecībā uz daļēju atskaitījumu un kas nosaka robežvērtību 10 % apmērā no dividendes sadalīšā sabiedrības pamatkapitāla vai daļības iegādes vērtības EUR 20 000 000 apmērā, lai varētu saņemt atskaitījumu pilnā apmērā, ir piemērojams gan dividendēm, kuras saņem sabiedrība rezidente, pamatojoties uz daļību, kas piešķir zināmu ietekmi uz šīs dividendes sadalīšā sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības, gan dividendēm, kuras saņemtas, pamatojoties uz līdzdalību, kas nepiešķir šādu ietekmi.

40 Konkrēti jautājuma par nosacījumiem atskaitījuma iegāšanai pilnā apmērā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai arī 10 % robežvērtība ļauj no nodokļa priekšrocības piemērošanas jomas izslēgt ieguldījumus, kuri veikti vienīgi tīlāb, lai veiktu finanšu ieguldījumu bez nodoma ietekmēt uzņēmuma pārvaldību un kontroli, tas pats par sevi tomēr nepadara atskaitījumu par piemērojamu vienīgi daļībai, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbības (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 34. un 35. punkts). Proti, Tiesa uzskatīja, ka šāda apmēra līdzdalība ne vienmēr nozīmē, ka šīs līdzdalības īpašniekam ir zināma ietekme uz sabiedrības, kuras akcionārs tas ir, lēmumiem (šajā ziņā skat. spriedumus, 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:1997:629, 22. punkts, un 2014. gada 11. septembris, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 35. punkts).

41 Tā kā pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu nav domāts piemērot tikai un vienīgi situācijās, kurās saņemšā sabiedrība īsteno izširošu ietekmi sadalīšanā sabiedrībā, ir jāuzskata, ka tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā ietilpst kapitāla brīvumam aprīti reglamentācija LESD 63. panta piemērošanas jomā.

42 Ir arī jēnorda, ka, tātad uzņēmējdarbības brīvība Līgumā netiek paplašināti attiecināta arī uz trešajam valstīm, ir jēnodrošina, lai LESD 63. panta 1. punkta interpretācija, runājot par attiecībam ar trešajam valstīm, neautu saimnieciskās darbības subjektu, kas neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību teritorijās piemērošanas jomā, izmantot šo brīvību savā labā (skat. spriedumus, 2014. gada 11. septembris, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:220, 53. punkts un tajā minētā judikatūra, kār 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 31. punkts).

43 Taču tādā situācijā kā pamatlietā aplūkots šāda riska nav, jo attiecīgais tiesiskais regulējums neparedz nosacījumu, ar kādiem trešās valsts tirgum varētu piekļūt Portugālei rezidējoša sabiedrība vai Portugāles tirgum piekļūt kāda trešās valsts sabiedrība, bet ir viengīgi par nodokļu režīmu, kas piemērojams dividendēm no ieguldījumiem, ko to saņēmējs veicis tās sadalošajā sabiedrībā.

44 Tādā tādā situācijā kā pamatlietā aplūkots Portugālei reģistrēta sabiedrība, kas saņem dividendes no sabiedrībām, kuras reģistrētas attiecīgi Tunisijā un Lībijā, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apstrīdētu nodokļa režīmu, kas šīm dividendēm šajā dalībvalstī paredzēts, balstoties uz tiesisko regulējumu, kura mērķis nav tikt piemērotam viengīgi situācijās, kurās dividendes saņemošā sabiedrība īsteno izširošu ietekmi uz sadalošo sabiedrību.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvīšanu

45 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka vieni no pasākumiem, kas LESD 63. panta 1. punktā ir aizliegti kā kapitāla aprites ierobežojumi, ir tādā pasākumi, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs (spriedums, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 50. punkts, kār tajā minētā judikatūra).

46 Jautājums par to, vai tās tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots ir kapitāla aprites ierobežojums, ir jēnorda, kā jau tika precizēts šā sprieduma 36.–38. punktā, ka, ja sabiedrība, kuras juridiskā adrese vai faktiskās vadības centrs ir Portugālei, saņem dividendes no sabiedrības, kuras juridiskā adrese vai faktiskās vadības centrs ir tajā pašā teritorijā, un ja dividendes sadalošā sabiedrība turklāt ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja un nav no tās atbrīvota, šīs dividendes saņemošā sabiedrība var tās atskaitīt no savas nodokļu bāzes. Šāds atskaitījums ir pilnīgs vai daļējs atkarībā no tā, vai ir vai nav izpildīti CIRC 46. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi. Turklāt CIRC 46. panta 11. punktā ir noteikts, ka šajā 46. panta 1. punktā paredzētais atskaitījums tiek samazināts līdz 50 %, ja ienākumi ir no peļņas, kas nav tikusi faktiski aplikta ar nodokli.

47 Savukārt sabiedrības, kuru juridiskā adrese vai faktiskās vadības centrs ir Portugālei un kuras saņem dividendes no sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskās vadības centrs ir kādā no tādām trešajām valstīm kā Tunisijas Republika vai Lībijas Republika, IRC par saņemtajām dividendēm maksā pāc parastās likmes.

48 Tādējādi rezidējošās sabiedrības saņemto dividenžu dubulta ekonomiskā aplikšana ar nodokli tiek novērsta vai mazināta, ja dividendes sadalošās sabiedrības juridiskā adrese ir Portugālei, taču netiek, ja šā sadalošā sabiedrība ir reģistrēta tādā trešajā valstī kā Tunisijas Republika vai Lībijas Republika.

49 Šajā ziņā nav strīda par to, ka Portugāles un Tunisijas konvencija nenovērš šādu nelabvēlīgu attieksmi. Proti, šīs konvencijas mērķis ir viengīgi mazināt dubultas aplikšanas ar nodokli sekas attiecībā uz sabiedrību rezidenti, kura saņem dividendes, saistībā ar nodokli par

dividendēm, kas tiek iekasētas sadalošās sabiedrības rezidences valstī. Šajā konvencijā nav paredzēta dividendu ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokli, kas dividendes saņemšajai sabiedrībai izriet no dividendu izmaksai izmantotās dividendes sadalošās sabiedrības peļņas aplikšanas ar nodokli, novēršanas sistēma. Turpretim starp Portugāles Republiku un Lībijas Republiku nav noslēgta neviena konvencija dubultās aplikšanas ar nodokli novēršanai.

50 Šāda atširgā attieksme var atturēt Portugāli rezidjošās sabiedrības no kapitāla ieguldīšanas sabiedrības tirdzniecības valstīs kā Tunisijas Republika un Lībijas Republika. Proti, ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gājajiem kapitāla ienākumiem trešajās valstīs ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras sadala Portugāli dibinātās sabiedrības, trešajās valstīs dibinātu sabiedrību akciju iegādē Portugāli rezidjošajiem investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegādē, kuru juridiskā adrese ir šajā pašā dalībvalstī (šajā ziņā skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64. punkts, un 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 80. punkts).

51 Tāds tiesiskais regulējums kā pamatlīdz aplūkotais, atbilstoši kuram dalībvalstī rezidjoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījuši kādā šajā pašā dalībvalstī rezidjoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalošā sabiedrība ir trešās valsts rezidente, ir kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par attaisnojuma esamību

52 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants tomēr neskar dalībvalstu tiesības piemērot to attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kas nošķir nodokļu maksātājus, kuri ir atširgā situācijā savas rezidences vietas vai kapitāla ieguldījuma vietu dēļ.

53 Šā atkāpi no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa paredzot tiesību norma ir jāinterpretē strikti. Tādēļ tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēta atširgā attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai dalībvalsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu. Proti, šo LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka LESD 65. panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaigi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. un 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

54 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atširgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tās valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamatlīdz aplūkotais varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, atširgājajai attieksmei ir vai nu jābūt pret situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai attaisnotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

55 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka attiecībā uz tādus nodokļu tiesību normu kā pamatlīdz aplūkotās, kuras mērķis ir novērst nodokļa dubultu ekonomisko uzlikšanu sadalītājiem peļņai, kapitāla daļu pašnieces sabiedrības, kura saņem trešās valsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar kapitāla daļu pašnieces sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, ciktāl abos gadījumos sadalītājiem peļņa var principā izrādīties ar nodokli apliekama vairākkārtīgi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2016:61, 84. punkts un tajā minētā).

judikat?ra).

56 Ierobežojumu t?tad var attaisnot tikai prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. Turkl?t š?d? gad?jum? šim ierobežojumam j?b?t piem?rotam attiec?g? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

57 Šaj? zi?? Portug?les vald?ba un Zviedrijas vald?ba nor?da, ka š?du ierobežojumu attaisno nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, k? ar? nodok?u kr?pšanas nov?ršanu. Proti, Portug?les nodok?u iest?žu iesp?jas sa?emt inform?ciju, kas nepieciešama to nosac?jumu nodrošin?šanai, kuri tiek pras?ti attiec?g?s nodok?u priekšroc?bas sa?emšanai, esot ierobežotas t?d??, ka starp Portug?les Republiku, no vienas puses, un Tunisijas Republiku vai Lib?nas Republiku, no otras puses, neesot t?du administrat?v?s sadarb?bas ietvaru, kas b?tu l?dzv?rt?gi tiem, kuri dal?bvalstu starp? bija izveidoti ar pamatlietas faktisko apst?k?u laik? sp?k? esošo Direkt?vu 77/799. Noteikums par inform?cijas apmai?u Portug?les un Tunisijas konvencij? neesot saistošs, un Portug?les Republikas un Lib?nas Republikas starp? š?da veida konvencija neesot nosl?gta visp?r.

