

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2011. gada 10. febru?r? (*)

Kapit?la br?va aprite – Uz??mumu ien?kuma nodoklis – Valsts izcelsmes dividenžu atbr?vojums no nodok?a – Atseviš?u nosac?jumu piem?rošana ?rvalsts izcelsmes dividenžu atbr?vošanai no nodok?a – Atskait?šanas sist?mas piem?rošana ?rvalsts izcelsmes dividend?m, kas nav atbr?votas no nodok?a – Pier?d?jumi par atskait?mo ?rvalst? samaks?to nodokli

Apvienot?s lietas C?436/08 un C?437/08

par l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Austrija) iesniedza ar l?mumiem, kas pie?emti 2008. gada 29. septembr? un kas Ties? re?istr?ti 2008. gada 3. oktobr?, un kurus min?t? tiesa p?rformul?jusi 2009. gada 30. oktobr?, tiesved?b?s

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C?436/08) un

Österreichische Salinen AG (C?437/08)

pret

Finanzamt Linz.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši D. Šv?bi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs K. Mala?eks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 15. septembra tiesas s?di,

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

– *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH* v?rd? – R. Leitners [*R. Leitner*], *Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*, un G. Galeitners [*G. Gahleitner*], *Steuerberater*, k? ar? B. Prehtla [*B. Prechtl*],

– Austrijas vald?bas v?rd? – J. Bauers [*J. Bauer*] un K. Pezendorfere [*C. Pesendorfer*], p?rst?vji,

– V?cijas vald?bas v?rd? – J. Mellers [*J. Möller*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,

– It?lijas vald?bas v?rd? – Dž. Palmj?ri [*G. Palmieri*], p?rst?ve, kurai pal?dz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,

- Nīderlandes valdības vārds – J. Langers [*J. Langer*], k? ar? K. Viselsa [*C. Wissels*], M. Norta [*M. Noort*] un B. Kopmane [*B. Koopman*], p?rst?vji,
 - Somijas valdības vārds – J. Heliskoski [*J. Heliskoski*], p?rst?vis,
 - Apvienotās Karalistes valdības vārds – s?kotn?ji – V. Džeksone [*V. Jackson*], p?c tam – S. Hetevejs [*S. Hathaway*] un L. Sēboruts [*L. Seeboruth*], p?rst?vji, kuriem palīdz R. Hills [*R. Hill*], *barrister*,
 - Eiropas Komisijas vārds – R. Li?ls [*R. Lya*] un V. Melss [*W. Mölls*], p?rst?vji,
- noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2010. gada 11. novembra tiesas sēdē, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Savienības tiesību interpretāciju.

2 Šie līgumi ir iesniegti tiesvedībā starp *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH* (turpmāk tekstā – “*Haribo*”), saskaņā ar Austrijas tiesību m dibinātu sabiedrību ar ierobežotu atbildību, k? ar? *Österreichische Salinen AG* (turpmāk tekstā – “*Salinen*”), saskaņā ar Austrijas tiesību m dibinātu akciju sabiedrību, un *Finanzamt Linz* (Lincas Finanšu pārvalde) par citās dalībvalstīs un trešajās valstīs dibinātu sabiedrību izmaksāto dividendžu aplikšanu ar nodokli Austrijā.

I – Atbilstošās valsts tiesību normas

3 Lai novērstu ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu dividendēm, kuras sabiedrība rezidente vai nerezidente izmaksā sabiedrībai rezidentei, Austrijas nodokļu tiesību aktos ir paredzēts, ka zināmos apstākļos tām ir piemērojama vai nu “atbrīvojuma metode”, kas nozīmē, ka sabiedrības saņemtās dividendes ir atbrīvojamas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, vai ar? “atskaitēšanas metode”, kas nozīmē, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas samaksāts par ienākumiem, no kuriem izmaksātas dividendes, ir ieskaitāms sabiedrības, kas saņem dividendes, ienākumu nodoklī Austrijā.

4 1988. gada Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma (*Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988*), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2009. gada Finanšu likumu (*BGBl. I, 52/2009*; turpmāk tekstā – “*KStG*”), 10. pantā, kurš atbilstoši *KStG* 26.c panta 16. punkta b) apakšpunktam ir piemērojams visiem atklātiem nodokļu noteikšanas gadījumiem, ir noteikts:

“1. No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvoti ienākumi no līdzdalības pamatkapitāļa. Ienākumi no līdzdalības pamatkapitāļa ir:

1) Jebkāda veida peļņas daļa no līdzdalības iekšzemes kapitālsabiedrību un kooperatīvo sabiedrību pamatkapitālā kapitāla daļu formā.

[..]

5) Peļņas daļa [..] no līdzdalības pārvalsts sabiedrībā, kas atbilst 1988. gada Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likuma 2. pielikuma paredzētajiem, k? ar? [Padomes] 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK [par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro m?tesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 255, 6. lpp.)] 2. pantā noteiktajiem

priekšnosacījumiem un kurai nav piemērojams 7. punkts.

6) Peļņas daļa [...] no līdzdalības tirdzniecības Eiropas Ekonomikas zonas [līgums noslēgts 1992. gada 2. maijā, OV 1994, L 1, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”] [trešās] valsts sabiedrība [...], ar kuras rezidences valsti pastāv visaptveroša administratīvā palīdzība un palīdzība piespiedu izpildes jomā, ja vien tai nav piemērojams 7. punkts.

7) Jebkāda veida peļņas daļa no būtiskas starptautiskas līdzdalības pamatkapitāla (turpmāk tekstā – “starptautiska līdzdalība”) [iepriekš minētās] otrās daļas izpratnē.

2. [...] starptautiska līdzdalība pamatkapitāla pastāv tad, ja nodokļa maksājumiem [...] nepretendējam vienu gadu pieder vismaz viena desmitā daļa kapitāla daļu [sabiedrība] nerezidentam], ja to iespējams pierādīt.

[..]

4. Atkāpjoties no 1. punkta 7. apakšpunktā noteiktā, peļņas daļa [...] starptautiskas līdzdalības pamatkapitāla 2. punkta izpratnē netiek atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa saskaņā ar šādiem turpmāk minētiem nosacījumiem, ja pastāv iemesli, kuru dēļ federālais finanšu ministrs var izdot rīkojumu par neatbrīvošanu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un āunprētinātu rīcību (Federālā nodokļu kodeksa 22. pants). Var uzskatīt, ka šādi iemesli konkrēti pastāv tad, ja:

1) sabiedrības nerezidentes komercdarbības tiešais vai netiešais mērķis ir gūt ienākumus no procentu maksājumiem, no kustamu ģermēnisku vai bezģermēnisku komerciāli nozīmīgu aktīvu izmantošanas tiesību cesijas un no kapitāla daļu (akciju) atsavināšanas, un

2) sabiedrības nerezidentes peļņa nodokļa bāzes vai attiecīgi nodokļa likmju noteikšanas kontekstā netiek aplikta ar Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināmu rēķinātais nodoklis.

5. Atkāpjoties no 1. punkta 5. un 6. apakšpunktā noteiktā, peļņas daļa netiek atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ja:

1) sabiedrībai nerezidentei rēķinātais faktiski un nedz tieši, nedz netieši netiek uzlikts nekāds Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināms nodoklis vai

2) sabiedrības nerezidentes peļņa rēķinātais tiek aplikta ar Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināmu nodokli, kura piemērojamā likme ir par vairāk nekā 10 procentiem zemāka nekā Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim, [...] vai

3) sabiedrībai nerezidentei rēķinātais tiek piemērota visaptveroša personiska vai aktīviem piesaistīta atbrīvošana no nodokļa. [...]

6. Gadījumos, kas minēti 4. un 5. punktā attiecībā uz peļņas daļu, [Austrijas] uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināma rēķinātais nodokļa samazināšana ir veicama šādi: par [dividenžu] izmaksāšanai iepriekš uzliktā nodokļa saistībā uzskatāmais rēķinātais nodoklis uz iesnieguma pamata tiek atskaitīts no tādā iekšzemes uzņēmumu ienākuma nodokļa, ar ko tiek aplikta jebkāda veida peļņas daļa, kas iegūta no būtiskas starptautiskas līdzdalības nerezidentu pamatkapitāla. Nosakot ienākumu apjomu, atskaitāmais rēķinātais nodoklis tiek pieskaitīts jebkāda veida peļņas daļai no būtiskas starptautiskas līdzdalības pamatkapitāla.”

5 2008. gada 13. jūnijā *Bundesministerium für Finanzen* (Federālā finanšu ministrija) pāc *Verwaltungsgerichtshof* [Augstākās administratīvās tiesas] 2008. gada 17. aprīļa nolikumiem, kas minēti šā sprieduma 13. punktā, publicēja paziņojumu attiecībā uz KStG 10. panta 2. punktu

redakcij?, kas bija sp?k? pirms 2009. gada Finanšu likuma (BMF?010216/0090?VI/6/2008). Šaj? norm? bija paredz?ts, ka ien?kumi no kapit?la da??m sabiedr?b? rezident? ir atbr?voti no uz??mumu ien?kuma nodok?a, tom?r ien?kumi no kapit?la da??m sabiedr?b? nerezident? ir atbr?voti tikai tad, ja šo ien?kumu sa??m?jam dividendes maks?jošaj? sabiedr?b? pieder vismaz 25 % kapit?la da?u.

6 Attiec?b? uz dividend?m no kapit?la da??m sabiedr?b?s nerezident?s, kuru apjoms nesasniedz 25 %, 2008. gada 13. j?nija pazi?ojum? ir nor?d?ts, ka maks?jamaj? valsts uz??mumu ien?kuma nodokl? ir ieskait?ms gan uz??mumu ien?kuma nodoklis, kuru sav? rezidences valst? maks? dividendes izmaks?još? sabiedr?ba, gan ar? min?taj? valst? atbilstoši divpus?jai konvencijai par dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanu faktiski ietur?tais nodoklis ien?kuma g?šanas viet?.

7 Šaj? sakar? min?taj? pazi?ojum? ir atz?m?ts, ka nodok?u maks?t?jam, lai tas var?tu ieskait?t ?rvalsts nodokli Austrij? maks?jam? nodok?a apm?r?, ir j?sniedz š?das zi?as:

- maks?još?s sabiedr?bas, kur? past?v l?dzdal?ba, prec?zs nosaukums;
- prec?zas zi?as par l?dzdal?bas apm?ru;
- prec?zas zi?as par uz??mumu ien?kuma nodok?a likmi, kas maks?jošajai sabiedr?bai piem?rojama t?s rezidences valst?. Ja tai b?tu piem?rojams nevis rezidences valsts parastais nodok?u rež?ms (bet gan, piem?ram, samazin?ta nodok?a likme, personisks atbr?vojums no nodok?a vai plašs akt?viem piesaist?ts atbr?vojums vai atlaides), ir j?min faktiski piem?rojam? nodok?a likme;
- zi?as par t?s [pe??as] da?ai piem?rojam?m ?rvalsts uz??mumu ien?kuma nodok?a saist?b?m, kas apr??in?tas, pamatojoties uz iepriekšmin?tajiem parametriem;
- prec?zas zi?as par ien?kuma g?šanas viet? faktiski uzlikt? nodok?a likmi, kas nep?rsniedz attiec?go likmi, kas noteikta konvencij? par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu;
- no nodok?a atskait?m?s summas apr??ins.

8 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka 2008. gada 13. j?nija pazi?ojums ir piem?rojams, neraugoties uz 2009. gad? izdar?tajiem groz?jumiem ties?bu aktos.

II – Pamata lietas un prejudici?lie jaut?jumi

9 2001. taks?cijas gad? *Haribo* guva ien?kumus no da?bas ieguld?jumu fond?, kurus veidoja dividendes, kuras izmaks?ja cit?s da?bvalst?s, kas nav Austrijas Republika, un trešaj?s valst?s dibin?tas kapit?lsabiedr?bas. *Salinen* l?dz?gus ien?kumus guva 2002. taks?cijas gad?. Min?t? taks?cijas gada laikā šai sabiedr?bai rad?s saimniecisk?s darb?bas zaud?jumi.

10 P?c tam, kad *Finanzamt Linz* bija noraid?jusi *Haribo* un *Salinen* l?gumus no nerezident?m kapit?lsabiedr?b?m sa?emt?s dividendes atbr?vot no nodok?a, t?s c?la pras?bas iesniedz?jties?.

11 2005. gada 13. janv?ra nol?mumos iesniedz?jtiesa atzina, ka *KStG* 10. panta 2. punkts, redakcij?, kas bija sp?k? pirms 2009. gada Finanšu likuma, ir pretrun? kapit?la br?vas aprites principam, jo atbilstoši tam dividendes no sabiedr?b?m nerezident?m, tostarp trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m, tiek apliktas ar nodokli p?c maz?k labv?l?ga rež?ma nek? dividendes no sabiedr?b?m rezident?m, un š? atš?ir?g? attieksme neesot pamatota. P?c analo?ijas piem?rojot nodok?u rež?mu, k?ds *KStG* 10. panta 1. punkt? paredz?ts attiec?b? uz dividend?m no sabiedr?b?m rezident?m, min?t? tiesa no cit?s da?bvalst?s vai trešaj?s valst?s dibin?t?m

sabiedrībām saņemtais dividendes atzina par ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa.

12 *Finanzamt Linz* šos nolikumus pārskaidroja *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa), it īpaši norādot, ka LESD 63. pants nav piemērojams dalībvalstu ieguldījumu fondos.

13 Ar 2008. gada 17. aprīļa nolikumiem minētā tiesa vispirms nolēma, ka LESD 63. pants ir piemērojams kapitāla daļu ieguldīšanai un turīgumam sabiedrības nerezidentu apmērā, kas neapņēmusi ieviešanu ietekmē pār šīm sabiedrībām, tostarp arī tad, ja šīs kapitāla daļas tiek turētas ar ieguldījumu fondu starpniecību.

14 Gluži tāpat kā iesniedzējtiesa, arī *Verwaltungsgerichtshof* turpinot atzina, ka KStG 10. panta 2. punkta noteikumi, redakcijā, kura bija spēkā pirms 2009. gada Finanšu likuma, ir pretrunā kapitāla brīvas aprites principam un tādēļ tos var piemērot tikai Savienības tiesību s paredzētā veidā. Tā uzskatīja, ka, ja pastāv vairākas Savienības tiesību m atbilstošas pieejas, būtu jāpiemēro tā, ar kuru pēc iespējas tiek saglabāts valsts likumdevēja nolūks.