58 No judikat?ras izriet, ka par prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas var attaisnot L?gum? garant?to aprites br?v?bu izmantošanas ierobežojumu, ir uzskat?ma gan c??a pret nodok?u kr?pšanu (skat. it ?paši spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *ELISA*, C?451/05, EU:C:2007:594, 81. punkts), gan nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti (skat. it ?paši spriedumus, 2007. gada 18. decembris, *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 55. punkts, un 2012. gada 5. j?lijs, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 36. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

59 Attiec?b?, pirmk?rt, uz argumentiem par nepieciešam?bu nov?rst nodok?u kr?pšanu no judikat?ras izriet, ka valsts pas?kums, kas ierobežo kapit?la br?vu apriti, var b?t attaisnots ar š?du visp?r?jo interešu apsv?rumu, ja tas konkr?ti attiecas uz saimnieciskajai realit?tei neatbilstošiem gluži fikt?viem meh?nismiem, kuru vien?gais m?r?is ir izvair?ties no vai ieg?t k?du priekšroc?bu attiec?b? uz nodok?iem, kas parasti j?maks? par pe??u, kura g?ta no valsts teritorij? veiktas darb?bas (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C?182/08, EU:C:2009:559, 89. punkts, k? ar? 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C?282/12, EU:C:2013:629, 34. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

60 Š?d? kontekst? ar to vien, ka dividendes sadaloš? sabiedr?ba atrodas trešaj? valst?, neb?tu pamatojams visp?r?js pie??mums par nodok?u kr?pšanu un attaisnojams pas?kums, kas liedz izmantot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *A*, C?48/11, EU:C:2010:485, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

61 Šaj? gad?jum? ar pamatliet? apl?koto nodok?u tiesisko regul?jumu tiek visp?r?gi izsl?gta iesp?ja nov?rst vai mazin?t dividenžu dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokli, ja š?s dividendes sadala trešaj?s valst?s re?istr?tas sabiedr?bas, necenšoties konkr?ti nov?rst, ka tiek rad?ti ekonomiskajai realit?tei neatbilstoši gluži fikt?vi meh?nismi, kuru vien?gais m?r?is ir izvair?ties no nodok?iem, kas parasti j?maks?, vai g?t k?du nodok?u priekšroc?bu.

62 Š?dos apst?k?os kapit?la br?vas aprites ierobežojumu nevar attaisnot ar apsv?rumiem, kas saist?ti ar nepieciešam?bu nov?rst nodok?u kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?iem.

63 Attiec?b?, otrk?rt, uz nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti ir j?nor?da, ka aprite starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m iek?aujas juridiskaj? kontekst?, kas atš?iras no Savien?bas iekšien? esoš? konteksta, un ka sadarb?ba starp dal?bvalstu kompetentaj?m iest?d?m, kas ieviesta ar Direkt?vu 77/799, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direkt?vu 2006/98/EK (OV 2006, L 363, 129. lpp.), kas bija sp?k? pamatlietas faktū

norises laikā, k? ar? ar Padomes 2011. gada 15. febru?ra Direkt?vu 2011/16/ES par administrat?vu sadarb?bu nodok?u jom? un ar ko atce? Direkt?vu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.), nepast?v attiec?b?s ar treš?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, ja š? valsts nav uz??musies nek?das saist?bas par savstarp?jo pal?dz?bu (spriedums, 2011. gada 10. febru?ris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C?436/08 un C?437/08, 65. un 66. punkts).

64 T?p?c no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka tad, ja dal?bvalsts ties?bu akti iesp?ju izmantot labv?l?g?ku nodok?u rež?ma pak?rto nosac?jumiem, kuru iev?rošanu var p?rbaud?t, tikai sa?emot inform?ciju no treš?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, š? dal?bvalsts princip? var likum?gi atteikties pieš?irt šo priekšroc?bu, ja no š?s valsts ieg?t šo inform?ciju izr?d?s neiesp?jami tostarp t?d??, ka šai trešajai valstij nav l?gumiska pien?kuma to sniegt (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 63. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

65 Šaj? gad?jum? no *CIRC* 46. panta 1. punkta a) apakšpunkta izriet, ka tad, ja gan dividendes sadaloš? sabiedr?ba, gan dividendes sa?emoš? sabiedr?ba ir Portug?les rezidentes, tiek pieš?irta iesp?ja š?s dividendes piln?b? atskait?t no nodok?u b?zes, ja dividendes sadaloš? sabiedr?ba maks? uz??mumu ien?kuma nodokli vai *CIRC* 7. pant? paredz?to nodokli. Atbilstoši *CIRC* 46. panta 8. punktam nosac?jumam par to, ka dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja, ir j?b?t izpild?tam, ar? t?lab, lai var?tu tikt pieš?irts da??js atskait?jums, ja dividendes sa?emoš? sabiedr?ba neatbilst *CIRC* 46. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkt? noteiktajiem nosac?jumiem.

66 T?d?j?di var tikt uzskat?ts, ka *CIRC* 46. panta attiec?gi 1. un 8. punkt? paredz?t? piln?g? vai da??j? atskait?šana ir pak?rtota nosac?jumam par to, ka dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja, un š? nosac?juma izpildi nodok?u iest?d?m b?tu j?b?t sp?j?g?m p?rbaud?t.

67 Šaj? zi?? Portug?les un Tunisijas konvencijas 25. pant? "Inform?cijas apmai?a" ir noteikts tostarp, ka l?gumsl?dz?ju valstu kompetent?s iest?des apmain?s ar inform?ciju, kas nepieciešama š?s konvencijas vai l?gumsl?dz?ju valstu tiesisk? regul?juma noteikumu par šaj? konvencij? skartajiem nodok?iem, tostarp *IRC*, piem?rošanai.

68 Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai no Portug?les un Tunisijas konvencijas izrietošie pien?kumi dod iesp?ju Portug?les nodok?u iest?d?m sa?emt inform?ciju no Tunisijas Republikas, kas t?m ?auj p?rbaud?t, vai ir izpild?ts nosac?jums par to, ka dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja. Apstiprinošas atbildes gad?jum? ierobežojums, kas izriet no atteikuma pieš?ir *CIRC* 46. panta attiec?gi 1. un 8. punkt? paredz?to piln?go vai da??jo atskait?šanu, nevar tikt attaisnots ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti.

69 T? k? starp Portug?les Republiku un Lib?nas Republiku, p?c iesniedz?jtiesas teikt?, nav nosl?gta neviena konvencija par savstarp?jo pal?dz?bu, atteikums pieš?irt atskait?šanu piln?b? vai atskait?šanu da??ji, kas paredz?tas *CIRC* 46. panta attiec?gi 1. un 8. punkt?, var tikt attaisnots ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja izr?d?s neiesp?jami no Lib?nas Republikas sa?emt inform?ciju, kas ?autu p?rbaud?t, vai ir izpild?ts nosac?jums par to, ka dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja.

70 Tom?r ir ar? j?nor?da, ka atbilstoši *CIRC* 46. panta 11. punktam š? kodeksa 46. panta 1. punkt? paredz?tais atskait?jums tiek samazin?ts par 50 %, ja ien?kumi ir no pe??as, kas nav tikusi faktiski aplikta ar nodokli, iz?emot, ja pe??as guv?js ir kapit?la da?u p?rvald?bas sabiedr?ba.

71 Iesniedz?jtiesai, kurai vien?gajai ir kompetence interpret?t valsts ties?bas, ir j?nosaka, vai šis noteikums var tikt piem?rots situ?cij?s, kad nevar p?rbaud?t to, vai dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja rezidences valst?. Apstiprinošas atbildes gad?jum? ierobežojums, kas izriet no atteikuma pieš?irt da??ju atskait?jumu, kurš paredz?ts *CIRC* 46. panta

11. punkt?, attiecībā uz Tunisijas un Libānas izcelsmes dividendēm nav attaisnojams ar vispārīgo interešu apsvērumu par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

72 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz vienpadsmito un divpadsmito uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka:

- Portugāļu reģistrēta sabiedrība, kas saņem dividendes no sabiedrībā, kuras reģistrētas attiecīgi Tunisijā un Libānā, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apstrīdētu nodokļa režīmu, kas šīm dividendēm šajā dalībvalstī paredzēts, balstoties uz tiesisko regulējumu, kura mērķis nav tikt piemērotam vienīgi situācijās, kurās dividendes saņemošā sabiedrība īsteno izširošu ietekmi uz sadalošo sabiedrību;
- tās tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, atbilstoši kuram dalībvalstī rezidjoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījusi kādā šajā pašā dalībvalstī rezidjoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalošā sabiedrība ir trešās valsts rezidente, ir kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar LESD 63. pantu;
- atteikums piešķirt saņemto dividenžu atskaitījumu pilnībā vai daļēji atskaitījumu no nodokļa bāzes, piemērojot CIRC 46. panta 1. un 8. punktu, var tikt attaisnots ar vispārīgo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saņemošās sabiedrības rezidences valsts nodokļu iestādēm izrādītos neiespējami saņemt informāciju no trešās valsts, kuras rezidente ir šīs dividendes sadalošā sabiedrība, kas ļautu pārbaudīt nosacījuma par to, ka pārdējā minētā sabiedrība ir nodokļa maksātāja, izpildi;
- atteikums piešķirt daļēji atskaitījumu, piemērojot CIRC 46. panta 11. punktu, nevar tikt attaisnots ar vispārīgo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja šī tiesību norma var tikt piemērota situācijās, kad tas, vai dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja valstī, kurā tā ir rezidente, nevar tikt pārbaudīts, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

Par LESD 64. panta interpretāciju

73 Ar trīspadsmito un četrpadsmito jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietā aplūkots tiesiskais regulējums – ciktāl tas rada tādā kapitāla aprites ierobežojumu, kas princips ar LESD 63. pantu ir aizliegts, – ir atbilstošs kā LESD 64. panta 1. punkta izpratnē 1993. gada 31. decembrī pastāvējušais ierobežojums.

74 Saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu LESD 63. pants neliedz attiecināt uz trešajām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu vai Savienības tiesību aktos attiecībā uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja tie ietver tiešus ieguldījumus, tostarp ieguldījumus nekustamā īpašumā, kā arī uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.

75 Kaut arī jēdziens “tiešas investīcijas” Līgumā nav definēts, tomēr tas ir definēts kapitāla aprites nomenklatūrā, kura ir ietverta Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu, (pants atcelts ar Amsterdamas Līgumu,) (OV 1988, L 178, 5. lpp.) i pielikumā. Kā izriet no “tiešu investīciju” uzskaitījuma, kas ietverts pirmajā minētās nomenklatūras kategorijā un tās skaidrojošajās piezīmēs, tiešu investīciju jēdziens attiecas uz visdažādākajām investīcijām, kuras veic fiziskas vai juridiskas personas un kuras palīdz izveidot vai saglabāt ilgstošas un tiešas attiecības starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimnieciskās darbības veikšanai (spriedums, 2007. gada 24.

maijs, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 33. un 34. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

76 Kas attiecas uz l?dzdal?bu jaunos vai esošos uz??mumos, kuri izveidoti akciju sabiedr?bu form?, k? to apstiprina š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?t?s skaidrojoš?s piez?mes, m?r?is izveidot vai saglab?t ilgstošas ekonomiskas saiknes noz?m?, ka akcion?ra ?pašum? esoš?s akcijas vai nu saska?? ar valsts ties?bu norm?m par akciju sabiedr?b?m, vai cit?di sniedz tam iesp?ju faktiski piedal?ties š?s sabiedr?bas vad?b? vai kontrol? (spriedums, 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

77 Saska?? ar judikat?ru ierobežojumi t?da kapit?la br?vais apritei, kura ietver uz??m?jdarb?bu vai tieš?s invest?cijas LESD 64. panta 1. punkta izpratn?, attiecas ne tikai uz valsts pas?kumiem, kuri, ja tie tiek piem?roti kapit?la apritei uz vai no trešaj?m valst?m, ierobežo invest?cijas vai uz??m?jdarb?bu, bet ar? uz t?diem valsts pas?kumiem, kuri ierobežo no t? izrietošo dividenžu sadal?šanu (spriedums, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 103. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

78 No t? izriet, ka t?ds kapit?la aprites ierobežojums k? ?rvalstu izcelsmes dividend?m maz?k labv?l?gs nodok?u rež?ms ietilpst LESD 64. panta 1. punkt?, cikt?l tas attiecas uz l?dzdal?bu, kas ieg?d?ta, lai izveidotu vai saglab?tu notur?gas un tiešas saimnieciskas saiknes starp akcion?ru un attiec?go sabiedr?bu, un kas ?auj tam efekt?vi piedal?ties š?s sabiedr?bas vad?b? vai kontrol? (spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 185. punkts, un 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 37. punkts).