15 Šajā ziņā *Verwaltungsgerichtshof* atzina, ka, lai kompensētu mazāk labvēlīgā nodokļu režīmā piemērošanu dividendēm no sabiedrībām nerezidentu, kurās kapitāla daļu īpašniekam pieder mazāk kā 25 % kapitāla daļu, salīdzinājumā ar no sabiedrībām rezidentu saņemtajām dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, pirmajai minētajai dividenžu kategorijai būtu jāpiemēro nevis atbrīvojuma metode, bet gan metode, atbilstoši kurai Austrijā maksājamajam nodoklim ieskaita dividendes izmaksas jaušās sabiedrības rezidences valstī samaksāto nodokli.

16 Visbeidzot, *Verwaltungsgerichtshof* norādīja, ka atskaitēšanas metode vairāk atbilstot Austrijas likumdevēja izvēlei tajai pieejai nekā atbrīvojums no nodokļa. Ja dividendes izmaksas jaušās sabiedrības rezidences valstī dividendes tiktu apliktas ar nodokli, kas ir lielāks vai vienāds ar kapitāla daļu īpašnieka valstī piemērojamo, atskaitēšanas un atbrīvošanas metožu rezultāti būtu identiski. Tomēr, ja pirmajai minētajai valstī piemērotais nodoklis būtu mazāks par kapitāla daļu īpašnieka valstī piemēroto, tikai ar atskaitēšanas metodi pārdēvē minētajai valstī būtu iespējams iekasēt nodokli tādēļ pašā apmērā kā par valsts izcelsmes dividendēm.

17 Uzskatīdama, ka, KStG 10. panta 2. punktā, redakcijā, kas bija spēkā pirms 2009. gada Finanšu likuma, paredzēto atbrīvojuma metodi piemērojot pēc analoģijas, iesniedzējtiesas nolikumi pamata lietās ir kļuvuši prettiesiski, *Verwaltungsgerichtshof* atcēla šos nolikumus un nosūtīja lietas atpakaļ minētajai tiesai.

18 Ar Tiesas 2008. gada 3. oktobrī iesniegtajiem lūgumiem iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, vai atbrīvošanas un atskaitēšanas metodes ir uzskatāmas par līdzvērtīgām Savienības tiesību aspektā.

19 KStG 10. panta saskaņotajā redakcijā ar atpakaļejošu spēku tika grozīta ar 2009. gada Finanšu likumu. Tā kā šajā jaunajā normā ir paredzēts zināmos apstākļos atbrīvojuma metodi piemērot arī attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrībām nerezidentu, Tiesa 2009. gada 8. oktobrī saskaņā ar Tiesas Reglamenta 104. panta 5. punktu lūgza iesniedzējtiesu sniegt skaidrojumu. Iesniedzējtiesai tika lūgts precizēt notikušo likumdošanas izmaiņu ietekmi uz prejudiciālo jautājumu formulējumu.

20 2009. gada 30. oktobra atbildē uz šo lūgumu sniegt paskaidrojumus iesniedzējtiesa abās lietās uzdotos jautājumus pārformulēja.

21 Lietā C-436/08 tā vispirms paskaidroja, ka atbilstoši KStG no nodokļa ir atbrīvojamas dividendes, kas saņemtas par kapitāla daļu turīgumu līdz 10 % apmērā no dividendes

izmaks?juš?s sabiedr?bas pamatkapit?la, proti, t.s. "portfe?a dividendes", kas sa?emtas no t?d? trešaj? valst? dibin?tas kapit?lsabiedr?bas, kas ir EEZ l?guma dal?bvalsts un ar kuru Austrijai ir nosl?gts nol?gums par visaptverošu administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu piespiedu izpildes jom?. Š?ds nosac?jums neesot attiecin?ms uz starptautisku l?dzdal?bu KStG 10. panta 2. punkta izpratn?.

22 Turpin?jum? t? uzsver, ka portfe?a dividenžu no sabiebr?b?m nerezident?m, kas dibin?tas cit?s dal?bvalst?s, kas nav Austrija, vai trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, atbr?vojums no nodok?a katr? zi?? liel?kaj? ties? gad?jumu nav piem?rojams inform?cijas, kura nodok?u maks?t?jam ir j?sniedz nodok?u iest?d?m, lai var?tu izmantot šo nodok?u priekšroc?bu, d???. Nodok?u maks?t?jam ir j?sniedz pier?d?jumi, ka nav izpild?ti KStG 10. panta 5. punkt? paredz?tie nosac?jumi. Šaj? nol?k? nodok?u maks?t?jam b?tu j?sal?dzina nodok?i (KStG 10. panta 5. punkta 1. apakšpunkts), j?nosaka piem?rojam? nodok?a likme (KStG 10. panta 5. punkta 2. apakšpunkts), k? ar? j?noskaidro juridisk?s personas nerezidentes atbr?vojumi no nodok?a person?gu un faktisku pamatu d?? (KStG 10. panta 5. punkta 3. apakšpunkts), j?ieg?st atbilstošie pier?d?jumi un j?uzglab? tie iesp?jam?s nodok?u iest?des kontroles vajadz?b?m. ?paši attiec?b? uz kapit?la da??m ieguld?jumu fondos esot praktiski neiesp?jami pier?d?t, ka KStG 10. panta 5. punkta nosac?jumi nav izpild?ti.

23 Iesniedz?jtiesa nepiekr?t *Verwaltungsgerichtshof* 2008. gada 17. apr??a nol?mumos paustajai nost?jai par to, ka atbr?vošanas un atskait?šanas metodes tom?r ir uzskat?mas par l?dzv?rt?g?m.

24 Visbeidzot, iesniedz?jtiesa nor?da, ka likumdev?js KStG 10. pant? nav paredz?jis nodok?u priekšroc?bu attiec?b? uz dividend?m, kas g?tas no maz?k k? 10 % kapit?la da?u tur?juma juridisk?s person?s, kuras ir dibin?tas trešaj?s valst?s, pie kam limits, kuru sasniedzot min?t? priekšroc?ba vairs netiek pieš?irta, agr?k bija noteikts 25 % apm?r?. Ja šis tiesiskais regul?jums b?tu pretrun? Savien?bas ties?b?m, iesniedz?jtiesai b?tu j?piem?ro atskait?šanas metode atbilstoši *Verwaltungsgerichtshof* 2008. gada 17. apr??a nol?mumam.

25 Š?dos apst?k?os *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* [Neatkar?gais finanšu sen?ts, Lincas noda?a] nol?ma aptur?t tiesved?bu un liet? C?436/08 uzdot Tiesai š?dus p?rformul?tus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai tiek p?rk?ptas [Savien?bas] ties?bas, ja portfe?a dividendes EEZ dal?bvalst?s no nodok?iem tiek atbr?votas vien?gi tad, ja past?v nol?gums par savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu piespiedu izpildes jom?, lai gan starptautiskas l?dzdal?bas pamatkapit?l? gad?jum? atbr?vošana no nodok?a (ar? attiec?b? uz dividend?m no sabiedr?b?m trešaj?s valst?s un pat tad, ja notiek p?reja uz nodok?a atskait?šanas metodi) šim priekšnosac?jumam nav piesaist?ta?

2) Vai tiek p?rk?ptas [Savien?bas] ties?bas, ja dividend?m no portfe?a ieguld?jumiem no sabiedr?b?m [Eiropas] Savien?b? vai EEZ l?guma dal?bvalst?s tikt?l, cikt?l nepast?v priekšnosac?jumi atbr?vošanas no nodok?a metodes piem?rošanai, tiek piem?rota nodok?a atskait?šanas metode, lai gan kapit?la da?u ?pašniekam ir gr?t?bas (vai ar? tas ir pat neiesp?jami) ieg?t k? pier?d?jumus par atbr?vošanas no nodok?a metodes priekšnosac?jumu izpildi (sal?dzin?ms nodok?u rež?ms, ?rvalsts nodok?a likmes lielums, sabiedr?bas nerezidentes personisk?s vai akt?viem piesaist?tas atbr?vošanas neiesp?jam?ba), t? ar? datus, kas vajadz?gi ?rvalsts uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?šanai?

3) Vai tiek p?rk?ptas [Savien?bas] ties?bas, ja likumos attiec?b? uz ien?kumiem no l?dzdal?bas trešo valstu sabiedr?b?s netiek paredz?ts nedz atbr?vojums no uz??mumu ien?kuma nodok?a, nedz samaks?t? uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?šana tikt?l, cikt?l l?dzdal?bas

apmērs ir mazāks par 10 % (25 %), savukārt ienākumi no līdzdalības sabiedrības rezidentu neatkarīgi no līdzdalības apmēra ir atbrīvoti no nodokļa?

4) a) Ja uz trešo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši: vai tiek pārskatītas [Savienības] tiesības, ja valsts iestāde, lai novērstu diskrimināciju pret līdzdalību trešo valstu sabiedrības, piemēro nodokļa atskaitīšanas metodi, turklāt pierādījumus par rēķināto iepriekš samaksāto (uzņēmumu ienākuma nodokli) mazā dalības apmēra dēļ nav iespējams iegūt vai to var izdarīt vienīgi ar nesamērīgām izmaksām, jo šāds rezultāts saskaņā ar Austrijas *Verwaltungsgerichtshof* nolikumu visvairāk atbilst likumdevēju (hipotētiskajai) gribai, savukārt, ja dividendēm no trešajām valstīm vienkārši netiktu piemērotas diskriminācijas 10 % (25 %) līdzdalības apmēra sliekšnis, tas nozīmētu, ka tās tiek atbrīvotas no nodokļa?

b) Ja uz ceturto jautājuma a) daļu tiek atbildēts apstiprinoši: vai tiek pārskatītas [Savienības] tiesības, ja tiek atteikts atbrīvot no nodokļa ienākumus no līdzdalības trešo valstu sabiedrības, ja līdzdalības apmērs ir mazāks par 10 % (25 %), lai gan ienākumu no līdzdalības, kas pārsniedz 10 % (25 %), atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no tā, vai pastāv visaptverošs nolikums par savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā?

c) Ja uz ceturto jautājuma a) daļu tiek atbildēts noliedzoši: vai tiek pārskatītas [Savienības] tiesības, ja tiek atteikts attiecībā uz ienākumiem no līdzdalības trešo valstu sabiedrības atskaitīt rēķināto uzņēmumu ienākuma nodokli, ja līdzdalības apmērs ir mazāks par 10 % (25 %), lai gan nodokļa atskaitīšana ienākumiem no līdzdalības trešo valstu sabiedrības, kas noteikta attiecībā uz konkrētiem gadījumiem, ja līdzdalības apmērs pārsniedz 10 % (25 %), nav atkarīga no tā, vai pastāv visaptveroša administratīvā palīdzība un palīdzība piespiedu izpildes jomā?"

26 Liet. C-437/08 iesniedzītāja norāda, ka *Verwaltungsgerichtshof* 2008. gada 17. aprīlī nolikuma nav atbildēts uz jautājumu, vai atskaitītais nodoklis ietver ne vien uzņēmumu ienākuma nodokli, kas samaksāts dividenžu maksājuma sabiedrības rezidences valstī, bet arī nodokli ienākuma gūšanas vietā, ko šī pati valsts ir ieturējusi atbilstoši divpusējai konvencijai par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu.

27 Turklāt attiecībā uz taksācijas laikposmu, kura ietvaros sabiedrība rezidente, kas saņemusi dividendes, ir cietusi saimnieciskās darbības zaudējumus, rodas jautājums, vai nodokļu administrācijai nevajadzētu rēķināt samaksāto nodokli atskaitīt tikai nākamajos taksācijas laikposmos, lai izvairītos no diskriminācijas, kas saistīta ar sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu izmaksājamo dividendēm piemērojamo režīmu atšķirībām.

28 Šādos apstākļos *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* nolikuma apturēt tiesvedību un liet. C-437/08 uzdot Tiesai šādu pārformulētus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tiek pārskatītas [Savienības] tiesības, ja rēķināto dividendēm metodes maiņas gadījumā tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, bet attiecībā uz atskaitīamo uzņēmumu ienākuma nodokli vai attiecīgi atskaitīamo ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli netiek vienlaicīgi atļauta pārreģistrācija atskaitīšanas nolūkā uz nākamajiem taksācijas gadiem vai nodokļa atlaide gadā, kas tiek noslēgta ar zaudējumiem?

2) Vai tiek pārskatītas [Savienības] tiesības, ja dividendēm no sabiedrības trešajās valstīs tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, jo saskaņā ar Austrijas *Verwaltungsgerichtshof* nolikumu šāds rezultāts visprecīzāk atbilst likumdevēja (hipotētiskajai) gribai, taču netiek atļauts, ka vienlaicīgi tiktu veikta pārreģistrācija atskaitīšanas nolūkā vai nodokļa atlaide gadā, kas tiek noslēgta ar zaudējumiem?"

29 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 16. janvāra rīkojumu lietas C-436/08 un C-437/08

tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesi, kā arī sprieduma taisīšanai.

30 Tomēr, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesas 2009. gada 30. oktobra atbildē uz tai nosūtīto lūgumu sniegt paskaidrojumu prejudiciālie jautājumi tika pārformulēti, Tiesa 2009. gada 18. novembrā nolēma atšķirt rakstveida procesu šajās lietās.

III – Par prejudiciālajiem jautājumiem

A – Par pamata lietas aplūkajamo pamatbrīvību

31 Ir jāatzīst, ka abās lietās uzdotajos jautājumos nav minēta neviena konkrēta LESD norma, kuras interpretācija būtu nepieciešama iesniedzējtiesai, lai tās varētu taisīt spriedumu pamata lietas. Minētajos jautājumos ir vienīgi vispārīga atsauce uz Savienības tiesību m.

32 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai gadījumā, ja jautājumi nav formulēti precīzi, Tiesa no iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas un pamata lietas materiāliem drīkst izkristalizēt Savienības tiesību elementus, kuri ir jāinterpretē, ņemot vērā lietas priekšmetu (1999. gada 18. novembra spriedums lietā C-107/98 *Teckal*, *Recueil*, I-8121. lpp., 34. punkts, kā arī 2003. gada 23. janvāra spriedums lietā C-57/01 *Makedoniko Metro* un *Michaniki*, *Recueil*, I-1091. lpp., 56. punkts).

33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dividendu piemērojamais nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvību apriti piemērošanas jomā (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts).

34 Lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprites brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 37. un 38. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 36. punkts, kā arī 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts).

35 Saistībā ar to jau ir ticis atzīts, ka uz valsts tiesību aktiem, kurus nav iecerēts piemērot tikai tai daļai, kas zināma mērķa ļaun ietekmēt sabiedrības lūmumus un noteikt tās darbību, var attiekties Līguma normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 37. punkts, un 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-81/09 *Idryma Typou*, Krājums, I-0000. lpp., 47. punkts). Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāla daļēm, kuru iegādes viengais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvību apriti (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 38. punkts, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 40. un 45.–52. punkts).

36 Šajā gadījumā ir jāatzīst, ka, pirmkārt, abas pamata lietas attiecas uz tādā sabiedrībā rezidentu izmaksu dividendu aplikšanu ar nodokli Austrijā, kuras tiek izmaksas no kapitāla daļēm ne vairāk kā 10 % apmērā, kas šā sabiedrībā pieder sabiedrības nerezidentiem. Šāda patsvara kapitāla daļu turētājiem nesniedz iespēju jebkādi ietekmēt minēto sabiedrību lūmumu pieņemšanu un noteikt to rakību.

37 Otrkārt, ir jāatzīst, ka pamata lietās aplūkojamajos valsts nodokļu tiesību aktos gadījumos, kad tās izmaksātas par maksājotās sabiedrības kapitāla turētāju daļu līdz 10 % apmērā, ir nošķirtas valsts un ārvalstu izcelsmes dividendes. Portfeā ieguldījumu dividendes faktiski vienmēr ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ja attiecīgās kapitāla daļas tiek turētas sabiedrības rezidentās, kā tas paredzēts KStG 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktā. Turpretim portfeā ieguldījumu dividendes no nodokļa netiek atbrīvotas, nedz arī tām var piemērot par dividenžu pamatā esošo peļņu samaksātā nodokļa ieskaitu, ja attiecīgās kapitāla daļas ir sabiedrības, kas dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, bet ar kurām nav nolīguma par savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā, kā tas paredzēts KStG 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktā, vai trešajās valstīs dibinātās sabiedrības. Portfeā ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām citās dalībvalstīs vai EEZ līguma dalībvalstīs, ar kurām ir ticis noslēgts nolīgums par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā, tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas, nevis atbrīvojuma no nodokļa metode, ja dividenžu maksātājam sabiedrības peļņa tās rezidences valstī bērtībā nav tikusi aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli, kurš bērtu pielīdzināms Austrijā iekasējamajam, kā tas paredzēts KStG 10. panta 5. punktā.

38 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka tās tiesiskais regulējums kā pamata lietā aplūkots ietilpst vienīgi Līguma normu par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā.

B – Par jautājumiem lietā C-436/08

1. Par pirmo jautājumu

39 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa bērtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pantam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram portfeā ieguldījumu dividenžu no sabiedrībām nerezidentēm, kas dibinātas citās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, atbrīvojumam no nodokļa tiek izvirzīts nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā pastāvēšanu, bet “starptautiskas izcelsmes kapitāldaļām” līdzīgs nosacījums netiek izvirzīts.

a) Par pieņemību

40 Austrijas valdība uzskata, ka jautājums ir nepieņemams. Tā uzsver, ka atbilstoši iesniedzējtiesas nolūmam ietvertajam faktam izklāstam prasītājam pamata lietā pieder kapitāla daļas ieguldījumu fondos, kuru aktīvos neietilpst trešajās valstīs, kuras ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātu sabiedrību kapitāla daļas. Tādēļ jautājumam neesot saiknes ar pamata lietas priekšmetu.

41 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktās procedūras ietvaros, kuras pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valstu tiesām un Tiesu, jebkurš lietas fakts vērtējams ir valsts tiesas kompetencē. Tāpat valsts tiesa, kura iztiesā lietu un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolūmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas patērbas, var noteikt, cik lielā mērā vajadzīgs ir prejudiciālais nolūmums, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolūmumu (it pašā skat. 2009. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-261/08 un C-348/08 *Zurita García* un *Choque Cabrera*, Krājums, I-10143. lpp., 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

42 Atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītājam Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar realitāti vai pamata lietas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rēcībā nav tādū

vajadz?go faktisko un ties?bu apst?k?u, lai var?tu sniegt noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (it ?paši skat. 2001. gada 13. marta spriedumu liet? C?379/98 *PreussenElektra*, *Recueil*, I?2099. lpp., 39. punkts; 2002. gada 22. janv?ra spriedumu liet? C?390/99 *Canal Sat?lite Digital*, *Recueil*, I?607. lpp., 19. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Zurita Garc?a* un *Choque Cabrera*, 35. punkts).

43 Iesniedz?jtiesas nol?mums ir paskaidrots, ka pras?t?ja pamata liet? attiec?gaj? taks?cijas laikposm? sa??ma portfe?a ieguld?jumu dividendes no cit?s dal?bvalst?s, kas nav Austrijas Republika, vai trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m. Tom?r var uzskat?t, ka iesniedz?jtiesa, atsaucoties uz "trešaj?s valst?s" dibin?t?m sabiedr?b?m, ar to ir dom?jusi izteikt pretnostat?jumu "dal?bvalst?s" dibin?t?m sabiedr?b?m. Š?dos apst?k?os nor?de uz trešaj?m valst?m ietver ar? EEZ l?guma dal?bvalstis.

44 T? k?, pirmk?rt, iesniedz?jtiesai ir šaubas par portfe?a ieguld?jumu dividend?m no dal?bas sabiedr?b?s, kas dibin?tas EEZ l?guma dal?bvalst?s, piem?rojam? valsts tiesisk? regul?juma sader?gumu [ar Savien?bas ties?b?m] un, otrk?rt, t? k? no iesniedz?jtiesas nol?muma neizriet, ka pras?t?jai pamata liet? š?d?s sabiedr?b?s kapit?la da?as nepieder, nav gluži ac?mredzami, ka l?gtajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?das noz?mes attiec?b? uz nol?mumu, kurš ir j?pie?em iesniedz?jtiesai.

45 T?d?j?di pirmais jaut?jums ir j?atz?st par pie?emamu.

b) Par lietas b?t?bu

i) Ievada apsv?rumi

46 Svar?gi atg?din?t, ka ar LESD 63. panta 1. punktu tiek ?stenota kapit?la br?va aprite dal?bvalstu, k? ar? dal?bvalstu un trešo valstu starp?. Šaj? nol?k? LESD noda?as ar nosaukumu "Kapit?ls un maks?jumi" noteikumos ir noteikts, ka ir aizliegti jebk?di kapit?la aprites ierobežojumi dal?bvalstu, k? ar? dal?bvalstu un trešo valstu starp?.

47 Savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa ir v?rsusi uz LESD 63. panta interpret?ciju, lai izv?rt?tu, vai min?tajai normai atbilst valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram attiec?b? uz dividend?m no "starptautiskas l?dzdal?bas", proti, kapit?la da??m, kas nep?rsniedz 10 % sabiedr?bu nerezidenšu kapit?la, ir paredz?ts labv?l?g?ks nodok?u re??ms nek? attiec?b? uz portfe?a ieguld?jumu dividend?m, kas sa?emtas no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis.

48 Katr? zi??, k? nor?d?jušas Austrijas, V?cijas un N?derlandes vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija, t?d? gad?jum?, k?ds ir pamata liet?, ir j?sal?dzina nodok?u re??ms attiec?b? uz portfe?a ieguld?jumu dividend?m no sabiedr?b?m rezident?m, no vienas puses, un nodok?u re??ms, kas piem?rojams portfe?a ieguld?jumu dividend?m no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, no otras puses. LESD 63. pantam faktiski princip? ir pretrun? da??da re??ma piem?rošana vienas dal?bvalsts ietvaros dividend?m no trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m un dividend?m no min?taj? dal?bvalst? dibin?t?m sabiedr?b?m (skat. 2009. gada 4. j?nija r?kojumu apvienotaj?s liet?s C?439/07 un C?499/07 *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, Kr?jums, I?4409. lpp., 71. punkts). Turpretim atš?ir?gs re??ms ien?kumiem no treš?s valsts sal?dzin?jum? ar citu trešo valsti k? t?ds šaj? norm? nav skarts.

49 Š? jaut?juma ietvaros t?d?j?di ir j?p?rbauda, vai LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? paredz?ts, ka portfe?a ieguld?jumu dividend?m no kapit?la da??m sabiedr?b?s rezident?s vienm?r tiek piem?rots atbr?vojums no

uz??mumu ien?kuma nodok?a atbilstoši KStG 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktam, tom?r saska?? ar KStG 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktu attiec?b? uz portfe?a ieguld?jumu dividend?m no sabiedr?b?m trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, šis atbr?vojums ir piem?rojams tikai tad, ja Austrijas Republikai ar attiec?go trešo valsti ir nosl?gts nol?gums par visaptverošu savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu piespiedu izpildes jom?.

ii) Par kapit?la aprites ierobežojuma esam?bu

50 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?di ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? š?s dal?bvalsts rezidentus attur veikt ieguld?jumus cit?s dal?bvalst?s (2007. gada 25. janv?ra spriedums liet? C?370/05 *Festersen*, Kr?jums, l?1129. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedums liet? C?101/05 A, Kr?jums, l?11531. lpp., 40. punkts).

51 Attiec?b? uz to, vai pamata liet? apskat?mais tiesiskais regul?jums ir kapit?la aprites ierobežojums, ir j?atz?st, ka sabiedr?b?m rezident?m, kuras sa?em portfe?a ieguld?jumu dividendes no trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, dibin?t?m sabiedr?b?m, lai t?s var?tu izmantot atbr?vojumu no uz??mumu ien?kuma nodok?a, atš?ir?b? no sabiedr?b?m rezident?m, kuras sa?em portfe?a ieguld?jumu dividendes no sabiedr?b?m rezident?m, ir izvirz?ts papildu nosac?jums, proti, par nol?gumu par visaptverošu savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu piespiedu izpildes jom? starp Austrijas Republiku un attiec?go trešo valsti. ?emot v?r?, ka tikai attiec?gaj?m valst?m ir ties?bas lemt, vai sl?gt sav? starp? nol?gumus, nosac?jums par nol?guma par visaptverošu savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu piespiedu izpildes jom? esam?bu portfe?a ieguld?jumu dividend?m no trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, dibin?t?m sabiedr?b?m var *de facto* rad?t past?v?gu rež?mu, atbilstoši kuram t?s nav atbr?votas no uz??mumu ien?kuma nodok?a (p?c analo?ijas skat. 2010. gada 28. oktobra spriedumu liet? C?72/09 *Établissements Rimbaud*, Kr?jums, l?0000. lpp., 25. punkts).

52 No t? izriet, ka pamata liet? apl?kojamaj? tiesiskaj? regul?jum? izvirz?to nosac?jumu d?? –, lai portfe?a ieguld?jumu dividendes, ko Austrij? dibin?tas sabiedr?bas sa?em no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, var?tu tikt atbr?votas no uz??mumu ien?kuma nodok?a Austrij?, – ieguld?jumi, kurus pirm?s min?t?s sabiedr?bas var?tu izdar?t otraj?s min?taj?s, k??st maz?k pievilc?gi nek? ieguld?jumi Austrij? vai cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s sabiedr?b?s. Š?das rež?mu atš?ir?bas var Austrij? dibin?tas sabiedr?bas attur?t ieg?t kapit?la da?as sabiedr?b?s, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis.

53 T?d?j?di min?tais tiesiskais regul?jums ir kapit?la br?vas aprites starp dal?bvalsti un konkr?t?m trešaj?m valst?m ierobežojums, kurš princip? ar LESD 63. pantu ir aizliegts.

54 Tom?r ir j?p?rbauda, vai š?ds ierobežojums kapit?la br?vai apritei ir attaisnojams, iev?rojot L?guma normas par kapit?la br?vu apriti.

iii) Par pas?kuma iesp?jamajiem attaisnojumiem

55 Saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu “LESD 63. pants “neskar dal?bvalstu ties?bas [...] piem?rot atš?ir?gas nodok?u ties?bu normas da??diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u dz?vesvietas vai kapit?la ieguld?juma vietas d??”.

56 Š? norma k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. T?d?j?di š? ties?bu norma nevar tikt interpret?ta t?d? noz?m?, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuri ietver atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kur? tie dz?vo, vai valsts, kur? tie invest? savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu liet? C?11/07 *Eckelkamp* u.c., Kr?jums, l?6845. lpp., 57. punkts, k? ar? 2010. gada 22.

apr??a spriedumu liet? C?510/08 *Mattner*, Kr?jums, l?3553. lpp., 32. punkts).

57 Pašu min?taj? norm? paredz?to atk?pi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kur? paredz?ts, ka šaj? 1. punkt? min?t?s valsts ties?bu normas “nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka 63. pants”.

58 LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?t? atš?ir?g? attieksme t?d?j?di ir j?noš?ir no diskrimin?cijas, kas aizliegta ar š? paša panta 3. punktu. No judikat?ras izriet, ka, lai t?du valsts nodok?u regul?jumu k? pamata liet? apskat?mais var?tu uzskat?t par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, ir vajadz?gs, lai atš?ir?g? attieksme, kas izriet no š? regul?juma attiec?b? uz portfe?a ieguld?jumu dividend?m no sabiedr?b?m rezident?m un attiec?b? uz dividend?m no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai to pamatotu prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi (skat. 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, l?4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, l?7477. lpp., 29. punkts; 2005. gada 8. septembra spriedumu liet? C?512/03 *Blanckaert*, Kr?jums, l?7685. lpp., 42. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?540/07 Komisija/l?lija, Kr?jums, l?10983. lpp., 49. punkts).