79 Šaj? gad?jum? pamatlieta ir par, pirmk?rt, *Ciments de Gabès* sadal?taj?m dividend?m par l?dzdal?bu, kas atbilst 98,72 % t?s sadaloš?s sabiedr?bas pamatkapit?lam, piem?roto nodok?u rež?mu. Š?da l?dzdal?ba dod iesp?ju akcion?ram faktiski piedal?ties pe??u sadaloš?s sabiedr?bas p?rvald?b? vai kontrol? un t?d?j?di var tikt uzskat?ta par tiešu ieguld?jumu.

80 Otrk?rt, pamatlieta ir par dividend?m, ko sadala *Ciments de Sibline*, kur? sabiedr?bai sa??m?jai pieder 28,64 % pamatkapit?la, piem?roto nodok?u rež?mu. Š?da dal?ba ar? var dot iesp?ju akcion?ram faktiski piedal?ties pe??u sadaloš?s sabiedr?bas p?rvald?b? vai kontrol?, kas gan ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, un t?d?j?di var?tu tikt uzskat?ta par tiešu ieguld?jumu.

81 No judikat?ras izriet, ka "ierobežojuma, kas 1993. gada 31. decembr? past?v", j?dziens paredz, ka ties?bu normas, kur?s ietilpst attiec?gais ierobežojums, kopš š? datuma nep?rtraukti ir bijušas attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu sist?mas sast?vda?a. Proti, pret?j? gad?jum? dal?bvalsts jebkur? br?d? var?tu kapit?la apritei uz trešaj?m valst?m vai no t?m no jauna ieviest ierobežojumus, kuri valsts ties?bu sist?m? past?v?ja 1993. gada 31. decembr?, bet netika saglab?ti (spriedums, 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 48. punkts).

82 No judikat?ras vienl?dz izriet, ka, lai ar? k?d? Savien?bas ties?bu akt? noteiktaj? datum? past?voša ties?bu aktu saturs princip? ir j?noskaidro valsts tiesai, Tiesas pien?kums ir interpret?t to Savien?bas ties?bu j?dzienu, ar kuru tiek pamatota atk?pes no Savien?bas ties?b?m piem?rošana k?d? noteikt? datum? "past?vošiem" valsts ties?bu aktiem (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 191. punkts, un 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 47. punkts).

83 Š?d? kontekst? iesniedz?jtiesa konkr?ti ar ?etrpadsmito jaut?jumu pr?to par to, k?das sekas ir tam, ka *EBF* 41. panta 5. punkta b) apakšpunkt? attiec?b? uz l?gumiska rakstura ieguld?jumiem paredz?tais nodok?u priekšroc?bu rež?ms un *EBF* 42. pant? paredz?tais rež?ms attiec?b? uz dividend?m no ?frikas valst?m, kur?s ofici?l? valoda ir portug??u valoda, un no Austrumtimoras ir

tikuši ieviesti p?c 1993. gada 31. decembra.

84 Ta?u, t? k? šo abu rež?mu ieviešanas rezult?t? nav groz?ts tiesiskais regul?jums par Tunisijas un Lib?nas izcelsmes dividenžu nodok?u rež?mu, to ieviešana nemaina apst?kli, ka tas, ka šaj?s trešaj?s valst?s re?istr?tu sabiedr?bu sadal?taj?m dividend?m nepiem?ro piln?gu vai da??ju nodok?a atskait?jumu, ir kvalific?jams k? esošs ierobežojums (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, A, C?101/05, EU:C:2007:804, 51. punkts).

85 Tom?r ir j?p?rbauda EK un Tunisijas nol?guma un EK un Lib?nas nol?guma nosl?gšanas ietekme uz iesp?ju, kas Portug?les Republikai ir pav?rta LESD 64. panta 1. punkts.

86 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka LESD 64. panta 1. punkts dal?bvalstij ir pav?rta iesp?ja turpin?t piem?rot attiec?b?s ar trešaj?m valst?m kapit?la aprites ierobežojumus, kas ietilpst š?s ties?bu normas materi?ls piem?rošanas jom?, pat ja tie ir pretrun? LESD 63. panta 1. punkts noteiktajam kapit?la br?vas aprites principam, ar nosac?jumu, ka tie jau past?v?ja 1993. gada 31. decembr? (spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 187. punkts, un 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 39. punkts).

87 Atce?ot attiec?g? ierobežojuma pamat? esoš?s ties?bu normas, dal?bvalsts no š?s iesp?jas atsak?s. Proti, LESD 64. panta 1. punkts neattiecas uz ties?bu norm?m, kas, b?damas b?t?b? identiskas 1993. gada 31. decembr? past?v?jušajam tiesiskajam regul?jumam, no jauna ir ieviesušas š??rsli kapit?la br?vai apritei, kura agr?ko ties?bu aktu atcelšanas rezult?t? vairs nebija (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, A, C?101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts).

88 No š?s iesp?jas dal?bvalsts atsak?s ar? tad, kad t? pie?em noteikumus, kas groza agr?k? tiesisk? regul?juma lo?isko pamatu. Šaj? zi?? no judikat?ras izriet, ka, nov?rt?jot dal?bvalsts ties?bas atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu, ierobežojumu akta formas aspekti ir pak?rtoti š? ierobežojuma saturiskajiem aspektiem. Proti, valsts pas?kums, kas ir pie?emts p?c 1993. gada 31. decembra, netiek t?p?c vien autom?tiski izsl?gts no atk?pes ietveroš? tiesisk? regul?juma, kas paredz?ts LESD 64. panta 1. punkts. Proti, šaj? tiesiskaj? regul?jum? ietilpst ties?bu normas, kas saturiski ir identiskas agr?kam tiesiskajam regul?jumam vai kas tikai samazina vai atce? agr?kaj? tiesiskaj? regul?jum? š??rsli ?stenot Kopienas ties?bas un br?v?bas, bet taj? neietilpst ties?bu normas, kuru pamat? ir no agr?ko ties?bu pamat? esoš?s lo?ikas atš?ir?ga lo?ika un ar kur?m nosaka jaunas proced?ras (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 192. punkts, un 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 41. punkts).

89 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka dal?bvalsts atsak?s no LESD 64. panta 1. punkts paredz?t?s iesp?jas ar? tad, ja, form?li neatce?ot un negrozot past?vošo tiesisko regul?jumu, t? nosl?dz t?du starptautisku l?gumu k? asoci?cijas nol?gumu, kas k?d? ties?bu norm?, kurai ir tieša iedarb?ba, paredz k?das kapit?la kategorijas liberaliz?ciju atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam. Ietekmes uz iesp?ju atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu zi?? šis tiesisk? regul?juma groz?jums t?d?j?di ir piel?dzin?ms t?da jauna tiesisk? regul?juma ieviešanai, kura pamat? ir no esoš? tiesisk? regul?juma lo?ikas atš?ir?ga lo?ika.

90 Proti, starptautisk? l?gum? paredz?tai kapit?la aprites liberaliz?cijai tiktu at?emta jebk?da lietder?ga iedarb?ba, ja situ?cij?s, kad šim nol?gumam ir pretrun? k?das dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, š? valsts tom?r var?tu turpin?t piem?rot šo tiesisko regul?jumu atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam.

91 T?d?? EK un Tunisijas nol?gumu un EK un Lib?nas nol?gumu ir j?interpret?, lai noskaidrotu, vai šie nol?gumi ties?bu norm?s, kur?m ir tieša iedarb?ba, paredz tiešo ieguld?jumu,

uz kuriem attiecas situācija pamatlietā, liberalizāciju.

92 Ēmot vārā iepriekš minēto, uz trāspadsmīto un ēetrpadsmīto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka:

– ciktāl, pieēmot nodokļu priekšrocību režīmu lēgumiska rakstura ieguldījumam, kas paredzēts EBF 41. panta 5. punkta b) apakšpunktā, un režīmu dividendēm no ēfrikas valstīm, kuru oficiālā valoda ir portugāļu valoda, un no Austrumtimoras, kas paredzēts EBF 42. pantā, nav grozēts tiesiskais regulējums par Tunisijas un Libānas izcelsmes dividendēm, šo režīmu noteikšana nav ietekmējusi to, ka dividenžu, ko sadalījušas šajās trešajās valstīs reāistrātas sabiedrības, izslēgšana no iespējas saēemt pilnīgu vai daēļu atskaitījumu ir kvalificējama par pastāvōšu ierobežojumu;

– dalēbvalsts atsakās no LESD 64. panta 1. punktā paredzētās iespējas arē tad, ja, formāli neatceēot un negrozot pastāvōšo tiesisko regulējumu, tē noslēdz tēdu starptautisku lēgumu kā asociācijas nolēgums, kas kādē tiesību normā, kurai ir tieša iedarbība, paredz kādas kapitāla kategorijas liberalizāciju atbilstōši LESD 64. panta 1. punktam; ietekmes uz iespēju atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu ziēē šīs tiesiskā regulējuma grozījums tādējādi ir pielēdzināms tēda jauna tiesiskā regulējuma ieviešanai, kura pamatā ir no esošā tiesiskā regulējuma loēikas atēirēga loēika.

Par EK un Tunisijas nolēguma un EK un Libānas nolēguma interpretāciju

93 Ar pirmo lēdz desmīto jautājumu iesniedzējtiesa cenšas noskaidrot bētēbē, vai EK un Tunisijas nolēgumā un EK un Libānas nolēgumā noteiktais ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieēauj tēdu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplēkotais, atbilstōši kurām Portugālē rezidējošā sabiedrība var atskaitēt no savas nodokļa bēzes dividendes, kas saēmtas no sabiedrības, šās dalēbvalsts rezidentes, bet nevar atskaitēt dividendes, ko sadalījusi Tunisijā vai Libānā rezidējošā sabiedrība.