59 Ir j?atg?dina, ka attiec?b? uz t?du nodok?u ties?bu normu k? pamata liet? apskat?m?, kuras m?r?is ir nov?rst nodok?a dubultu uzlikšanu sadal?tajai pe??ai, kapit?la da?u ?pašnieces sabiedr?bas, kura sa?em ?rvalsts izcelsmes dividendes, situ?cija ir sal?dzin?ma ar kapit?la da?u ?pašnieces sabiedr?bas situ?ciju, kura sa?em valsts izcelsmes dividendes, jo abos gad?jumos izmaks?tajai pe??ai var princip? vair?kk?rt?ji uzlikt nodokli (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts).

60 Š?dos apst?k?os LESD 63. pant? ir paredz?ts, ka dal?bvalstij, kura dividend?m, kuras sabiedr?bas rezidentes izmaks? cit?m sabiedr?b?m rezident?m, piem?ro sist?mu nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanai, ir j?piem?ro l?dzv?rt?gs rež?ms ar? dividend?m, kuras sabiedr?b?m rezident?m izmaks? sabiedr?bas, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).

61 Tom?r pamata liet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? š?ds l?dzv?rt?gs rež?ms nav paredz?ts. Kaut ar? ar šo regul?jumu tiek pan?kta sabiedr?b?m rezident?m izmaks?tu valsts izcelsmes portfe?a ieguld?jumu dividenžu dubultas aplikšanas ar nodok?iem sistem?tiska prevencija, ar to netiek nedz nov?rsta, nedz mazin?ta š?das dubultas aplikšanas ar nodok?iem iesp?ja gad?jumos, kad sabiedr?ba rezidente sa?em portfe?a ieguld?jumu dividendes no sabiedr?bas, kas dibin?ta trešaj? valst?, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, bet kurai ar Austrijas Republiku nav nosl?gts nol?gums par visaptverošu savstarp?jo administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu piespiedu izpildes jom?. Š?s p?d?j?s min?t?s konstel?cijas gad?jum? min?taj? valsts tiesiskaj? regul?jum? nav paredz?ts nedz sa?emto dividenžu atbr?vojums no nodok?a, nedz ar? attiec?gaj? trešaj? valst? par sadal?to pe??u samaks?t? nodok?a atskait?šana, kaut ar? sabiedr?b?m rezident?m vajadz?ba nov?rst ekonomisku nodok?u dubultu uzlikšanu ir vien?di liela, gan sa?emot dividendes no sabiedr?b?m rezident?m, gan sa?emot dividendes no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis.

62 No t? izriet, ka atš?ir?gais uz??mumu ien?kuma nodok?a uzlikšanas rež?ms attiec?b? uz viet?j?s izcelsmes dividend?m un dividend?m no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, nav attaisnojams ar atš?ir?bu, kas saist?ta ar kapit?la ieguld?juma vietu.

63 V?l ir j?p?rbauda, vai no t?da valsts tiesisk? regul?juma, k?ds ir pamata liet?, izrietošs

ierobežojums ir attaisnojams ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 79. punkts).

64 Austrijas, Vācijas, Itālijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības šajā nolūkā ir paskaidrojušas, ka gadījumā, kad nenotiek sadarbība attiecīgo kompetento iestāžu starpā, kuras paredzētas Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvā 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”), dalībvalstij ir tiesības EEZ līguma dalībvalsts dibinātu sabiedrību izmaksāto portfeļa ieguldījumu dividendu atbrīvošanai no nodokļa piemērot nosacījumu par savstarpīgas palīdzības nolīgumu ar attiecīgo trešo valsti. Tas tādēļ, ka, lai pārbaudītu dividendes izmaksājušas sabiedrības samaksāto nodokli, ir nepieciešama informācijas apmaiņa ar nodokļu administrāciju valstī, kurā minētā sabiedrība ir dibināta.

65 Ir jāatgādina, ka judikatūra par aprītes brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar pilnībā attiecināt uz kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā A, 60. punkts, un lietā Komisija/Itālija, 69. punkts).

66 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvā 77/799 paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībā ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šā valsts nav uzņēmies nekādas saistības par savstarpīgo palīdzību (iepriekš minētie spriedumi lietā Komisija/Itālija, 70. punkts, un lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts).

67 No tā izriet, ka tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu priekšrocības izmantošana ir atkarīga no nosacījumiem, kuru ieviešanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, kompetentajām iestādēm, šā dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādīs neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud*, 44. punkts).

68 No pamata lietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma izriet, ka ar KStG 10. panta 5. punktu portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrībām, kas dibinātas EEZ līguma dalībvalstīs, principā no nodokļa atbrīvot nevar, ja dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņa attiecīgajā trešajā valstī nav tikusi aplikta ar uzņēmuma ienākumu nodokli, kas būtu pielīdzināms Austrijā iekasījamajam. Tādēļ var uzskatīt, ka atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nosacījumu izpildi attiecīgā dalībvalsts nevar konstatēt, ja trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju minētās dalībvalsts nodokļu iestādēm.

69 No tā izriet, ka tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, kods apskatīts pamata lietā, atbilstoši kuram dividendes no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, no nodokļa var atbrīvot tikai tad, ja ar attiecīgo trešo valsti ir noslēgti nolīgumi par savstarpēju palīdzību, var tikt pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu kontroles efektivitāti un krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu.

70 Tomēr aprītes brīvības ierobežojums, pat ja tas ir atbilstošs izvirzītajam mērķim, nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai nepieciešamo (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 82. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ ir jāpārbauda, vai no tāda tiesiskā regulējuma, kods ir pamata lietā, izrietošs ierobežojums atbilst samērīguma principam.

71 Šajā ziņā ir jāatzīst, ka, pirmkārt, ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, dalībvalsts, lai piešķirtu atbrīvojumu no nodokļa dividendēm no sabiedrības, kas dibināta trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, drīkst izvirzīt nosacījumu par savstarpīgas palīdzības nolīgumu ar

šo valsti. Tādējādi šāda tiesiskā regulējuma samērīgumu neapdraud apstākļi, ka dalībvalsts šādu prasību nav izvirzījusi attiecībā uz to dividenžu atbrīvojumu no nodokļa, kas saņemtas no ieguldījumiem vismaz 10 % apmērā no dividendes izmaksājušās sabiedrības kapitāla.

72 Otrkārt, ir jākonstatē, ka pamata lietā aplūkotajās tiesiskajās regulējumu portfeā ieguldījumu dividendes no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, no nodokļa tiek atbrīvotas ar nosacījumu, ka ar šo valsti ir noslēgtas nolīgums ne vien par savstarpēju palīdzību administratīvajā, bet arī piedziņas jomā.

73 Lai attiecīgajai dalībvalstij sniegtu iespēju pārbaudīt sabiedrības nerezidentes, kas izmaksājuši dividendes, faktiski nodokļu apmēru, nepieciešama varētu būt tikai nolīguma par savstarpēju palīdzību administratīvajā jomā esamība. Attiecīgā valsts tiesību norma patiesībā attiecas uz uzņēmumu ienkamā nodokļa iekasēšanu no sabiedrību rezidenšu ienākumiem Austrijā. Šāda nodokļa piedziņai Austrijas iestādēm trešo valstu iestāžu palīdzība nebūtu nepieciešama.

74 Tiesas šādā izklāstītais Austrijas valdības arguments – ka palīdzība piespiedu izpildes jomā ir vajadzīga nodokļa maksātāja rezidences vietas maiņas gadījumā – ir jānoraida. Kā savu secinājumu 90. punktā ir norādījis ģenerālvokāls, rezidences vietas maiņa ir pārāk attālināta hipotēze, lai tā varētu pamatot, ka nodokļu dubults uzlikšanas novēršana attiecībā uz portfeā ieguldījumu dividendēm no trešajām valstīm, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ir pilnīgi atkarīga no nolīguma par palīdzību piespiedu izpildes jomā pastvešanas.

75 Tādējādi uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādejādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram portfeā ieguldījumu dividendes, ko izmaksā par kapitāla daļēm sabiedrības rezidentiem, ir atbrīvojamās no uzņēmumu ienkamā nodokļa un portfeā ieguldījumu dividenžu no sabiedrībām, kuras dibinātas valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, atbrīvojumam no nodokļa ir izvirzīts nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā pastvešanu starp dalībvalsti un attiecīgajām trešajām valstīm, ciktāl minētā tiesiskā regulējuma mērķu sasniegšanai pietiek vienīgi ar nolīgumu par savstarpēju palīdzību administratīvajā jomā.

2. Par otro jautājumu

a) Ievada apsvērumi

76 Iesniedzējtiesa atgādina, ka saskaņā ar KStG 10. pantu gadījumā, kad ir noslēgtas visaptverošas nolīgums par savstarpēju palīdzību, portfeā ieguldījumu dividendes no sabiedrībām rezidentiem, no sabiedrībām, kas dibinātas citās dalībvalstīs, un no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ir jāatbrīvo no nodokļa. Tomēr, kā norādījis iesniedzējtiesa, no sabiedrībām nerezidentiem saņemto dividenžu atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams lielākajās tiesīgajām gadījumā, ģemot vērā informāciju, kura sabiedrībai saņemšanai ir jāsniedz nodokļu administrācijai, lai varētu izmantot šo priekšrocību. Tādējādi dividendēm no sabiedrībām nerezidentiem parasti tiek noteikta atskaitēšanas metode. Iesniedzējtiesa uzskata, ka nodokļu maksātājs informāciju par rēķināto atskaitēmo nodokli varētu iegūt arī citādi lielām grūtībām.

77 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa tādejādi būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā aplūkojamais, atbilstoši kuram dividendēm no portfeā ieguldījumiem no sabiedrībām citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, tiklīdz, ciktāl nepastāv priekšnosacījumi atbrīvošanas no nodokļa metodes piemērošanai, tiek piemērota nodokļa atskaitēšanas metode, lai gan kapitāla daļu

pašniekam sagādāt lielas grūtības – un tiklab tas var būt arī neiespējami – iegūt pierādījumus par atbrīvošanas no nodokļa metodes priekšnosacījumu izpildi, proti, salīdzināmu nodokļu režīmu, ņemot vērā nodokļa likmes lielumu un sabiedrības nerezidentes personiskās vai aktīviem piesaistītas atbrīvošanas neiespējamību, kā arī iesniegt datus, kas vajadzīgi ņemot vērā uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitēšanai.

78 Atbilde, kuru Tiesa sniegs iesniedzējtiesai, noderēs, lai izvērtētu, vai LESD 63. pantam atbilst, pirmkārt, pamata lietas tiesiskajā regulējumā paredzētā “pārēja” no atbrīvošanas no nodokļa uz atskaitēšanas metodi, ja sabiedrība nerezidenšu dividendu saņēmēja rīcībā nav konkrētu pierādījumu, un, otrkārt, atskaitēšanas metodes piemērošana, kas saņēmējam uzliek ievērojamo, pat nesamērīgu administratīvu pienākumu nastu.

b) Par kapitāla aprites ierobežojuma esamību

79 Ir jāatgādina, ka KStG 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa portfeļa ieguldījumu dividendām no Austrijas dibinātām sabiedrībām. Atbilstoši KStG 10. panta 1. punkta 5. un 6. apakšpunktam no citās dalībvalstīs, kas nav Austrijas Republika, vai trešajās valstīs, kuras ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātām sabiedrībām saņemtu dividendu dubultu aplikšanu ar nodokli, pateicoties atbrīvojumam no nodokļa vai atskaitēšanas metodei, novērst var tikai tad, ja minēto dividendu saņēmēja rīcībā ir pierādījumi par šo dividendu izmaksātāja sabiedrības piemērojamo nodokļu apjomu to rezidences valstī.

80 Atšķirīgā attieksmē, kas tiek piemērota portfeļa ieguldījumu dividendām, var atturēt Austrijas dibinātās sabiedrības no kapitāla ieguldīšanas sabiedrībās, kas dibinātas citās dalībvalstīs un trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis. Tā kā Austrijā attieksmē nodokļu jomā pret dividendām, ko pārdāvina minētās sabiedrības izmaksā Austrijas rezidentiem, ir mazāk labvēlīga nekā attieksmē pret dividendām, ko izmaksā citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātās sabiedrības, šo sabiedrību akcijas Austrijā rezidojošiem investoriem ir mazāk pievilcīgas nekā Austrijā dibinātu sabiedrību akcijas.

81 Tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā tātad ietver ierobežojumu kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas princips ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu.

82 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums kapitāla brīvībai aprītei ir attaisnojams, ievērojot Līguma normas par kapitāla brīvību aprīti.

c) Par pasākuma iespējamo attaisnojumu

83 No šī sprieduma 58. punktā minētās judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamata lietā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvību aprīti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz objektīvi nesaldzināmām situācijām vai jābūt attaisnotai ar primāru vispārīgo interešu apsvērumu.

84 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saistībā ar tādus nodokļu tiesību normu kā pamata lietā aplūkojamās, kuras mērķis ir novērst sadalītās peļņas dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kapitāla daļu pašnieces sabiedrības, kura saņem ņemot vērā izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar kapitāla daļu pašnieces sabiedrības, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, situāciju, jo abos gadījumos izmaksātājam peļņai var principā vairākkārtīgi uzlikt nodokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts).

85 Šādos apstākļos LESD 63. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstij, kura dividendām, kuras

sabiedrības rezidentes izmaks? cit?m sabiedrības rezident?m, piem?ro sist?mu nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanai, ir j?piem?ro l?dzv?rt?gs rež?ms ar? dividend?m, kuras sabiedrības rezident?m izmaks? sabiedrības nerezidentes (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).