94 Vispirms jāatēdina, ka saskaēē ar pastāvēgo judikatūru starptautisks nolēgums ir interpretējams ne tikai atkarēbē no tē teksta formulējuma, bet arē ēmot vārā tē mērūs. Vēnes 1969. gada 23. maijā Konvencijas par starptautiskajām lēgumtiesībām (*Recueil des traités des Nations unies*, 1155. sējums, 331. lpp.) 31. pants šajā ziēē precizē, ka lēgums tulkojams godprētēgi saskaēē ar parasto nozēmi, kāda pieēēirama lēguma noteikumiem kopumā, un atbilstōši tē objektam un mērīim (šajā ziēē skat. it ēpaši spriedumu, 2010. gada 25. februāris, *Brita*, C-386/08, EU:C:2010:91, 42. un 43. punkts, kā arē tajos minētē judikatūrā).

95 Jautājumā par nolēguma noteikumu tiešo iedarbību pušu tiesību sistēmās Tiesa ir nospriedusi, ka, ja šīs jautājums nav ticis noregulēts attiecēgajā nolēgumā, Tiesai tas ir jāizskata tēpat kā visi citi interpretācijas jautājumi par nolēgumu piemērošanu Savienēbē (spriedums, 2006. gada 14. decembris, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, 24. punkts un tajā minētē judikatūrā). Tē ir gan ar EK un Tunisijas nolēgumu, gan ar EK un Libānas nolēgumu.

96 Atbilstōši pastāvēgajai judikatūrai Savienēbas ar trešajām valstīm noslēgtā nolēguma noteikumam ir tieša iedarbība, ja, ēmot vārā tē formulējumu, kā arē nolēguma mērēi un raksturu, noteikums paredz skaidru un precēzu pienēkumu, kura izpilde vai iedarbība nav atkarēga no jebkāda turpmēka pasēkuma pieēēmšanas (šajā ziēē skat. it ēpaši spriedumus, 2001. gada 27. septembris, *Gloszczuk*, C-63/99, EU:C:2001:488, 30. punkts; 2003. gada 8. maijs, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, EU:C:2003:260, 54. punkts; 2005. gada 12. aprēlis, *Simutenkov*, C-265/03, EU:C:2005:213, 21. punkts, un 2006. gada 14. decembris, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, 25. punkts).

Par EK un Tunisijas nolīgumu

– Par atbilstošajiem noteikumiem (pirmais un trešais jautājums)

97 Ar pirmo un trešo jautājumu iesniedzējtiesa b?t?b? jaut?, vai EK un Tunisijas nolīguma 31. un 34. pantam ir tieša iedarb?ba, un apstiprinošas atbildes gad?jum? – vai tajos noteiktais attiecas uz situ?ciju pamatliet?.

98 Cikt?l, k? ir ticis izkl?st?ts š? sprieduma 91. punkt?, atbilstoši EK un Tunisijas nolīguma interpret?cijai b?tu nosak?ms, vai šis nolīgums ties?bu norm?s, kuram ir tieša iedarb?ba, paredz tiešu ieguld?jumu, uz kuriem attiecas situ?cija pamatliet?, liberaliz?ciju, nav j?atbild uz iesniedzējtiesas pirmo jautājumu par š? nolīguma 31. pantu, kas attiecas uz ties?b?m veikt uz??m?jdarb?bu un sniegt pakalpojumus.

99 Attiec?b? uz EK un Tunisijas nolīguma 34. pantu ir j?konstat?, ka t? 1. punkt? šis pants skaidri, prec?zi un bez nosac?jumiem nosaka Kopienas un Tunisijas Republikas pien?kumu attiec?b? uz dar?jumiem kapit?la kont? un ar š? nolīguma st?šanos sp?k? nodrošin?t kapit?la br?vu apriti attiec?b? uz tiešiem ieguld?jumiem Tunisij?, kas tiek veikti sabiedr?b?s, kuras izveidotas atbilstoši sp?k? esošajam tiesiskajam regul?jumam, k? ar? attiec?b? uz ien?kumu no šiem ieguld?jumiem un no t? izrietoš?s pe??as sadal?šanu un repatri?ciju.

100 Šis noteikums paredz konkr?tu pien?kumu attiec?b? uz rezult?tu, un persona var uz to atsaukties valsts ties?, l?dzot tai nepiem?rot noteikumus, kas ir pamat? kapit?la br?vas aprites š??rslim, vai nepiem?rot tam šo regul?jumu, kura piem?rošana rada šo š??rslu kapit?la br?vai apritei, bez vajadz?bas t?lab pie?emt papildu piem?rošanas pas?kumus (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2001. gada 27. septembris, *Kondova*, C?235/99, EU:C:2001:489, 34. punkts, un 2001. gada 27. septembris, *Barkoci* un *Malik*, C?257/99, EU:C:2001:491, 34. punkts).

101 Konstat?jums, ka kapit?la br?vas aprites princips attiec?b? uz tiešiem ieguld?jumiem Tunisij?, kas noteikts EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkt?, var tieši risin?t indiv?du st?vokli, netiek groz?ts ar š? nolīguma 34. panta 2. punktu.

102 Proti, š? nolīguma 34. panta 2. punkts, atbilstoši kuram puses savstarp?ji konsult?jas, lai atvieglotu kapit?la apriti starp Kopienu un Tunisijas Republiku, un to liberaliz?tu piln?b?, ja ir izpild?ti nepieciešamie nosac?jumi, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz š? paša nolīguma 34. panta 1. punkt? neparedz?tas kapit?la aprites v?l?ku liberaliz?ciju.

103 Turkl?t š?ds konstat?jums par EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkta tiešo iedarb?bu nav pretrun? š? nolīguma priekšmetam un m?r?im. Proti, ir j?uzsver, ka šis nolīgums saska?? ar t? 1. panta 1. punktu izveido asoci?ciju starp Kopienu un t?s dal?bvalst?m, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses. EK un Tunisijas nolīguma m?r?is, kas, k? tas izriet no t? 1. panta 2. punkta, tostarp ir noteikt nosac?jumus kapit?la tirdzniec?bas pak?peniskai liberaliz?cijai, ?auj šo nolīgumu interpret?t t?d?j?di, ka, pirmk?rt, š? nolīguma 34. panta 1. punkt? min?t? kapit?la aprite tiek liberaliz?ta, kad st?jas sp?k? šis nolīgums, un, otrk?rt, p?r?j? kapit?la aprite tiek pak?peniski liberaliz?ta atbilstoši š? nolīguma 34. panta 2. punktam.

104 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktam ir tieša iedarb?ba un indiv?di uz to var atsaukties ties?.

105 T?d?? ir j?p?rbauda, vai EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts ir attiecin?ms uz t?du situ?ciju k? pamatliet? apl?kot?.

106 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts – atbilstoši t?

formulējumiem – attiecas uz darījumiem kapitāla kontā un skar tiešos ieguldījumus Tunisijā, kas veikti sabiedrībās, kuras izveidotas atbilstoši spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam, kā arī uz ienākumu no šiem ieguldījumiem un no tām izrietošās peļņas sadalīšanu un repatriāciju.

107 Tātad šī noteikuma piemērošanas jomā ietilpst situācija, kad Portugāļu rezidentu sabiedrība saņem dividendes no Tunisijā rezidentu sabiedrības, jo tai pieder 98,72 % daļības peļņu sadalītās sabiedrības pamatkapitālā. Proti, kā tika konstatēts šā sprieduma 79. punktā, šāda līdzdalība var tikt uzskatīta par tiešu ieguldījumu un ar šo daļību saistītā dividendžu saņemšana ietilpst no tām izrietošās "peļņas repatriācijas" jēdzienā.

108 Tādēļ ir jāuzskata, ka EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu var attiecināt uz tādā situāciju kā pamatlietu aplūkoti.

109 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir tieša iedarbība un uz to var atsaukties, lai iebilstu pret nodokļu režīmu, kas attiecībā uz saņemtajām dividendēm ir noteikts Portugāļi, tādā situācijā kā pamatlietu aplūkoti, kad Portugāļu rezidentu sabiedrība saņem dividendes no Tunisijā rezidentu sabiedrības tās tiešā ieguldījuma dēļ, ko tā ir veikusi peļņu sadalīšanā sabiedrībā.

110 Ēmot vērā šā sprieduma 98. punktā izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu nav jāatbild.

– Par EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkta tvērumu (no ceturtā līdz sestajam jautājumam)

111 Ar ceturto līdz sesto jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa jautā būtībā, vai EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu, lasot to kopsakarā ar šā nolīguma 89. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādā tiesisko regulējumu kā pamatlietu aplūkoti, atbilstoši kuram kādā daļībvalstī rezidentu sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt no savas nodokļa bāzes saņemtās dividendes, kad tās sadala šajā pašā daļībvalstī rezidentu sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja peļņu sadalītā sabiedrība ir Tunisijas rezidente.

112 Kā tika konstatēts šā sprieduma 48. punktā, atbilstoši pamatlietu aplūkoti tiesiskajam regulējumam rezidentu sabiedrības saņemto dividendžu dubulta ekonomiskā aplikšana ar nodokli tiek novērsta vai mazināta, ja dividendes sadalītā sabiedrība ir reģistrēta Portugāļi, tādu netiek, ja šā sadalītā sabiedrība ir reģistrēta Tunisijā.

113 Šāda atšķirīga attieksme var atturēt Portugāļu rezidentu sabiedrības veikt tiešus ieguldījumus Tunisijā reģistrētās sabiedrībās. Proti, ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gūtajiem ienākumiem no trešo valstu izcelsmes kapitāla ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras sadala Portugāļu dibinātās sabiedrības, Tunisijā dibinātu sabiedrību akciju iegādē Portugāļu rezidentu investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegādē, kuru juridiskā adrese ir šajā pašā daļībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāris *Haribo Lakritzten Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 80. punkts).

114 Tādējādi šāda nelabvēlīga attieksme ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas attiecībā uz tiešajiem ieguldījumiem, konkrēti, uz šo ieguldījumu rezultātā gūtās peļņas repatriāciju, ir principā aizliegts ar EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu.

115 Ir arī jāpārbauda, vai, kā tā būtībā jautā iesniedzējtiesa piektajā jautājumā, šā nolīguma

34. panta 1. punkta iedarbība tādā situācijā kā pamatlīdzekļu aplūkošana ir ierobežota ar minētā nolīguma 89. pantu.