86 Ir ticis atz?ts, ka Savienības tiesības neliedz dalībvalstij nov?rst sabiedrības rezidentes sa?emto dividenžu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli, piem?rojot normas, ar kur?m š?s dividendes tiek atbr?votas no nodok?a, ja t?s ir izmaks?jusi sabiedrība rezidente, vienlaic?gi ar atskait?šanas metodes pal?dz?bu izvairoties no t?, ka vair?kk?rt ar nodokli tiek apliktas dividendes, ko izmaks?jusi sabiedrība nerezidente, tom?r ar nosac?jumu, ka ?rvalsts izcelsmes dividend?m piem?rot? nodok?a likme nav liel?ka par valsts izcelsmes dividend?m piem?roto nodok?a likmi un ka nodok?a atlaide ir vismaz vien?da ar sabiedrības, kura ir izmaks?jusi dividendes, samaks?to nodokli t?s dalībvalst?, maksim?li sasniedzot to nodok?a apm?ru, ko piem?ro sabiedrības, kura ir sa??musi dividendes, dalībvalst? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 48. un 57. punkts, k? ar? 2008. gada 23. apr??a r?kojumu liet? C?201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Kr?jums, l?2875. lpp., 39. punkts).

87 T?d?j?di, ja ?rvalsts izcelsmes dividend?s izmaks?tajai pe??ai dividenžu izmaks?t?jas sabiedrības valst? tiek uzlikts maz?ks nodoklis nek? samaks?tais nodoklis dividenžu sa??m?jas sabiedrības dalībvalst?, šai p?d?jai valstij ir j?pieš?ir nodok?a atlaide, kuras kopsummai j?atbilst dividenžu izmaks?t?jas sabiedrības samaks?tajam nodoklim sav? rezidences valst? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 51. punkts).

88 Savuk?rt, ja šai pe??ai dividenžu izmaks?t?jas sabiedrības valst? uzliek liel?ku nodokli nek? dividenžu sa??m?jas sabiedrības dalībvalsts iekas?tais nodoklis, šai p?d?jai valstij ir pien?kums pieš?irt tikai tik lielu nodok?a atlaidi, k?da ir uz??mumu ien?kuma nodok?a summa, kas ir j?maks? dividenžu sa??m?jai sabiedrībai. Tai nav pien?kuma atmaks?t starp?bu, proti, dividenžu izmaks?t?jas sabiedrības valst? samaks?to summu, kura p?rsniedz maks?jamo nodokli dividenžu sa??m?jas sabiedrības dalībvalst? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 52. punkts).

89 Š?dos apst?k?os atskait?šanas metode ?auj dividend?m no sabiedrības nerezident?m piem?rot attieksmi, kas ir l?dzv?rt?ga tai, k?da ar atbr?vojuma metodi tiek pieš?irta sabiedrību rezidenšu izmaks?taj?m dividend?m. Atskait?šanas metodes piem?rošana dividend?m no sabiedrības nerezident?m faktiski ?auj nodrošin?t, ka ?rvalsts un valsts izcelsmes portfe?a ieguld?jumu dividendes tiek apliktas ar vien?du nodok?u nastu, proti, kad valsts, no kuras ir dividendes, piem?ro maz?ku uz??muma ien?kuma nodok?a likmi nek? dalībvalsts, kur? dibin?ta sabiedrība š?s dividendes sa?em. Š?d? gad?jum?, atbr?vojot no nodok?a sabiedrību nerezidenšu izmaks?t?s dividendes, ?rvalst?s ieguld?jušie nodok?u maks?t?ji tiktu nost?d?ti labv?l?g?k? situ?cij? sal?dzin?jum? ar iekšzemes sabiedrību kapit?l? ieguld?jušajiem.

90 ?emot v?r? atbr?vošanas un atskait?šanas metožu l?dzv?rt?gumu, gr?t?b?m, ar kur?m nodok?u maks?t?js var?tu saskarties, lai pier?d?tu, ka ir izpild?ti nosac?jumi no sabiedrības nerezident?m sa?emto dividenžu atbr?vošanai no nodok?a, nav noz?mes, lai izv?rt?tu, vai LESD 63. pantam ir pretrun? t?ds tiesiskais regul?jums k? pamata liet? apskat?mais. Šo gr?t?bu – tiklab pat neiesp?jam?bas – nodok?u maks?t?jam ieg?t vajadz?gos pier?d?jumus vien?g?s sekas b?tu t?das, ka atskait?šanas metode, kas ir l?dzv?rt?ga atbr?vošanas no nodok?a metodei, tiktu piem?rota no sabiedrības nerezident?m sa?emtaj?m dividend?m.

91 Attiecībā uz papildu administrat?vajiem pien?kumiem, kas nodok?u maks?t?jam tiek noteikti, lai tas var?tu izmantot nodok?a atskait?šanas metodi, jau ir ticis atz?ts, ka tikai tas vien, ka atš?irb? no atbr?vojuma no nodok?a sist?mas nodok?a atskait?šanas sist?m? nodok?u maks?t?jiem tiek noteikti papildu administrat?vie pien?kumi, nav uzskat?ms par atš?ir?gu

attieksmi, kas b?tu pretrun? kapit?la br?vai apritei (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 53. punkts).

92 Iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka sabiedr?bai, kas sa?em portfe?a ieguld?jumu dividendes, š?di ar pamata liet? apl?kojamo valsts tiesisko regul?jumu uzliktie administrat?vie pien?kumi tom?r var?tu izr?d?ties p?rm?r?gi.

93 *Haribo* šaj? nol?k? paskaidro, ka atš?ir?b? no sabiedr?bu rezidenšu izmaks?taj?m portfe?a ieguld?jumu dividend?m, kas ir atbr?votas no nodok?a, portfe?a ieguld?jumu dividendes, kuras Austrijas sabiedr?b?m izmaks? cit?s dal?bvalst?s vai trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, dibin?tas sabiedr?bas un kuras tiek sa?emtas ar ieguld?jumu fondu starpniec?bu, Austrij? parasti ir apliekamas ar uz??mumu ien?kuma nodokli 25 % apm?r? nodok?u maks?t?jam uzlikto nesam?r?go administrat?vo pien?kumu d??. *Haribo* apgalvo, ka atbr?vošanas un atskait?šanas metodes b?tu l?dzv?rt?gas tikai tad, ja tieš?m vai bez nesam?r?g?m p?l?m b?tu iesp?jams sniegt pier?d?jumus par ?rvalst?s samaks?to uz??mumu ien?kuma nodokli.

94 Turpretim Austrijas, V?cijas, It?lijas, N?derlandes un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Komisija uzskata, ka portfe?a ieguld?jumu dividendes sa??mušajai sabiedr?bai uzlikt? administrat?vo pien?kumu nasta nav p?rm?r?ga. Austrijas vald?ba šaj? nol?k? nor?da, ka ar 2008. gada 13. j?nija pazi?ojumu iev?rojami ir vienk?ršoti ?rvalst?s samaks?t? nodok?a atskait?šanai vajadz?gie pier?d?jumi.

95 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka dal?bvalsts nodok?u iest?d?m ir ties?bas no nodok?u maks?t?ja piepras?t pier?d?jumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai izv?rt?tu, vai ir izpild?ti attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? noteiktie nodok?a priekšroc?bas sa?emšanas nosac?jumi un t?d?j?di – vai ir j?pieš?ir piepras?t? priekšroc?ba (šaj? zi?? skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?136/00 *Danner, Recueil*, l?8147. lpp., 50. punkts; 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?422/01 *Skandia* un *Ramstedt, Recueil*, l?6817. lpp., 43. punkts, k? ar? 2009. gada 27. janv?ra spriedumu liet? C?318/07 *Persche, Kr?jums*, l?359. lpp., 54. punkts).

96 Protams, ja izr?d?tos, ka sabiedr?b?m, kuras sa?em portfe?a ieguld?jumu dividendes no cit?s dal?bvalst?s, kas nav Austrijas Republika, un trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, dibin?t?m sabiedr?b?m, nesam?r?ga apm?ra administrat?vo pien?kumu d?? neb?tu faktiski iesp?jams izmantot atskait?šanas metodi, š?ds tiesiskais regul?jums ne?autu nov?rst un pat ne mazin?t š?du dividenžu dubultu aplikšanu ar nodokli. Š?dos apst?k?os nevar uzskat?t, ka ar atskait?šanas metodi un atbr?vojuma metodi, ar kuru gan ir iesp?jams izvair?ties no izmaks?to dividenžu vair?kk?rt?jas aplikšanas ar nodokli, var?tu tikt pan?kts vienl?dz?gs rezult?ts.

97 Katr? zi??, t? k? dal?bvalstij princip? ir ties?bas izvair?ties no portfe?a ieguld?jumu dividenžu, kuras sa??musi sabiedr?ba rezidente, vair?kk?rt?jas aplikšanas ar nodokli, izv?loties atbr?vošanas metodi, kad dividendes izmaks? sabiedr?ba rezidente, un atskait?šanas metodi, kad t?s izmaks? sabiedr?ba nerezidente, kas dibin?ta cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?, kas ir EEZ l?guma dal?bvalsts, sabiedr?bai rezidentei uzliktie papildu administrat?vie pien?kumi, tostarp tas, ka valsts nodok?u administr?cija pieprasa inform?ciju par dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas pe??ai faktiski uzlikto nodokli t?s dibin?šanas valst?, ir rakstur?gi atskait?šanas metodes b?t?bai k? t?dai un t?d?? tie nav uzskat?mi par p?rm?r?giem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 48. un 53. punkts). Faktiski, ja š?das inform?cijas neb?tu, dal?bvalsts, kur? ir dibin?ta ?rvalsts izcelsmes dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba, nodok?u iest?des princip? nevar?tu pat aptuveni noteikt dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas pe??ai uzlikto nodokli t?s dibin?šanas valst?, kurš b?tu j?atskaita no uz??mumu ien?kuma nodok?a, kas j?maks? sabiedr?bai, kura dividendes ir sa??musi.

98 Ja ar? dividendes sa??mušajai sabiedr?bai pašai nav visas inform?cijas par uz??mumu

ien?kuma nodokli, kurš ir ticis samaks?ts par sabiedr?bu, kas dibin?tas cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?, kas ir EEZ l?guma dal?bvalsts, izmaks?taj?m dividend?m, š? inform?cija katr? zi?? ir zin?ma p?d?jai min?tajai sabiedr?bai. Š?dos apst?k?os jebk?das dividendes sa??muš?s sabiedr?bas gr?t?bas sniegt inform?ciju par dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas samaks?to nodokli nav saist?tas ar š?s inform?cijas sarežž?t?bu, bet gan to, ka sabiedr?ba, kurai š? inform?cija ir, iesp?jams, nesadarbojas. K? savu secin?jumu 58. punkt? ir uzsv?rusi ?ener?ladvok?te, ieguld?t?ju pus? tr?kstoš? inform?cijas pl?sma nav probl?ma, ar ko b?tu j?nodarbojas attiec?gajai dal?bvalstij.

99 Turkl?t ir j?atz?st, ka 2008. gada 13. j?nija pazi?ojums – k? nor?d?jusi ar? Austrijas vald?ba – ir vienk?ršojis ?rvalsts nodok?a atskait?šanai nepieciešamos pier?d?jumus t?d?j?di, ka, lai apr??in?tu ?rvalst?s samaks?to nodokli, tiek izmantota š?da apr??in?šanas metode. Dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas pe??u reizina ar š?s sabiedr?bas dibin?šanas valst? piem?rojamo uz??mumu ien?kuma nodok?a pamatl?mi un dividendes sa??muš?s sabiedr?bas kapit?la da?u ?patsvaru dividendes izmaks?još?s sabiedr?bas kapit?l?. Š?dam apr??inam ir vajadz?ga tikai minim?la sabiedr?bas, kas izmaks?jusi dividendes, vai ieguld?jumu fonda, ja attiec?g?s kapit?lda?as tiek tur?tas ar š?da fonda starpniec?bu, sadarb?ba.

100 Visbeidzot, k? to uzsver ar? Austrijas, V?cijas, N?derlandes un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Komisija, fakts, ka attiec?b? uz cit?s dal?bvalst?s, kas nav Austrijas Republika, dibin?tu sabiedr?bu izmaks?t?m dividend?m š?s dal?bvalsts nodok?u administr?cija var atsaukties uz savstarp?j?s pal?dz?bas meh?nismu, kas paredz?ts Direkt?v? 77/799, nenoz?m?, ka tai b?tu j?atbr?vo dividendes sa??mus? sabiedr?ba no pien?kuma iesniegt pier?d?jumus par nodokli, ko dividenžu maks?t?ja sabiedr?ba samaks?jusi cit? dal?bvalst?.

101 T? k? Direkt?v? 77/799 ir paredz?tas valstu nodok?u iest?žu ties?bas piepras?t inform?ciju, ko t?s nevar ieg?t pašas, Tiesa ir nor?d?jusi, ka Direkt?vas 77/799 2. panta 1. punkt? ietvert? atsauce uz v?rdu “var” ir dom?ta, lai nor?d?tu, ka, lai gan min?taj?m iest?d?m ir ties?bas l?gt inform?ciju no citas dal?bvalsts kompetent?s iest?des, š?ds l?gums nek?d? gad?jum? nav oblig?ts. Katra dal?bvalsts izv?rt? konkr?tos gad?jumus, kuros tr?kst inform?cijas par t?s teritorij? re?istr?to nodok?u maks?t?ju veiktajiem dar?jumiem, un izlemj, vai šajos gad?jumos ir pamatoti piepras?t inform?ciju no citas dal?bvalsts (2007. gada 27. septembra spriedums liet? C?184/05 *Twoh International*, Kr?jums, l?7897. lpp., 32. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Persche*, 65. punkts).

102 T?d?j?di ar Direkt?vu 77/799 netiek pras?ts, lai dal?bvalsts, kur? ir dibin?ta dividendes sa??mus? sabiedr?ba, izmantotu šaj? direkt?v? paredz?to savstarp?j?s pal?dz?bas meh?nismu ikreiz, kad š?s sabiedr?bas sniegt? inform?cija nav pietiekama, lai izv?rt?tu, vai t? atbilst valsts tiesiskaj? regul?jum? uzskait?tajiem nosac?jumiem nodok?a atskait?šanas metodes piem?rošanai.