116 Vispirms attiecībā uz EK un Tunisijas nolīguma 89. panta pirmo ievilkumu, atbilstoši kuram neviens šā nolīguma noteikums nevar paplašināt attiecināt priekšrocības, ko viena puse piešķirusi nodokļu jomā, jebkādos starptautiskos nolīgumos vai vienošanās aktos, kas ir saistoši šai pusei, pietiek tikai norādīt, ka iepriekšējās šā sprieduma punktos konstatētais ierobežojuma aizliegums izriet no pašā EK un Tunisijas nolīguma un neizriet no citā starptautiskā nolīguma vai vienošanās aktā paredzētās priekšrocības. Turklāt, kā secinājumu 87. punktā norāda ģenerāladvokāts, *SECIL* necenšas gūt priekšrocību, ko Portugāles Republika ir piešķirusi kādā citā starptautiskā nolīguma vai vienošanās aktā.

117 Kā ar, kas attiecas uz EK un Tunisijas nolīguma 89. panta otro ievilkumu, atbilstoši kuram nolīguma sekas nevar būt tādas, kas traucē vienai pusei pieņemt vai piemērot jebkādas pasākumus, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļiem, ir jāuzskata, ka, lai EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts varētu saglabāt savu lietderīgo iedarbību, šā nolīguma 89. panta otrais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka šā noteikuma piemērošanas jomā ietilpstotšie pasākumi ir tie, kuri ir tieši paredzēti nodokļu krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļiem novēršanai.

118 Taču, kā precīzāts šā sprieduma 61. punktā, ar pamatlīdzekļu aplūkošanu nodokļu tiesisko regulējumu tiek vispārīgi izslēgtas iespēja saņemt nodokļu priekšrocību – novērst vai mazināt dividendu dubulto ekonomisko aplikšanu –, ja šīs dividendes sadala sabiedrības, kas reģistrētas tostarp Tunisijā, konkrēti necenšoties novērst, ka tiek veidoti ekonomiskajai realitātei neatbilstoši gluži fiktīvi mehānismi, kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā, vai gūt kādu nodokļu priekšrocību.

119 Cik tālā pamatlīdzekļu aplūkotais tiesiskais regulējums nav pasākums, kas paredzēts nodokļu krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļiem novēršanai – kas gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, pamatlīdzekļu esošā situācija neatbilst EK un Tunisijas nolīguma 89. panta otrajam ievilkumā paredzētajam gadījumam.

120 Visbeidzot EK un Tunisijas nolīguma 89. panta trešais ievilkums neparedz šim nolīgumam tādā iedarbībā – likt šķēršļus kādas puses tiesībām piemērot sava nodokļu tiesiskā regulējuma atbilstošos noteikumus nodokļu maksātājiem, kas nav tādā pašā situācijā attiecībā uz to rezidences vietu. Taču šajā ziņā ir tikai jānorāda, ka pamatlīdzekļu aplūkotajā tiesiskajā regulējumā nošķirums ir nevis nodokļa maksātāja, proti, dividendes saņēmēja sabiedrības, rezidences vietas dēļ, bet gan atbilstoši dividendes sadalītāja sabiedrības rezidences vietai un tādējādi atkarībā no vietas, kur ir ieguldīts nodokļa maksātāja kapitāls. Tādēļ pamatlīdzekļu aplūkotā situācija principā neietilpst EK un Tunisijas nolīguma 89. panta trešajā ievilkumā paredzētajā gadījumā.

121 Tādējādi uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka tādā situācijā kā pamatlīdzekļu esošā EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkta iedarbība netiek ierobežota ar šā nolīguma 89. pantu.

122 Ar sesto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ierobežojošā attieksme pret attiecīgajam dividendēm var tomēr tikt attaisnota ar nepieciešamību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti tā paši tādēļ, ka starp Portugāles Republiku un Tunisijas Republiku nav tādā administratīvās sadarbības ietvaru, kas būtu līdzvērtīgi tiem, kuri daļēbvalstu starpā bija izveidoti ar pamatlīdzekļu faktiskā apstākļu laikā spēkā esošo Direktīvu 77/799.

123 Lai izlemtu, vai vispārēju interešu apsvērumus, kura mērķis – nepieciešamība saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti – var attaisnot EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu

garantētās kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, šis nolīgums ir jāanalizē tā mērķa un tā konteksta gaismā atbilstoši šā sprieduma 94. punktā atgādinātajai judikatūrai.

124 Atbilstoši tā 1. pantam EK un Tunisijas nolīguma, ar ko izveidota asociācija starp Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, mērķis tostarp ir stiprināt attiecības starp pusēm, noteikt preču, pakalpojumu un kapitālu tirdzniecības pakāpeniskas liberalizācijas nosacījumus, kā arī veicināt tirdzniecību un nodrošināt līdzsvarotu ekonomisko un sociālo attiecību uzplaukumu.

125 Šis nolīguma mērķis nav iekšējais tirgus izveide, kas būtu salīdzināms ar LESD izveidoto iekšējo tirgu, ne arī tas, ka tiek ņstenota kā 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”), cik vien plaši iespējams, preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīva aprīte, lai paplašinātu attiecinātu Savienības teritorijā ņstenoto iekšējo tirgu uz šīm valstīm, kas ir šis līguma dalībnieces (šajā ziņā skat. spriedumu, 2003. gada 23. septembris, *Ospelt un Schlössle Wissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, 29. punkts).

126 Tāču, ciktāl nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti tiek atauta kā vispārīgu interešu apsvērumi, kas var attaisnot LESD un EEZ līguma garantēto brīvību ierobežojumu, šāds attaisnojums ir *a fortiori* ir jāpieauj attiecībā uz EK un Tunisijas nolīgumu.

127 Proti, kā secinājumu 125. punktā norāda ģenerālvokāts, ģemot vērā EK un Tunisijas nolīguma mērķi un kontekstu, nešāiet, ka šis nolīguma puses būtu vāļājus nodrošināt pilnīgu kapitāla aprītes brīvību starp Savienību un Tunisiju, tādā ierobežojumi var tikt noteikti gan attiecībā starp dalībvalstīm, gan attiecībā starp Savienības dalībvalstīm un pārijām valstīm, kas ir EEZ līguma dalībnieces.

128 Šādos apstākāos šis sprieduma 63.–68. punktā, kā arī 70. un 71. punktā veikta analīze ir attiecināma uz analīzi, kas ir veikta, novērtējot EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkta ierobežojuma attaisnojāmbu, jo šis nolīgums neparedz pienākumu Tunisijas Republikai sniegt informāciju Portugāles iestādēm.

129 Tādā EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādādi, ka:

– tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, atbilstoši kurām dalībvalstīs rezidējoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt saēmtās dividendes no savas nodokā bāzes, ja šās dividendes ir sadalījusi kādā šajā pašā dalībvalstīs rezidējoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalāš sabiedrība ir Tunisijas rezidente, ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums, kas attiecībā uz tiešiem ieguldījumiem, konkrētkā, no šiem ieguldījumiem gūtās peāas repatriāciju, principā ir aizliegts ar EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu;

– tādā situācijā kā pamatlietā šās tiesību normas iedarbība nav ierobežota ar EK un Tunisijas nolīguma 89. pantu;

– atteikums piešāirt saēmtu dividenžu atskaitījumu pilnībā vai daļēji atskaitījumu no sabiedrības saēmājas nodokļu bāzes, piemārojot *CIRC* 46. panta 1. un 8. punktu, var tikt attaisnots ar vispārīgu interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saēmošās rezidences valsts nodokļu iestādēm izrādātos neiespājami saēmt informāciju no Tunisijas Republikas, kuras rezidente ir šās dividendes sadalāš sabiedrība, kas āautu pārbaudā nosacājuma par to, ka šās dividendes sadalāš sabiedrība ir nodokā maksātāja, izpildi;

– atteikums piešāirt šādu daļēji atskaitījumu, piemārojot *CIRC* 46. panta 11. punktu, nevar

tikt attaisnots ar vispārēju interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja šā tiesību norma var tikt piemērota situācijās, kad tas, vai dividendes sadalīš sabiedrība ir nodokļa maksātāja Tunisijā, kur tā ir rezidente, nevar tikt pārbaudīts, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

EK un Libānas nolīgums

– Par EK un Libānas nolīguma 31. panta tiešo iedarbību (septiņais jautājums)

130 Ar septiņo jautājumu iesniedzējtiesa jautā būtībā, vai EK un Libānas nolīguma 31. pantam ir tieša iedarbība un vai, ņemot vērā šā nolīguma 33. pantu, uz to var atsaukties pamatlietā.

131 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, nosakot, ka EK un Libānas nolīguma noteikumos un ievērojot tā 33. un 34. pantu Kopienas, no vienas puses, un Libānas Republikas, no otras puses, starp nekādi netiek ierobežota kapitāla aprīte, ne arī pastāv to valstspiederīgo diskriminācija pilsonības dēļ vai rezidences vietas dēļ, vai kapitāla ieguldījumu vietas dēļ, šā nolīguma 31. pants skaidri un bez nosacījumiem nosaka precīza rezultāta pienākumu, uz ko indivīds var atsaukties tiesā, līdzot nepiemērot ierobežojuma vai diskriminācijas pamatā esošos noteikumus, vai – ka attiecībā uz to tiek piemērots tiesiskais regulējums, kura nepiemērošana ir bijusi ierobežojuma vai diskriminācijas pamatā, bez nepieciešamības šādā nolūkā noteikt piemērošanas papildpasākumus (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2001. gada 27. septembris, *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, 34. punkts, kā arī 2001. gada 27. septembris, *Barkoci* un *Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, 34. punkts).

132 No EK un Libānas nolīguma 31. panta izrietošā pienākuma tvērumu, protams, ierobežo šā nolīguma 33. panta 1. punkta paredzētā drošības klauzula. Tomēr šis izņēmums nevar būt šķērslis tam, lai ar šo 31. pantu indivīdiem piešķirtu tiesības, uz kurām tie var atsaukties tiesā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 26. punkts).

133 Secinājums, ka EK un Libānas nolīguma 31. pantam ir tieša iedarbība, nav pretrunā šā nolīguma priekšmetam un mērķim. Proti, ir jāuzsver, ka EK un Libānas nolīgums atbilstoši tā 1. panta 1. punktam izveido asociāciju starp Kopienas un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses. Šā nolīguma mērķis, kā izriet no tā 1. panta 2. punkta, tostarp ir noteikt nosacījumus kapitāla tirdzniecības pakāpeniskai liberalizācijai, apstiprina interpretāciju, ka uz kapitāla aprīti, kas neietilpst šā nolīguma 33. panta 1. punkta paredzētajā drošības klauzulā, attiecas liberalizācija, sākot ar šā paša nolīguma spēkā stāšanās.