103 Š?du pašu iemeslu d??, ja starp Austrijas Republiku un trešo valsti, kas ir EEZ l?guma dal?bvalsts, b?tu nosl?gta konvencija par savstarp?ju pal?dz?bu, kur? šai dal?bvalstij b?tu paredz?ta iesp?ja attiec?g?s treš?s valsts iest?d?m piepras?t attiec?go atskait?šanas metodes piem?rošanai vajadz?go inform?ciju, tas nenoz?m?tu, ka dividendes sa??muš?jai sabiedr?bai uzliktie administrat?vie pien?kumi saist?b? ar pier?d?jumiem par trešaj? valst? samaks?to nodokli b?tu p?rm?r?gi.

104 T?d?j?di, ?emot v?r? iepriekš min?to, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram no uz??mumu ien?kuma nodok?a ir atbr?votas portfe?a ieguld?jumu dividendes, kuras sabiedr?ba rezidente sa?em no citas sabiedr?bas rezidentes, bet tai pat laik? ar šo nodokli tiek apliktas portfe?a ieguld?jumu dividendes, kuras sabiedr?ba rezidente sa?em no sabiedr?bas, kas

dibin?ta cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?, kas ir EEZ l?guma dal?bvalsts, tom?r ar nosac?jumu, ka p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas rezidences valst? samaks?to nodokli var atskait?t no dividendes sa??muš?s sabiedr?bas dal?bvalst? maks?jam? nodok?a un administrat?vie pien?kumi, kas dividendes sa??mušajai sabiedr?bai uzlikti saist?b? ar š?s atskait?šanas izmantošanu, nav p?rm?r?gi. Inform?cija, ko valsts nodok?u administr?cija pieprasa dividendes sa??mušajai sabiedr?bai par dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas pe??ai faktiski uzlikto nodokli t?s rezidences valst?, ir rakstur?ga atskait?šanas metodes b?t?bai k? t?dai, un t?d?? t? nav uzskat?ma par p?rm?r?gu administrat?vu pien?kumu.

3. Par trešo jaut?jumu

a) Ievada apsv?rumi

105 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa vaic?, vai LESD 63. pantam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds apl?kots pamata liet?, atbilstoši kuram nedz atbr?vojumu no uz??mumu ien?kuma nodok?a, nedz ?rvalst?s samaks?t? uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?šanu nevar piem?rot dividend?m, kas izmaks?tas saist?b? ar kapit?lda?u tur?jumu trešaj?s valst?s dibin?t?s kapit?lsabiedr?b?s, ja sa??m?jas sabiedr?bas dal?ba dividendes maks?jošaj? sabiedr?b? nep?rsniedz 10 % (agr?k – 25 %) no t?s kapit?la, tom?r dividendes, kas izmaks?tas saist?b? ar kapit?lda?u tur?jumu sabiedr?b?s rezident?s, var atbr?vot no nodok?a neatkar?gi no kapit?la da?u tur?juma apm?riem.

106 Šaj? zi?? ir j?atz?st, ka 25 % robeža, uz kuru iesniedz?jtiesa atsaukusies sav? jaut?jum?, attiecas uz KStG 10. pantu redakcij?, kura bija sp?k? pirms 2009. gad? veiktajiem groz?jumiem ties?bu aktos. Katr? zi?? no Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem izriet, ka KStG 10. panta 1. punkta 7. apakšpunkt?, k? ar? 2. un 4. punkt?, kas pamata liet?s piem?rojami ar atpaka?ejošu sp?ku, ir paredz?ts, ka dividendes no kapit?lda?u tur?juma trešaj? valst? dibin?t? sabiedr?b? ir vai nu atbr?votas no uz??mumu ien?kuma nodok?a Austrij?, vai ar? t?m var piem?rot ?rvalst?s samaks?t? nodok?a atskait?šanu, ja attiec?g?s l?dzdal?bas apm?rs ir vismaz 10 % no min?t?s sabiedr?bas kapit?la.

107 Attiec?b? uz l?dzdal?bu, kuras apm?rs šo robežu nesasniedz, pamata liet? apl?kojamaj? tiesiskaj? regul?jum? ir noš?irtas portfe?a ieguld?jumu dividendes no trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m, kuras ir EEZ l?guma dal?bvalstis, un no p?r?j?s trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m. T?d?j?di portfe?a ieguld?jumu dividendes no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, ar kur?m Austrijas Republikai ir visaptverošs nol?gums par savstarp?ju pal?dz?bu administrat?vaj? un piespiedu piedzi?as jom?, ir atbr?votas no uz??mumu ien?kuma nodok?a vai ar? t?m var piem?rot attiec?gaj? trešaj? valst?, kas ir EEZ l?guma dal?bvalsts, kur? dibin?ta dividendes izmaks?jus? sabiedr?ba, samaks?t? nodok?a atskait?šanu, tom?r tas pats nav attiecin?ms uz portfe?a ieguld?jumu dividend?m no cit?s trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m.

108 T? k? dividend?m no sabiedr?b?m, kas dibin?tas EEZ l?guma dal?bvalst?s, piem?rojamais nodok?u rež?ms ir pirm? jaut?juma priekšmets, ir j?uzskata, ka ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai ar LESD 63. pantu ir sader?gs t?ds tiesiskais regul?jums k? pamata liet? apl?kojamais, kur? ir paredz?ts, ka portfe?a ieguld?jumu dividendes no kapit?lda?u tur?juma sabiedr?b?s, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis, nav nedz atbr?vojamās no nodok?a, nedz ar? attiec?b? uz t?m var piem?rot ?rvalst?s samaks?t? nodok?a atskait?šanu, tom?r dividendes par l?dzv?rt?g?m kapit?la da??m sabiedr?b?s rezident?s vienm?r ir atbr?vojamās no nodok?a.

b) Par kapit?la aprites ierobežojuma esam?bu

109 J?atz?st, ka t?di valsts ties?bu akti k? pamata liet? apl?kojamie attur Austrij? dibin?tas sabiedr?bas no kapit?la ieguld?šanas sabiedr?b?s, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis. T? k? attieksme nodok?u jom? pret dividend?m, ko p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas izmaks? Austrij? dibin?taj?m sabiedr?b?m, ir maz?k labv?l?ga nek? attieksme pret dividend?m, ko izmaks? min?taj? dal?bvalst? dibin?ta sabiedr?ba, trešaj?s valst?s dibin?tu sabiedr?bu akcijas investoriem – Austrijas rezidentiem – ir maz?k pievilc?gas nek? Austrij? dibin?tas sabiedr?bas akcijas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 166. punkts, un liet? A, 42. punkts).

110 T?ds tiesiskais regul?jums k? pamata liet? t?tad ietver ierobežojumu kapit?la apritei starp dal?bvalst?m un attiec?gaj?m trešaj?m valst?m, kas princip? ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegts.

111 Tom?r ir j?p?rbauda, vai šis kapit?la br?vas aprites ierobežojums ir attaisnojams, iev?rojot L?guma noteikumus par kapit?la br?vu apriti.

c) Par pas?kuma iesp?jamajiem attaisnojumiem

112 K? jau tika atg?din?ts š? sprieduma 58. un 83. punkt?, lai t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamata liet? var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz objekt?vi nesal?dzin?m?m situ?cij?m vai j?b?t attaisnotai ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu.

113 Attiec?b? uz t?du nodok?u ties?bu normu k? pamata liet? min?t?, kuras m?r?is ir nov?rst ekonomisku nodok?u dubultu uzlikšanu sadal?tajai pe??ai, kapit?la da?u tur?t?jas, kas sa?em dividendes no trešaj? valst? dibin?tas sabiedr?bas, situ?cija ir piel?dzin?ma t?das kapit?la da?u tur?t?jas situ?cijai, kura sa?em dividendes no sabiedr?bas rezidentes, cikt?l abos gad?jumos g?tajai pe??ai princip? nodok?us var uzlikt vair?kk?rt (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts).

114 Š?dos apst?k?os LESD 63. pant? ir paredz?ts, ka dal?bvalstij, kura dividend?m, kuras sabiedr?bas rezidentes izmaks? cit?m sabiedr?b?m rezident?m, piem?ro sist?mu nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanai, ir j?piem?ro l?dzv?rt?gs rež?ms ar? attiec?b? uz dividend?m, kuras sabiedr?b?m rezident?m izmaks? sabiedr?bas, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).

115 Katr? zi?? pamata liet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? š?ds l?dzv?rt?gs rež?ms nav paredz?ts. Kaut ar? ar šo regul?jumu tiek pan?kta sabiedr?b?m rezident?m izmaks?tu valsts izcelsmes portfe?a ieguld?jumu dividenžu dubultas aplikšanas ar nodok?iem sistem?tiska prevencija, ar to netiek nedz nov?rsta, nedz mazin?ta š?das dubultas aplikšanas ar nodok?iem iesp?ja gad?jumos, kad sabiedr?ba rezidente sa?em portfe?a ieguld?jumu dividendes no sabiedr?bas, kas dibin?ta trešaj? valst?, kura nav EEZ l?guma dal?bvalsts.

116 No t? izriet, ka atš?ir?gais rež?ms, kas saist?b? ar uz??mumu ien?kuma nodokli ir piem?rojams sabiedr?bu rezidenšu sa?emtaj?m dividend?m atkar?b? no šo dividenžu izcelsmes, nevar tikt attaisnots ar atš?ir?go situ?ciju, kas ir saist?ta ar kapit?la ieguld?šanas vietu.

117 V?l ir j?p?rbauda, vai ierobežojums, kas izriet no t?da tiesisk? regul?juma k? pamata liet?, ir attaisnojams ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *ELISA*, 79. punkts).

118 K? nor?d?jušas Austrijas, V?cijas, It?lijas, Somijas un N?derlandes vald?bas, ja ar? ierobežojums kapit?la pl?smi no trešaj?m valst?m ir attaisnojams, tas tom?r nav attiecin?ms uz situ?ciju, kad šis ierobežojums attiecas uz kapit?la apriti dal?bvalstu starp? (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 171. punkts, un liet? A, 37. punkts). Š?s vald?bas uzskata, ka vajadz?ba nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadali attiec?b?s starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis, var b?t prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas atbr?vo dal?bvalstis no pien?kuma min?to trešo valstu izcelsmes dividend?m piem?rot t?du pašu nodok?u rež?mu k? dividend?m no sabiedr?b?m rezident?m. T?s paskaidro, ka, kaut ar? dal?bvalst?m ir cit? dal?bvalst? dibin?t?m sabiedr?b?m j?nodrošina t?das pašas nodok?u priekšroc?bas, k?das pien?kas vi?u pašu teritorij? dibin?taj?m sabiedr?b?m, š?ds pien?kums nepast?v attiec?b?s starp Savien?bas dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m saist?b? ar to teritorij? dibin?taj?m sabiedr?b?m. Ja var?tu uzskat?t, ka LESD 63. pant? dal?bvalstij ir paredz?ts pien?kums dividend?m, kuru izcelsme ir trešaj?s valst?s, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis, piem?rot t?du pašu rež?mu k? sabiedr?bu rezidenšu izmaks?taj?m dividend?m, dal?bvalstu r?c?bas br?v?ba noteikt nodok?u konvenciju saturu un t?d?j?di nodrošin?t ar? l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadali attiec?b?s ar trešaj?m valst?m praktiski izbeigtos.

119 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka judikat?ru par aprites br?v?bu izmantošanas ierobežojumiem Savien?b? nevar piln?b? attiecin?t uz kapit?la apriti starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, jo š?da aprite notiek atš?ir?g? tiesiskaj? kontekst? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Établissements Rimbaud*, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

120 Š?dos apst?k?os nevar ar? izsl?gt, ka dal?bvalsts var pier?d?t, ka kapit?la aprites uz trešaj?m valst?m vai no t?m ierobežojumu pamato konkr?ts iemesls apst?k?os, kuros šis iemesls nevar?tu b?t likum?gs pamatojums kapit?la aprites dal?bvalstu starp? ierobežošanai (iepriekš min?tais spriedums liet? A, 36. un 37. punkts, k? ar? iepriekš min?tie r?kojumi liet? *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, 93. punkts, un apvienotaj?s liet?s *KBC Bank un Beleggen, Riscokapitaal, Beheer*, 73. punkts).

121 Jau ir ticis atz?ts, ka aprites br?v?bas izmantošanas ierobežojums Savien?b? var b?t attaisnojams, lai saglab?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom? (šaj? zi?? skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, l?10837. lpp., 45. punkts; 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?231/05 *Oy AA*, Kr?jums, l?6373. lpp., 51. punkts, k? ar? 2008. gada 15. maija spriedumu liet? C?414/06 *Lidl Belgium*, Kr?jums, l?3601. lpp., 42. punkts). T? k? š?ds pamatojums ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, to t?d?j?di var *a fortiori* atz?t dal?bvalstu attiec?b?s ar trešaj?m valst?m.

122 Katr? zi??, lai atš?ir?gu attieksmi pret valsts izcelsmes dividend?m un dividend?m no trešaj?m valst?m, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis, var?tu attaisnot ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu, tai ir j?b?t piem?rotai attiec?g? m?r?a sasniegšanas nodrošin?šanai un t? nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (skat. 1997. gada 15. maija spriedumu liet? C?250/95 *Futura Participations un Singer, Recueil*, l?2471. lpp., 26. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C?9/02 *de Lasteyrie du Saillant, Recueil*, l?2409. lpp., 49. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 35. punkts).

123 Ir j?preciz?, ka, piem?rojot vien?du attieksmi attiec?b? pret t?d?m portfe?a ieguld?jumu dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente sa??musi no sabiedr?bas rezidentes, un t?d?m, kuras t? sa??musi no trešaj? valst?, kas nav EEZ l?guma dal?bvalsts, dibin?tas sabiedr?bas, ien?kumi, kurus parasti ar nodokli apliek dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valst?, netiktu p?rvietoti uz attiec?go trešo valsti (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Glaxo Wellcome*, 87. punkts). K? savu secin?jumu 120. punkt? uzsv?rusi ar? ?ener?ladvok?te, pamata liet? runa nav

par tiesību iekas, nodokļus par iekšzemes veikto saimniecisko darbību, bet gan par nodokļu uzlikšanu valsts gētiem ienākumiem.

124 Šādos apstākļos atšķirīgā attieksme pret portfeļa ieguldījumu dividendām atkarībā no to iekšzemes vai valsts izcelsmes nav attaisnojama ar vajadzību saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma līdzsvaru starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma dalībvalstis.

125 Protams, tādā portfeļa ieguldījumu dividenžu, kuras izmaksājušas trešās valstis, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, dibinātas sabiedrības, atbrvošana no nodokļa vai šādas valsts samaksātā nodokļa atskaitīšana Austrijas Republikai radītu uzņēmumu ienākuma nodokļa ieņēmumu samazinājumu.

126 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanai nav uzskatāma par primāru vispārīgo interešu apsvērumu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretījs kādai pamatbrīvībai (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 49. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 59. punkts).

127 Attiecībā uz savstarpības neesamību dalībvalstu un trešo valstu starpā ir jāatgādina, ka, tā kā EKL 56. panta – tagadējā LESD 63. panta – 1. punkta kapitāla brīvas aprites princips ir ticis attiecināts arī uz kapitāla apriti starp trešajām valstīm un dalībvalstīm, šīs pārdziņas ir izvērtējamas šo principu nostiprinātājam pašam pantam un tādā pašā formulājumā gan attiecībā uz kapitāla apriti Savienībā, gan attiecībā ar trešajām valstīm (iepriekš minētais spriedums lietā A, 31. punkts).

128 Šādos apstākļos savstarpības neesamība starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kuras nav EEZ līguma dalībvalstis, nevar attaisnot kapitāla aprites ierobežojumu dalībvalstu un minēto trešo valstu starpā.

129 Austrijas valdība turklāt uzskata, ka tās nodokļu režīms ir pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, jo attiecīgās konvencijas ar trešajām valstīm par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu nenodrošinot tādā pašā informācijas apmaiņas līmeni ar attiecīgo valstu kompetentajām iestādēm, kāds Direktīvā 77/799 ir paredzēts starp dalībvalstu iestādēm.

130 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvā 77/799 paredzētie dalībvalstu kompetento iestāžu sadarbības ietvari nav attiecināmi uz tām un trešo valstu kompetentajām iestādēm, ja šīs valstis nav uzņēmumu nekādas saistības par savstarpīgu palīdzību (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Itālija, 70. punkts, un lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts).

131 No tā izriet, ka, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu priekšrocības izmantošana ir atkarīga no nosacījumiem, kuru ieviešanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, kompetentajām iestādēm, šāda dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādā gadījumā, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izraudzoties neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud*, 44. punkts).

132 Katrā ziņā ir jāatzīst, ka atbilstoši pamata lietas valsts tiesiskajam regulājumam portfeļa ieguldījumu dividenžu, kuras saņemtas no sabiedrības, kas dibināta trešajā valstī, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, iespējams atbrvošana no nodokļa vai šādas trešās valsts samaksātā nodokļa iespējams atskaitīšana netiek pakļauta apstāklim, vai starp dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti ir noslēgti nolīgumi par savstarpīgu palīdzību. Faktiski, ņemot vērā KStG 10. pantu, portfeļa ieguldījumu dividendes no trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, vienmēr

ir apliekamas ar uz??mumu ien?kuma nodokli Austrij?, un attiec?gaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? š?d?m dividend?m nav paredz?tas nek?das nodok?u priekšroc?bas, lai nov?rstu ekonomisku nodok?u dubultu uzlikšanu.

133 Š?dos apst?k?os atš?ir?bas nodok?u iest?žu sadarb?b? situ?cij?, kas domin? dal?bvalstu starp? Savien?bas ietvaros, no vienas puses, un starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, no otras puses, nevar attaisnot atš?ir?gu attieksmi nodok?u jom? pret valsts izcelsmes un cit?s valst?s, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis, g?t?m portfe?a ieguld?jumu dividend?m.

134 Visbeidzot, Austrijas vald?ba nor?da, ka, ja pamata liet? apl?kojamais tiesiskais regul?jums b?tu pretrun? kapit?la br?vai apritei, b?tu j?p?rbauda, vai kapit?la da?as trešaj?s valst?s dibin?t?s sabiedr?b?s nav kvalific?jamas k? tiešie ieguld?jumi LESD 64. panta 1. punkta izpratn?, jo š?d? gad?jum? var?tu uzskat?t, ka valsts tiesiskais regul?jums bija sp?k? jau 1993. gada 31. decembr?. T?d?j?di šo rež?mu var?tu attaisnot ar min?taj? LESD pant? paredz?to “standstill” klauzulu.

135 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam LESD 63. pants neliedz attiecin?t uz trešaj?m valst?m ierobežojumus, k?di 1993. gada 31. decembr? past?v?ja valstu vai Savien?bas ties?bu aktos par kapit?la apriti uz trešaj?m valst?m un no t?m, ja tie ietver tiešos ieguld?jumus.

136 No t? izriet, ka, ja dal?bvalsts pirms 1993. gada 31. decembra ir pie??musi ties?bu aktus, kas ietver LESD 63. pant? aizliegtos kapit?la br?vas aprites ierobežojumus uz vai no trešaj?m valst?m, un p?c š? datuma ?steno pas?kumus, kuri ar? ierobežo min?to apriti un p?c sava satura ir identiski agr?kajiem ties?bu aktiem, vai tikai samazina vai atce? Savien?bas ties?bu un br?v?bu izmantošanas š??rsli, kas bija ietverts agr?kos ties?bu aktos, šo p?d?jo pas?kumu piem?rošana trešaj?m valst?m nav pretrun? LESD 63. pantam, ja tos piem?ro kapit?la apritei, kas ietver tiešos ieguld?jumus (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 196. punkts).

137 Jau ir ticis atz?ts, ka par tiešajiem ieguld?jumiem nav uzskat?ma dal?ba sabiedr?b?, kuras m?r?is nav izveidot vai saglab?t stabilas un tiešas saimnieciskas saiknes starp kapit?la da?u ?pašnieku un šo sabiedr?bu un kas ne?auj kapit?la da?u ?pašniekam faktiski piedal?ties š?s sabiedr?bas vad?b? vai kontrol? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 196. punkts). T? k? š? jaut?juma ietvaros analiz?tais tiesiskais regul?jums attiecas vien?gi uz dal?bu dividendes maks?još?s sabiedr?bas kapit?l? maz?k k? 10 % apm?r?, ir j?uzskata, ka tas neietilpst LESD 64. panta 1. punkta materi?laj? piem?rošanas jom?.

138 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz trešo uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, ar kuru nol?k? nov?rst ekonomisku nodok?u dubultu uzlikšanu no uz??mumu ien?kuma nodok?a tiek atbr?votas portfe?a ieguld?jumu dividendes, kuras sabiedr?ba rezidente sa??musi no sabiedr?bas rezidentes, un kur? attiec?b? uz dividend?m, kuras izmaks?jusi trešaj? valst?, kas nav EEZ l?guma dal?bvalstis, dibin?ta sabiedr?ba, nav paredz?ts nedz šo dividenžu atbr?vojums no nodok?a, nedz ar? nodok?a, kuru dividendes izmaks?jus? sabiedr?ba samaks?jusi sav? rezidences valst?, atskait?šana.

4. Par ceturto jaut?jumu

139 Ar ceturto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai LESD 63. pantam ir pretrun? apst?klis, ka valsts p?rvaldes iest?de attiec?b? uz portfe?a ieguld?jumu dividend?m no sabiedr?b?m, kuras dibin?tas trešaj?s valst?s, kas ir EEZ l?guma dal?bvalstis, ar kur?m Austrijas Republikai nav nol?guma par visaptverošu savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu un pal?dz?bu

piespiedu izpildes jom?, vai cit?s trešaj?s valst?s, neraugoties uz faktu, ka t?d?j?di tiek rad?ts p?rm?r?gs administrat?vo pien?kumu slogs dividenžu sa??m?jam, piem?ro atskait?šanas metodi, pamatojot to t?d?j?di, ka atbilstoši *Verwaltungsgerichtshof* nol?mumam nodok?a atskait?šanas metode ir atbilstoš?ka likumdev?ja gribai, tom?r, nepiem?rojot 10 % dal?bas sliekšni, b?tu piem?rojama atbr?vošana no nodok?a un t?d?j?di nekav?joties tiktu nov?rsta nodok?u dubulta uzlikšana portfe?a ieguld?jumu dividend?m no trešaj?s valst?s dibin?t?m sabiedr?b?m.

140 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka *Verwaltungsgerichtshof* ir atzinusi, ka, lai kompens?tu maz?k labv?l?g? nodok?a rež?ma piem?rošanu dividend?m no sabiedr?b?m nerezident?m sal?dzin?jum? ar dividend?m no sabiedr?b?m rezident?m piem?rojamo rež?mu, pirmajai min?tajai dividenžu kategorijai b?tu j?piem?ro nevis atbr?vojuma metode, bet gan metode, atbilstoši kurai no Austrij? maks?jam? nodok?a atskaita dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas rezidences valst? samaks?to nodokli.

141 K? ticis atg?din?ts š? sprieduma 86. punkt?, Savien?bas ties?bas neliedz dal?bvalstij nov?rst sabiedr?bas rezidentes sa?emto dividenžu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli, piem?rojot normas, ar kur?m š?s dividendes tiek atbr?votas no nodok?a, ja t?s ir izmaks?jusi sabiedr?ba rezidente, tai pat laik? ar atskait?šanas metodes pal?dz?bu izvairoties no t?, ka vair?kk?rt ar nodokli tiek apliktas dividendes, ko izmaks?jusi sabiedr?ba nerezidente, tom?r ar nosac?jumu, ka ?rvalsts izcelsmes dividend?m piem?rot? nodok?a likme nav liel?ka par valsts izcelsmes dividend?m piem?roto nodok?a likmi un ka nodok?a atlaide ir vismaz vien?da ar sabiedr?bas, kura ir izmaks?jusi dividendes, samaks?to nodokli t?s valst?, maksim?li sasniedzot to nodok?a apm?ru, ko piem?ro sabiedr?bas, kura ir sa??musi dividendes, dal?bvalst?.

142 Turkl?t dal?bvalst?m, ieviešot sist?mas nodok?a vair?kk?rt?jas uzlikšanas sadal?majai pe??ai nov?ršanai vai samazin?šanai, princip? ir ties?bas noteikt nodok?u maks?t?ju kategoriju, kuriem š?s sist?mas var piem?rot, un šim m?r?im noteikt sliekšni šo nodok?u maks?t?ju dal?bai attiec?gaj?s sabiedr?b?s, kuras izmaks? dividendes (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 67. punkts).

143 T?d?j?di LESD 63. pantam nav pretrun? t?da valsts nodok?u iest?des prakse, atbilstoši kurai dividend?m no atseviš??m trešaj?m valst?m tiek piem?rota nodok?a atskait?šanas metode, ja dividendes sa??m?jas sabiedr?bas dal?ba maks?još?s sabiedr?bas kapit?l? ir maz?ka par zin?mu sliekšni, un atbr?vošanas no nodok?a metode, ja min?t? dal?ba šo sliekšni p?rsniedz, tom?r valsts izcelsmes dividend?m atbr?vošanas no nodok?a metode tiek piem?rota tikai tikt?l, cikt?l ar attiec?gajiem meh?nismiem, kuru m?r?is ir nodok?a vair?kk?rt?jas uzlikšanas sadal?majai pe??ai nov?ršana vai samazin?šana, tiek pan?kts l?dzv?rt?gs rezult?ts.

144 Ar atskait?šanas metodes piem?rošanu saist?t? varb?t?ji p?rm?r?g? administrat?vo pien?kumu nasta jau ir izv?rt?ta š? sprieduma 92.–99. un 104. punkt?.

145 Iesniedz?jtiesa ceturto jaut?juma b) un c) da?? Tiesai vaic? ar?, vai LESD 63. pantam b?tu pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai prakse, atbilstoši kurai portfe?a ieguld?jumu dividend?m, kuras izmaks?jusi trešaj? valst?, kas nav EEZ l?guma dal?bvalsts, dibin?ta sabiedr?ba, atskait?šanas metode tiktu piem?rota tikai ar nosac?jumu, ka ar attiec?go trešo valsti ir nosl?gts nol?gums par savstarp?ju pal?dz?bu.

146 Š?dam jaut?jumam tom?r ir tikai hipot?tisks raksturs un t?d?? tas ir nepie?emams (skat. 2010. gada 22. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?188/10 un C?189/10 *Melki un Abdeli*, Kr?jums, l?0000. lpp., 27. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

147 T?d?? uz uzdoto ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pantam nav pretrun? t?da valsts nodok?u iest?des prakse, atbilstoši kurai dividend?m no atseviš??m trešaj?m valst?m tiek

piem?rota nodok?a atskait?šanas metode, ja dividendes sa??m?jas sabiedr?bas dal?ba maks?još?s sabiedr?bas kapit?l? ir maz?ka par zin?mu slieksni, un atbr?vošanas no nodok?a metode, ja min?t? dal?ba šo slieksni p?rsniedz, bet tai pat laik? valsts izcelsmes dividend?m sistem?tiski tiek piem?rota atbr?vošanas no nodok?a metode, tom?r tikai tikt?l, cikt?l ar attiec?gajiem meh?nismiem, kuru m?r?is ir nodok?a vair?kk?rt?jas uzlikšanas sadal?majai pe??ai nov?ršana vai samazin?šana, tiek pan?kts l?dzv?rt?gs rezult?ts. Tas, ka valsts nodok?u administr?cija dividendes sa??mušajai sabiedr?bai pieprasa inform?ciju par dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas pe??ai trešaj? valst? faktiski uzlikto nodokli, ir rakstur?gi pašai atskait?šanas metodes b?t?bai un *per se* neietekm? atbr?vošanas un atskait?šanas metožu l?dzv?rt?gumu.

C – Par jaut?jumiem liet? C?437/08

148 Ar liet? C?437/08 uzdotajiem jaut?jumiem iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, pirmk?rt, vai LESD 63. pantam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamata liet?, kur? ar atseviš?iem nosac?jumiem paredz?ta atskait?šanas metodes piem?rošana dividend?m, ko izmaks?jušas sabiedr?bas, kas dibin?tas cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?, tom?r valsts izcelsmes dividendes vienm?r tiek atbr?votas no uz??mumu ien?kuma nodok?a, un kur? attiec?b? uz taks?cijas laikposmiem, kuros dividendes sa??mus? sabiedr?ba ir str?d?jusi ar zaud?jumiem, nav paredz?ta atskait?šanas p?rnešana uz n?kamajiem laikposmiem.