134 Kas attiecas uz iespēju atsaukties uz EK un Libānas nolīguma 31. pantu tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ir noteikti jānorāda, ka atbilstoši šā nolīguma 33. panta 1. punktam nolīguma 31. pants neliek šķēršļus tādai ierobežojumu piemērošanai, kas pastāvīga Kopienas un Libānas Republikas starpā minētā nolīguma spēkā stāšanās datumā attiecībā uz kapitāla kustību, ietverot tiešos ieguldījumus, tostarp ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kā arī attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vārtpapāru izlaišanu kapitāla tirgū.

135 Tomēr EK un Libānas nolīguma 33. panta 1. punkta paredzēto drošības klauzulu ierobežo tā 33. panta 2. punkts, kurā paredzēts, ka ar to netiks skarta Kopienas rezidentu Libānā veikto ieguldījumu vai Libānas rezidentu veikto ieguldījumu Kopienā, kā arī tiem saistītās peļņas pārvešana uz valsti.

136 Cik tālā pamatlietā aplūkotā situācija ir par nodokļu režīmu dividendēm, kas izriet no tiešajiem ieguldījumiem, kurus Libānā veikusi Portugālē rezidējoša persona, šā situācija ietilpst

EK un Libānas nolīguma 33. panta 2. punktā paredzētajā gadījumā. Tādēļ šā nolīguma 33. panta 1. punktā nav liegts šājam gadījumam izdarīt atsauci uz šā nolīguma 31. pantu.

137 Ēmot vērē iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz septīto jautājumu ir jāatbild, ka EK un Libānas nolīguma 31. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

– tam ir tieša iedarbība;

– tādā situācijā, kad ir pamatlieta, kas skar dividenžu, kuras izriet no tiešajiem ieguldījumiem Libānā, ko veikusi Portugālē rezidējoša persona, nodokļu režīmu, ietilpst šā nolīguma 33. panta 2. punktā paredzētajā gadījumā; tādēļ minētā nolīguma 33. panta 1. punktā nav liegts šājam gadījumam atsaukties uz šā nolīguma 31. pantu.

– Par EK un Libānas nolīguma 31. panta tvērumu (no astotā līdz desmitajam jautājumam)

138 Ar astoto līdz desmito jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa jautā būtībā, vai EK un Libānas nolīguma 31. pants, lasot to kopsakarā ar šā nolīguma 85. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus tiesisko regulējumu kā pamatlīti aplūkotais, atbilstoši kuram kādā dalībvalstī rezidējošā sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt no savas nodokļa bāzes saņemtas dividendes, kad tās sadala šājam pašam dalībvalstī rezidējošā sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja peļņu sadalīšā sabiedrība ir Libānas rezidente.

139 Kā tika konstatēts šā sprieduma 48. punktā, atbilstoši pamatlīti aplūkotajam tiesiskajam regulējumam rezidējošās sabiedrības saņemto dividenžu dubulta ekonomiskā aplikšana ar nodokli tiek novērsta vai mazināta, ja dividendes sadalīšā sabiedrība ir reģistrēta Portugālē, tādu netiek, ja šā sadalīšā sabiedrība ir reģistrēta Libānā.

140 Šāda atšķirīgā attieksme kapitāla ieguldījumā vietās dēļ var atturēt Portugālē rezidējošās sabiedrības veikt tiešus ieguldījumus Libānā reģistrētās sabiedrībās. Proti, ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gētajiem ienākumiem no trešo valstu izcelsmes kapitāla ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras sadala Portugālē dibinātas sabiedrības, Libānā dibinātu sabiedrību akciju iegādē Portugālē rezidējošiem investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegādē, kuru juridiskā adrese ir šājam pašam dalībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 80. punkts).

141 Ir jāatgēdina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka attiecībā uz tādus nodokļu tiesību normu kā pamatlīti aplūkojamā, kuras mērķis ir novērst nodokļa dubultu ekonomisko uzlikšanu sadalītajai peļņai, kapitāla daļu pāšnieces sabiedrības, kura saņem trešās valsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar kapitāla daļu pāšnieces sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, ciktāl abos gadījumos sadalītā peļņa var principā izrēdīties ar nodokli aplikama vairākkārtēji (šājam ziņā skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 62. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 84. punkts).

142 Tādēļ šāda nelabvēlīgā attieksme principā ir aizliegta ar EK un Libānas nolīguma 31. pantu.

143 Ir ar? j?p?rbauda, vai, k? to b?t?b? jaut? iesniedz?jtiesa dev?taj? jaut?jum?, š? nol?guma 31. panta iedarb?ba t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot? ir ierobežota ar min?t? nol?guma 85. pantu.

144 Vispirms attiec?b? uz EK un Lib?nas nol?guma 85. panta a) punktu, atbilstoši kuram jaut?jum? par tiešajiem nodok?iem neviena š? nol?guma noteikuma rezult?t? nevar tikt paplašin?ti attiecin?tas priekšroc?bas, ko viena puse ir pieš??rusi nodok?u jom? cit? l?gum? vai starptautisk? vienošan?s akt?, kas saistošs šai pusei, ir tikai j?nor?da, ka iepriekš?jos š? sprieduma punktos konstat?tais ierobežojuma aizliegums izriet no paša EK un Lib?nas nol?guma un nerodas no priekšroc?bu, kas paredz?tas k?d? cit? starptautisk? nol?gum? vai vienošan?s akt?, paplašin?tas attiecin?šanas. Turkl?t, k? secin?jumu 87. punkt? nor?da ?ener?ladvok?ts, *SEC/IL* necenšas g?t priekšroc?bu, ko Portug?les Republika ir pieš??rusi k?d? cit? nol?gum? vai starptautisk? vienošan?s akt?.

145 Turkl?t attiec?b? uz EK un Lib?nas nol?guma 85. panta b) punktu, atbilstoši kuram š? nol?guma rezult?t? l?gumsl?dz?ja puse nevar tikt kav?ta pie?emt vai piem?rot jebk?dus pas?kumus, kuru m?r?is ir nov?rst nodok?u kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?iem, ir j?uzskata, ka, lai min?t? nol?guma 31. pants var?tu saglab?t savu lietder?go iedarb?bu, š? paša nol?guma 85. panta b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pas?kumi, kas ietilpst š?s ties?bu normas piem?rošanas jom?, ir tie, kas konkr?ti paredz?ti, lai nov?rstu nodok?u kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?iem.

146 Ta?u, k? preciz?ts š? sprieduma 61. punkt?, ar pamatliet? apl?koto nodok?u tiesisko regul?jumu tiek visp?r?gi izsl?gta iesp?ja sa?emt nodok?u priekšroc?bu – nov?rst vai mazin?t dividenžu dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokli, ja š?s dividendes sadala sabiedr?bas, kas re?istr?tas tostarp Lib?n?, konkr?ti necenšoties nov?rst, ka tiek veidoti ekonomiskajai realit?tei neatbilstoši gluži fikt?vi meh?nismi, kuru vien?gais m?r?is ir izvair?ties no nodok?iem, kas parasti j?maks?, vai g?t k?du nodok?u priekšroc?bu.

147 Cikt?l pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums nav pas?kums, kas paredz?ts nodok?u kr?pšanas vai izvair?šan?s no nodok?iem nov?ršanai, – un tas ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai –, pamatliet? esoš? situ?cija neatbilst EK un Lib?nas nol?guma 85. panta b) punkt? paredz?tajam gad?jumam.

148 Visbeidzot EK un Lib?nas nol?guma 85. panta c) punkt? ir paredz?ts, ka š? nol?guma rezult?t? netiek likti š??rš?i k?das puses ties?b?m piem?rot atbilstošos t?s nodok?u tiesisk? regul?juma noteikumus nodok?u maks?t?jiem, kuri nav vien?d? st?vokl? it ?paši attiec?b? uz to rezidences vietu. Ta?u, pirmk?rt, k? nor?d?ts š? sprieduma 120. punkt?, pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums neveic noš??rumu atkar?b? no nodok?a maks?t?jas, proti, dividendes sa?emoš?s sabiedr?bas rezidences.

149 Otrk?rt, lai ar? patieš?m j?atz?st, ka t?d??, ka EK un Lib?nas nol?guma 85. panta c) punkt? tiek izmantoti v?rdi ?it ?paši”, no š?s normas var izriet?t noš??rums, kas balst?ts uz cita veida faktoriem, tostarp vietu, kur? ir ieguld?ts nodok?a maks?t?ja kapit?ls. Tom?r š? ties?bu norma ir j?apl?ko kopsakar? ar EK un Lib?nas nol?guma 31. pantu, kas aizliedz jebk?du diskrimin?ciju, tostarp vietas d??, kur? ieguld?ts kapit?ls. T?d?j?di ir j?noš?ir atš?ir?ga attieksme, kas ir at?auta atbilstoši EK un Lib?nas nol?guma 85. panta c) punktam, no atš?ir?gas attieksmes, uz kuru neattiecas 85. panta c) punkts un kas ir aizliegta ar š? nol?guma 31. pantu.

150 Š? sprieduma 55. punkt? ir preciz?ts, ka attiec?b? uz t?du nodok?u ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, kuras m?r?is ir nov?rst vai samazin?t nodok?a uzlikšanu sadal?tajai pe??ai, kapit?la da?u ?pašnieces sabiedr?bas, kura sa?em treš?s valsts izcelsmes dividendes, situ?cija ir

salīdzināma ar kapitāla daļu pašnieces sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, ciktāl abos gadījumos sadalītā peļņa var principā izrādīties ar nodokli apliekama vairākkārtīgi.

151 Tādējādi tādā situācijā kā pamatlietā aplūkots neietilpst arī EK un Lībiešu nolīguma 85. panta c) punkts paredzētajā gadījumā.

152 Tādēļ uzdevotājam jāatbild, ka tādā situācijā kā pamatlietā aplūkots EK un Lībiešu nolīguma 31. panta iedarbību neierobežo šis nolīguma 85. pants.

153 Ar desmito jautājumam iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ierobežojošā attieksme pret attiecīgajam dividendēm var tomēr tikt attaisnota ar nepieciešamību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti tā, kā tā tādēļ, ka starp Portugāles Republiku un Lībiešu Republiku nav tādā administratīvās sadarbības ietvaru, kas būtu līdzvērtīgi tiem, kuri dalībvalstu starpā bija izveidoti ar pamatlīstas faktisko apstākļu laikā spēkā esošo Direktīvu 77/799.

154 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šis sprieduma 123.–127. punkts izklāstītie apsvērumi ir attiecināmi uz EK un Lībiešu nolīguma analīzi, jo tam, kā tas izriet no minētā nolīguma 1. panta, ir EK un Tunisijas nolīgumam analogi mērķi.

155 Tā kā EK un Lībiešu nolīguma turklāt nav paredzēts pienākums Lībiešu Republikai sniegt informāciju Portugāles iestādēm, šis sprieduma 69.–71. punkta apsvērumi ir attiecināmi uz EK un Lībiešu nolīguma 31. pantā esošā ierobežojuma attaisnojuma vērtējumu.

156 Tādējādi ir jāsecina, ka EK un Lībiešu nolīguma 31. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka:

- tās tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, atbilstoši kuram dalībvalstī rezidentu joša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt saņemto dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījuši kādā šajā pašā dalībvalstī rezidentu joša sabiedrībā, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalījis sabiedrība ir Lībiešu rezidente, ir kapitāla brīvas aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar šo nolīguma 31. pantu;
- tādā situācijā kā pamatlietā šīs tiesību normas iedarbību neierobežo šis nolīguma 85. pants;
- atteikums piešķirt saņemto dividenžu atskaitījumu pilnībā vai daļēji atskaitījumu no nodokļu bāzes, piemērojot *CIRC* 46. panta 1. un 8. punktu, var tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saņemšo rezidences dalībvalsts nodokļu iestādēm izrādītos neiespējami saņemt informāciju no Lībiešu Republikas, kuras rezidente ir šīs dividendes sadalījis sabiedrība, kas ļautu pārbaudīt nosacījuma par to, vai šīs dividendes sadalījis sabiedrība ir nodokļa maksātāja, izpildi;
- atteikums piešķirt šādu daļēji atskaitījumu, piemērojot *CIRC* 46. panta 11. punktu, nevar tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja šīs tiesību norma var tikt piemērota situācijās, kad tas, vai dividendes sadalījis sabiedrība ir nodokļa maksātāja Lībijā, kur tā ir rezidente, nevar tikt pārbaudīts, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

Par LESD 63.–65. panta, kā arī EK un Tunisijas nolīguma un EK un Lībiešu nolīguma interpretācijas sekām pamatlietā

157 No atbildes, kas sniegta uz vienpadsmito un divpadsmito jautājumu, izriet, ka atteikums

pieširt saņemto dividendžu pilnīgu vai daļēju atskaitījumu no nodokļu bāzes, piemērojot *CIRC* 46. panta 1. un 8. punktu, var tikt attaisnots ar vispārīgo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saņemšas sabiedrības rezidences dalībvalsts nodokļu iestādes izrādītos neiespējami saņemt informāciju no trešās valsts, kuras rezidente ir šīs dividendes sadalošā sabiedrība, kas ļautu pārbaudīt nosacījuma par to, ka dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja, izpildi;

158 Tādējādi, lai gan atbilstoši Portugāles un Tunisijas konvencijai dalībvalsts, kuras rezidente ir sabiedrība saņēmēja, iestādes var saņemt informāciju no Tunisijas Republikas, kas ir dividendes sadalošās sabiedrības rezidences valsts, kura ļauj pārbaudīt nosacījuma, ka šīs dividendes sadalošajai sabiedrībai ir jābūt nodokļu maksātājai, izpildi, šāds vispārīgu interešu apsvērums nevar attaisnot ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

159 Šādu situāciju Portugāles Republika nevar arī atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu, ciktāl ar EK un Tunisijas nolīgumu, kura 34. panta 1. punktam ir tieša iedarbība, netiek pieļauts tās tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, atbilstoši kuram kādā dalībvalstī rezidentu joša sabiedrība pilnībā vai daļēji no savas nodokļa bāzes var atskaitīt saņemtās dividendes, ja tās sadala šajā pašā dalībvalstī rezidentu joša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja tās sadalošā sabiedrība ir Tunisijas rezidente. Proti, šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums attiecībā uz tiešiem ieguldījumiem, konkrēti, no šiem ieguldījumiem gūtās peļņas repatriāciju, kas principā ar EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu ir aizliegta. Šāds ierobežojums nav attaisnots, ja Portugāles Republikas nodokļu iestādes var saņemt informāciju no Tunisijas Republikas, kas ir dividendes sadalošās sabiedrības rezidences valsts, kura ļauj pārbaudīt, ka ir izpildīts nosacījums par nodokļa piemērošanu šīs dividendes sadalošajai sabiedrībai.

160 Proti, tiesību normu grozījumi, kas izriet no šāda noteikuma ieviešanas EK un Tunisijas nolīgumā, attiecībā uz tās sekām iespējai atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu ir jāpielīdzina jauna tiesiskā regulējuma ieviešanai, kura pamatā ir no esošā tiesiskā regulējuma loģikas atšķirīga loģika.

161 No atbildes, kas sniegta uz pirmo lūdz desmito jautājumu, kā arī uz vienpadsmito un divpadsmito jautājumu, izriet arī, ka LESD 63. un 65. pants, kā arī EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts un EK un Lībijas nolīguma 31. pants nepieļauj atteikumu pieširt atbilstoši *CIRC* 46. panta 11. punktam daļēju atskaitījumu no dividendes saņemšās sabiedrības nodokļu bāzes attiecībā uz tās saņemtajām dividendēm, ja šis noteikums var tikt piemērots situācijās, kad nevar tikt pārbaudīts, vai šīs dividendes sadalošās sabiedrības ir nodokļa maksātājas Tunisijā un Lībijā, kas ir šo sabiedrību rezidences valstis, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

162 Šādos apstākļos šis sprieduma 87.–90. punkts un *mutatis mutandis* šis sprieduma 160. punkts izklāstīto iemeslu dēļ Portugāles Republika nevar arī atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu, lai varētu turpināt piemērot tiesisko regulējumu, no kura izriet iepriekš minētais ierobežojums.

163 Šajā ziņā no judikatūras izriet, ka ar LESD 63. pantu dalībvalstij, kura dividendēm, ko sabiedrības rezidentes sadala citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmā nodokļu dubultas ekonomiskās uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro lūdzvērīgās režīms arī dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm sadala sabiedrības nerezidentes. (skat. spriedumus, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 60. punkts, un 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 38. punkts).

164 No judikatūras izriet arī, ka tiesības uz nodokļu, kas dalībvalstī iekasēti pretēji

Savienības tiesību m, atmaksu ir šāds nodokļu aizliedzošs Savienības tiesību normās, k? tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Dalībvalstīm t?p?c princip? ir j?atmaks? nodok?i, kas iekasēti, p?rk?pjot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C?310/09, EU:C:2011:581, 71. punkts un taj? minēt? judikatūra).

165 Vien?gais izņēmums no tiesību m uz t?du nodok?u, kas ir iekasēti, p?rk?pjot Savienības tiesības, atmaks?šanu attiecas uz gadījumu, kad nepamatoti samaksēto nodokli nodok?a maksāt?js ir tieši p?rnesis uz citu subjektu (skat. spriedumus, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c. C?398/09, EU:C:2011:540, 18. punkts, k? ar? 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C?310/09, EU:C:2011:581, 72. un 74. punkts).

166 Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka, ja dalībvalsts ir iekasējusi nodokļu s, p?rk?pjot Savienības tiesību normas, attiec?gajām personām ir tiesības ne tikai uz nepamatoti iekasēt? nodok?a atmaksu, bet ar? uz šaj? valst? tieš? sakar? ar šo nodokli samaksēto summu vai t?s ieturēto summu atmaksu (skat. spriedumu, 2014. gada 15. oktobris, *Nicola*, C?331/13, EU:C:2014:2285, 28. punkts un taj? minēt? judikatūra).

167 No t? izriet, ka Portugāles iestādēm ir ar procentiem j?atmaks? summas, kas iekasētas, p?rk?pjot LESD 63. un 65. pantu, k? ar? EK un Tunisijas nol?guma 34. pantu un EK un Libānas nol?guma 31. pantu.

168 Š?s summas atbilst starp?bai starp summu, ko *SECIL* samaksājusi, un summu, kas tai būtu bijusi j?maks? atbilstoši *CIRC* 46. panta 1. punktam, 46. panta 8. punktam vai 46. panta 11. punktam, ja t?dos apstāk?os k? pamatliet? esošie *Ciments de Gabès* un *Ciments de Siblène* sadalīt?s dividendes būtu tikušas uzskatītas par Portugāl? re?istrītas sabiedrības sadalīt?m dividendēm.

169 T?dējādi jautājums par LESD 63.–65. panta, k? ar? EK un Tunisijas l?guma un EK un Libānas l?guma interpretācijas sekām pamatliet? j?atbild iesniedzītīesai, ka:

– ja dividendes saņemš?s sabiedrības rezidences dalībvalsts iestādes var saņemt informāciju no Tunisijas Republikas, kas ir dividendes sadaloš?s sabiedrības rezidences valsts, kura ?auj p?rbaudīt, vai ir izpildīts nosacījums par to, ka š?s dividendes sadaloš? sabiedrība ir nodok?a maksāt?ja, LESD 63. un 65. pant?, k? ar? EK un Tunisijas nol?guma 34. panta 1. punkt? nav pie?auts atteikums pieš?irt, piemērojot *CIRC* 46. panta 1. punktu vai 46. panta 8. punktu, sadalīt?to dividenžu piln?gu vai da??ju atskaitījumu no saņemš?s sabiedrības nodok?a b?zes, un šaj? zi?? Portugāles Republika nevar atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu;

– LESD 63. un 65. pant?, k? ar? EK un Tunisijas nol?guma 34. panta 1. punkt? un EK un Libānas nol?guma 31. pant? nav pie?auts atteikums pieš?irt atbilstoši *CIRC* 46. panta 11. punktam sadalīt?to dividenžu da??ju atskaitījumu no dividendes saņemš?s sabiedrības nodok?u b?zes, ja šis noteikums var tikt piemērots situācij?s, kad nevar tikt p?rbaudīts, vai š?s dividendes sadaloš?s sabiedrības ir nodok?a maksāt?jas Tunisij? un Libān?, kas ir šo sabiedrību rezidences valstis, un tas ir j?noskaidro iesniedzītīesai, un šaj? zi?? Portugāles Republika nevar atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu;

– summas, kas saņemas, p?rk?pjot Savienības tiesību normas, ar procentiem ir j?atlīdzina nodok?u maksāt?jam.

Par tiesāšan?s izdevumiem

170 Attiecībā uz pamatlietas pusēm š? tiesvedība ir stadija proces?, kuru izskata

iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) EKL 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka:

- Portug?l? re?istr?ta sabiedr?ba, kas sa?em dividendes no sabiedr?b?m, kuras re?istr?tas attiec?gi Tunisij? un Lib?n?, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apstr?d?tu nodok?a rež?mu, kas š?m dividend?m šaj? dal?bvalst? paredz?ts, balstoties uz tiesisko regul?jumu, kas ir piem?rojams ne tikai situ?cij?s, kur?s dividendes sa?emoš? sabiedr?ba ?steno izš?irošu ietekmi uz sadalošo sabiedr?bu;
- t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, atbilstoši kuram dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba var piln?b? vai da??ji atskait?t dividendes no savas nodok?a b?zes, ja š?s dividendes ir sadal?jusi k?da šaj? paš? dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba, bet nevar veikt š?du atskait?jumu, ja dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir treš?s valsts rezidente, ir kapit?la aprites starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar LESD 63. pantu;
- atteikums pieš?irt sa?emto dividenžu piln?gu vai da??ju atskait?jumu no nodok?u b?zes, piem?rojot *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodekss), t? redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad?, 46. panta 1. un 8. punktu, var tikt attaisnots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja dividendes sa?emoš?s sabiedr?bas rezidences valsts nodok?u iest?d?m izr?d?tos neiesp?jami sa?emt inform?ciju no treš?s valsts, kuras rezidente ir š?s dividendes sadaloš? sabiedr?ba, kas ?autu p?rbaud?t nosac?juma par to, ka š? p?d?j? min?t? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja, izpildi;
- atteikums pieš?irt da??ju atskait?jumu, piem?rojot Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodeksa min?taj? redakcij? 46. panta 11. punktu, nevar tikt attaisnots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja š? ties?bu norma var tikt piem?rota situ?cij?s, kad tas, vai dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja valst?, kur? t? ir rezidente, nevar tikt p?rbaud?ts, un tas ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai;

2) LESD 64. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka:

- cikt?l, pie?emot nodok?u priekšroc?bu rež?mu l?gumiska rakstura ieguld?jumam, kas paredz?ts *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Nodok?u priekšroc?bu sh?ma), t? redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad?, 41. panta 5. punkta b) apakšpunkt?, un rež?mu dividend?m no ?frikas valst?m, kuru ofici?l? valoda ir portug??u valoda, un no Austrumtimoras, kas paredz?ts š?s sh?mas 42. pant?, nav groz?ts tiesiskais regul?jums par Tunisijas un Lib?nas izcelsmes dividend?m, šo rež?mu noteikšana nav ietekm?jusi to, ka dividenžu, ko sadal?jušas šaj?s trešaj?s valst?s re?istr?tas sabiedr?bas, izsl?gšana no iesp?jas sa?emt piln?gu vai da??ju atskait?jumu ir kvalific?jama par past?vošu ierobežojumu;
- dal?bvalsts atsak?s no LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t?s iesp?jas ar? tad, ja, form?li neatce?ot un negrozot past?vošo tiesisko regul?jumu, t? nosl?dz t?du starptautisku l?gumu k? asoci?cijas nol?gums, kas k?d? ties?bu norm?, kurai ir tieša iedarb?ba, paredz k?das kapit?la kategorijas liberaliz?ciju atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam; ietekmes uz iesp?ju atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu zi?? šis tiesisk? regul?juma groz?jums t?d?j?di ir piel?dzin?ms t?da jauna tiesisk? regul?juma ieviešanai,

kura pamat? ir no esoš? tiesisk? regul?juma lo?ikas atš?ir?ga lo?ika;

3) Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma, ar ko izveido asoci?ciju starp Eiropas Kopienu un t?s dal?bvalst?m, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, kas parakst?ts 1995. gada 17. j?lij? Brisel? un kas Eiropas Kopienas un Eiropas Og?u un t?rauda kopienas v?rd? apstiprin?ts ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janv?ra L?mumu 98/238/EK, EOTK, 34. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka:

– tam ir tieša iedarb?ba un uz to var atsaukties t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, kad Portug?l? rezid?joša sabiedr?ba sa?em dividendes no Tunisij? rezid?jošas sabiedr?bas t? tieš? ieguld?juma d??, ko t? ir veikusi dividendes sadalošaj? sabiedr?b?, lai iebilstu pret nodok?u rež?mu, kas attiec?b? uz š?m dividend?m ir noteikts Portug?l?;

– t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, atbilstoši kuram dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba var piln?b? vai da??ji atskait?t sa?emt?s dividendes no savas nodok?a b?zes, ja š?s dividendes ir sadal?jusi k?da šaj? paš? dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba, bet nevar veikt š?du atskait?jumu, ja dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir Tunisijas rezidente, ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas attiec?b? uz tiešajiem ieguld?jumiem, konkr?t?k, no šiem ieguld?jumiem g?t?s pe??as repatri?ciju, princip? ir aizliegts ar š? nol?guma 34. panta 1. punktu;

– t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot? š?s ties?bu normas iedarb?ba nav ierobežota ar š? nol?guma 89. pantu;

– atteikums pieš?irt sa?emto dividenžu piln?gu vai da??ju atskait?jumu no sabiedr?bas sa??m?jas nodok?u b?zes, piem?rojot Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodeksa 46. panta 1. un 8. punktu, redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad?, var tikt attaisnots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja dividendes sa?emoš?s rezidences valsts nodok?u iest?d?m izr?d?tos neiesp?jami sa?emt inform?ciju no Tunisijas Republikas, kuras rezidente ir š?s dividendes sadaloš? sabiedr?ba, kas ?autu p?rbaud?t nosac?juma par to, ka š?s dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja, izpildi;

– atteikums pieš?irt š?du da??ju atskait?jumu, piem?rojot Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodeksa 46. panta 11. punktu, min?taj? redakcij?, nevar tikt attaisnots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja š? ties?bu norma var tikt piem?rota situ?cij?s, kad tas, vai dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja Tunisij?, kur? t? ir rezidente, nevar tikt p?rbaud?ts, un tas ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai;

4) Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma, ar ko izveido asoci?ciju starp Eiropas Kopienu un t?s dal?bvalst?m, no vienas puses, un Lib?nas Republiku, no otras puses, kas parakst?ts 2002. gada 17. j?nij? Luksemburg? un kas Eiropas Kopienas v?rd? apstiprin?ts ar Padomes 2006. gada 14. febru?ra L?mumu 2006/356/EK, 31. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka:

– tam ir tieša iedarb?ba;

- t?da situ?cija k? pamatliet? apl?kot?, kura attiecas uz dividenžu, kas izriet no tiešajiem ieguld?jumiem, ko Lib?n? veikusi Portug?l? rezid?joša persona, nodok?u rež?mu, ietilpst š? nol?guma 33. panta 2. punkt? paredz?taj? gad?jum?; t?d?? min?t? nol?guma 33. panta 1. punkt? nav liegts šaj? gad?jum? atsaukties uz š? nol?guma 31. pantu;
 - t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, atbilstoši kuram dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba var piln?b? vai da??ji atskait?t sa?emt?s dividendes no savas nodok?a b?zes, ja š?s dividendes ir sadal?jusi k?da šaj? paš? dal?bvalst? rezid?joša sabiedr?ba, bet nevar veikt š?du atskait?jumu, ja dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir Lib?nas rezidente, ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma par asoci?cijas izveidošanu starp Eiropas Kopien?m un to dal?bvalst?m, no vienas puses, un Lib?nas Republiku, no otras puses, 31. pantu;
 - t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot? š?s ties?bu normas iedarb?bu neierobežo š? nol?guma 85. pants;
 - atteikums pieš?irt sa?emto dividenžu piln?gu vai da??ju atskait?jumu no nodok?u b?zes, piem?rojot Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodeksa 46. panta 1. un 8. punktu, t? redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad?, var tikt attaisnots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja dividendes sa?emoš?s sabiedr?bas rezidences dal?bvalsts nodok?u iest?d?m izr?d?tos neiesp?jami sa?emt inform?ciju no Lib?nas Republikas, kuras rezidente ir š?s dividendes sadaloš? sabiedr?ba, kas ?autu p?rbaud?t nosac?juma par to, ka š?s dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja, izpildi;
 - atteikums pieš?irt da??ju atskait?jumu, piem?rojot Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodeksa min?taj? redakcij? 46. panta 11. punktu, nevar tikt attaisnots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ja š? ties?bu norma var tikt piem?rota situ?cij?s, kad tas, vai dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja Lib?n?, kur? t? ir rezidente, nevar tikt p?rbaud?ts, un tas ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai;
- 5) par LESD 63.–65. panta, k? ar? Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma par asoci?cijas izveidošanu starp Eiropas Kopien?m un to dal?bvalst?m, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses un Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma par asoci?cijas izveidošanu starp Eiropas Kopien?m un to dal?bvalst?m, no vienas puses, un Lib?nas Republiku, no otras puses, interpret?cijas sek?m pamatliet?:
- ja dividendes sa?emoš?s sabiedr?bas rezidences dal?bvalsts iest?des var sa?emt inform?ciju no Tunisijas Republikas, kas ir dividendes sadaloš?s sabiedr?bas rezidences valsts, kura ?auj p?rbaud?t, ka ir izpild?ts nosac?jums par to, ka š?s dividendes sadaloš? sabiedr?ba ir nodok?a maks?t?ja, LESD 63. un 65. pant?, k? ar? EK un Tunisijas nol?guma 34. panta 1. punkt? nav pie?auts atteikums pieš?irt, piem?rojot Juridisko personu ien?kuma nodok?a kodeksa t? redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad?, 46. panta 1. punktu vai 46. panta 8. punktu, sadal?to dividenžu piln?gu vai da??ju atskait?jumu no sa?emoš?s sabiedr?bas, nodok?a b?zes, un šaj? zi?? Portug?les Republika nevar atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu;
 - LESD 63. un 65. pant?, k? ar? Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma par asoci?cijas izveidošanu starp Eiropas Kopien?m un to dal?bvalst?m, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 34. panta 1. punkt? un Eiropas un Vidusj?ras re?iona valstu nol?guma par asoci?cijas izveidošanu starp Eiropas Kopien?m un to dal?bvalst?m,

no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 31. pantā nav pieļauts atteikums piešķirt atbilstoši Juridisko personu ienākuma nodokļa kodeksa minētajā redakcijā 46. panta 11. punktam sadalīto dividendžu daļu atskaitījumu no dividendes saņemotās sabiedrības nodokļu bāzes, ja šis noteikums var tikt piemērots situācijās, kad nevar tikt pārbaudīts, vai šīs dividendes sadalotās sabiedrības ir nodokļa maksātājas Tunisijā un Libānā, kas ir šo sabiedrību rezidences valstis, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai, un šajā ziņā Portugāles Republika nevar atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu;

– summas, kas saņemtas, pārķēpjot Savienības tiesību normas, ar procentiem ir jāatlīdzina nodokļu maksātājam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.