149 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, vai ar LESD 63. pantu dal?bvalstij, piem?rojot atskait?šanas metodi ?rvalsts izcelsmes dividend?m, tiek uzlikts pien?kums ?emt v?r? ne vien uz??mumu ien?kuma nodokli, kas samaks?ts dividenžu maks?t?jas sabiedr?bas dibin?šanas valst?, bet ar? nodokli ien?kuma g?šanas viet?, ko ir ietur?jusi š? pati valsts.

1. Par pie?emam?bu

150 Austrijas vald?ba uzskata, ka jaut?jumiem nav saist?bas ar pamata lietu, jo t? attiecas tikai uz 2002. taks?cijas gadu, proti, laikposmu, kur? tika ciesti zaud?jumi. ?rvalst?s samaks?t? nodok?a atskait?juma p?rnešana var?tu attiekties vien?gi uz n?kamajiem taks?cijas laikposmiem.

151 Šie argumenti ir j?noraida.

152 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka, pat ja pamata lieta attiecas vien?gi uz 2002. taks?cijas gadu, proti, gadu, kur? *Salinen* cieta zaud?jumus, iesniedz?jtiesa ar saviem jaut?jumiem v?las noskaidrot, vai atskait?šanas metodes piem?rošana dividend?m, ko š? sabiedr?ba ir sa??musi no sabiedr?bas nerezidentes, min?taj? taks?cijas laikposm? var?tu tikt uzskat?ta par l?dzv?rt?gu min?to dividenžu atbr?vojumam no nodok?a. T? ar? vaic?, vai min?t? piem?rošana ir sader?ga ar LESD 63. pantu gad?jum?, ja min?t? metode ne?autu dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai dividenžu maks?t?jas sabiedr?bas dibin?šanas valst? samaks?to nodokli p?rnest uz v?l?kiem taks?cijas laikposmiem.

153 Š?dos apst?k?os liet? C?437/08 uzdotie jaut?jumi ir pie?emami.

2. Par lietas b?t?bu

154 ?emot v?r? iesniedz?jtiesas uzdotos jaut?jumus, ir j?p?rbauda, pirmk?rt, vai LESD 63. pant? dal?bvalstij, kura sabiedr?bu nerezidenšu izmaks?taj?m dividend?m piem?ro atskait?šanas metodi, bet sabiedr?bu rezidenšu izmaks?taj?m dividend?m – atbr?vojuma metodi, ir uzlikts pien?kums paredz?t iesp?ju p?rnest samaks?t? nodok?a atskait?jumu, ja taks?cijas laikposm?, kur? sabiedr?ba ir sa??musi dividendes, t? ir str?d?jusi ar saimniecisk?s darb?bas zaud?jumiem.

155 Austrijas valdība uzskata, ka LESD 63. pantā nav noteikts pienākums paredzēt šādu pārvešanu. Ja šai pēdējai dividendu izmaksētāja sabiedrības daļbvalstī tiek uzlikts lielāks nodoklis nekā dividendu saņēmēja sabiedrības daļbvalsts iekasētais nodoklis, šai pēdējai minētajai valstij ir pienākums piešķirt tikai tik lielu nodokļa atlaidi, kāda ir uzņēmuma ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividendu saņēmējai sabiedrībai (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 52. punkts). Tāpat, ja, tātad, kā saņēmēja sabiedrība dividendu izmaksēšanas gadā ir cietusi zaudējumus, valsts nav iekasējusi nekādu nodokli no saņēmēja dividendēm, saņēmēja sabiedrības valstij neesot jāpiešķir nodokļa atlaide nedz par attiecīgo taksācijas laikposmu, nedz arī, *a fortiori*, par nākamajiem taksācijas laikposmiem.

156 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 63. pantu daļbvalstij, kura attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmā nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērīgās režīms arī attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).

157 Pamata lietā no KStG 10. panta 6. punkta izriet, ka attiecīgās atskaitēšanas sistēmas ietvaros sabiedrību nerezidentu izmaksētās dividendes tiek ietvertas saņēmēja sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, tādējādi, ja attiecīgajās taksācijas laikposmā ir tikuši reģistrēti zaudējumi, to apmēru samazinot par saņemto dividendu summu. Tādēļ uz vāļiem taksācijas laikposmiem pārnesamo zaudējumu apmērs tiek samazināts tādā pašā proporcijā. Turpretim no nodokļa atbrīvotās dividendes no sabiedrībām rezidentēm nekādi neietekmē saņēmēja sabiedrības ar nodokli apliekamos ienākumus, nedz arī iespējamais zaudējums, ko tās vāļtos pārnēs.

158 No tā izriet, ka pat tad, ja dividendes, ko sabiedrība nerezidente izmaksājusi sabiedrībai rezidentei, pēdējās minētās dibināšanas daļbvalstī ar uzņēmuma ienākuma nodokli taksācijas laikposmā, kurā tās saņemtas, apliktas netiek, saņēmēja sabiedrības zaudējumu samazināšana, ja tā nevar izmantot dividendu maksātāja sabiedrības samaksātā nodokļa pārvešanu, tai var radīt ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu šīm dividendēm sekojošajos taksācijas laikposmos, kad tās balance būs pozitīva (šajā ziņā skat. 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-138/07 *Cobelfret*, Krājums, I-731. lpp., 39. un 40. punkts, kā arī iepriekš minēto rīkojumu apvienotās lietās *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, 39. un 40. punkts). Turpretim nekāds nodokļu dubults uzlikšanas risks nav saistīts ar valsts izcelsmes dividendēm, jo tām tiek piemērota atbrīvojuma metode.

159 Tātad, kā tādā valsts tiesiskajā regulājumā, kāds aplūkots pamata lietā, nav paredzēta uzņēmuma ienākuma nodokļa, kuru savā dibināšanas valstī samaksājusi dividendes maksājošā sabiedrība, atskaitējuma pārvešana, tādēļ izcelsmes dividendes tādā sistēmā, kāda ir pamata lietā, tiek apliktas ar lielāku nodokli nekā nodoklis, kurš izriet no valsts izcelsmes dividendēm piemērojamās atbrīvojuma metodes.

160 Ēmot vērā šo sprieduma 156. punktā izklāstīto, jāatzīst, ka šāds tiesiskais regulējums ir pretrunā LESD 63. pantam.

161 Pretēji Austrijas valdības apgalvotajam tādā tiesiskajā regulājumā kā pamata lietā neattaisno apstākļi, ka, piemērojot atskaitēšanas metodi, daļbvalstij ir jāpiešķir nodokļa atlaide tikai tādā apmērā, kas atbilst dividendu saņēmēju sabiedrību maksājamo uzņēmuma ienākuma nodoklim (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 50. un 52. punkts).

162 Protams, no judikatūras izriet, ka atbrīvojuma metodes un atskaitējuma metodes

I?dzv?rt?gumam nav nepieciešams, lai p?d?j?s min?t?s metodes ietvaros sabiedr?bu nerezidenšu izmaks?taj?m dividend?m tiktu piem?rota t?da nodok?a atlaide, kas ir liel?ka nek? valst? maks?jamais nodoklis (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 50. un 52. punkts). Tikai pieš?irot nodok?a atlaidi apm?r?, kas atbilst dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu maks?jamajam uz??mumu ien?kuma nodoklim, tiktu nov?rsta nodok?u dubulta uzlikšana izmaks?taj?m dividend?m.

163 Tom?r, k? izriet no š? sprieduma 158. punkta, t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru attiec?b? uz sabiedr?bu nerezidenšu izmaks?taj?m dividend?m netiek pie?auta ?rvalst? samaks?t? nodok?a atskait?šanas p?rnešana, tom?r valsts izcelsmes dividendes no uz??mumu ien?kuma nodok?a tiek atbr?votas, nenov?rš ekonomisku nodok?u dubultu uzlikšanu ?rvalsts izcelsmes dividend?m.

164 T?d?j?di, t? k? attiec?b? uz t?du nodok?u ties?bu normu, kuras m?r?is ir nov?rst vai samazin?t nodok?a dubultu uzlikšanu sadal?tajai pe??ai, sabiedr?bas, kura sa?em ?rvalsts izcelsmes dividendes, situ?cija ir sal?dzin?ma ar t?das sabiedr?bas situ?ciju, kura sa?em valsts izcelsmes dividendes, jo abos gad?jumos izmaks?tajai pe??ai princip? vair?kk?rt?ji var tikt uzlikts nodoklis (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts), t?da atš?ir?ga attieksme, k?da ir konstat?jama pamata liet?, attiec?b? pret valsts izcelsmes dividend?m, no vienas puses, un ?rvalsts izcelsmes dividend?m, no otras puses, nav attaisnojama ar atš?ir?go situ?ciju, kas ir saist?ta ar kapit?la ieguld?šanas vietu.

165 Visbeidzot un pret?ji It?lijas vald?bas apgalvotajam, pamata liet? apl?kojamo atš?ir?go attieksmi nevar attaisnot ar vajadz?bu izvair?ties no t?, lai nol?k? ieg?t nodok?u priekšroc?bas sabiedr?bu grup?, kurai pieder dividenžu sa??m?ja un dividendes izmaks?jus? sabiedr?ba nerezidente, tiktu veidotas m?ksl?gas finanšu konstrukcijas ar m?r?i izmain?t dividenžu izcelsmi. Šaj? zi?? pietiek konstat?t, ka pamata liet? apl?kojamaj? valsts pas?kum?, kurš ierobežo kapit?la br?vu apriti, nav konkr?ti paredz?tas m?ksl?gas konstrukcijas bez tirgus realit?tes seguma, kuru vien?gais m?r?is b?tu nodok?u priekšroc?bas ieg?šana (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Glaxo Wellcome*, 89. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Turkl?t, k? savu secin?jumu 160. punkt? uzsv?rusi ar? ?ener?ladvok?te, m?ksl?gas konstrukcijas sabiedr?bu grupas ietvaros t?d? gad?jum? k? pamata liet? ir izsl?dzamas, jo *Salinen* ir sa??musi dividendes par t?du dal?bu dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas kapit?l?, kas ir maz?ka par 10 %, un š? dal?ba ir ?stenota kop? ar citiem investoriem ar valsts ieguld?jumu fonda starpniec?bu.

166 Otrk?rt, attiec?b? uz jaut?jumu, vai atskait?šanas metodes piem?rošanas ietvaros b?tu j??em v?r? dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas valst? ietur?tais nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, ir j?atg?dina, ka š?ds nodoklis, ja tas netiek atskait?ts valst?, kur? dibin?ta dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba, rada apst?k?us juridiskai nodok?u dubultai uzlikšanai.

167 Šaj? aspekt? ir j?atg?dina, ka katras dal?bvalsts zi??, iev?rojot Savien?bas ties?bas, ir organiz?t savu sist?mu, k? sadal?tajai pe??ai uzliek nodokli, un saist?b? ar to noteikt ar nodokli apliekamo summu, k? ar? piem?rojamu nodok?a likmi dividenžu sa??m?jam kapit?la da?u ?pašniekam (it ?paši skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 50. punkts, un liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 47. punkts, un 2008. gada 20. maija spriedumu liet? C?194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Kr?jums, I?3747. lpp., 30. punkts).

168 No t? izriet, pirmk?rt, ka vien? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas izmaks?tas dividendes kapit?la da?u ?pašniekam cit? dal?bvalst? var tikt pak?autas juridiskai dubultai nodok?u uzlikšanai, ja abas dal?bvalstis izv?las ?stenot savu nodok?u kompetenci un likt kapit?la da?u ?pašniekam maks?t nodokli par š?m dividend?m (2009. gada 16. j?lija spriedums liet? C?128/08 *Damseaux*, Kr?jums, l?6823. lpp., 26. punkts).

169 Otrk?rt, Tiesa jau ir nospriedusi, ka no daž?du dal?bvalstu nodok?u kompetences paral?las ?stenošanas izrietoš?s nelabv?l?g?s sekas, ja vien š?da ?stenošana nav diskrimin?joša, nav L?gum? aizliegts ierobežojums (2010. gada 3. j?nija spriedums liet? C?487/08 Komisija/Sp?nija, Kr?jums, l?4843. lpp., 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

170 T? k? Savien?bas ties?bas to pašreiz?j? att?st?bas stadij? nenosaka visp?r?jus krit?rijus kompeten?u sadalei starp dal?bvalst?m attiec?b? uz nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu Savien?b?, apst?klis, ka gan dividenžu izcelsmes dal?bvalsts, gan kapit?la da?u ?pašnieka rezidences dal?bvalsts var uzlikt š?m dividend?m nodokli, nenoz?m?, ka rezidences dal?bvalstij ir pien?kums saska?? ar Savien?bas ties?b?m nov?rst nelabv?l?g?s sekas, kas var?tu rasties š?di starp div?m dal?bvalst?m sadal?t?s kompetences ?stenošanas d?? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Damseaux*, 30. un 34. punkts, k? ar? 2010. gada 15. apr??a spriedumu liet? C?96/08 *CIBA*, Kr?jums, l?2911. lpp., 27. un 28. punkts).

171 Š?dos apst?k?os LESD 63. pantu nevar interpret?t t?d?j?di, ka taj? b?tu paredz?ts dal?bvalsts pien?kums savos nodok?u ties?bu aktos paredz?t nodok?a, kas par dividend?m ietur?ts ien?kuma g?šanas viet? cit? dal?bvalst?, atskait?šanu, lai nov?rstu dividenžu, kuras sa?em pirmaj? dal?bvalst? dibin?ta sabiedr?ba, juridisku dubultu aplikšanu ar nodok?iem, kas rodas, ab?m dal?bvalst?m ?stenojot savu nodok?u kompetenci (šaj? zi?? skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu liet? C?513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Kr?jums, l?10967. lpp., 22.–24. punkts).

172 Š?ds secin?jums ir v?l jo vair?k atbalst?ms, ja juridiska dubulta nodok?u uzlikšana izriet no fakta, ka dal?bvalsts un treš? valsts vienlaikus ?steno savu kompetenci nodok?u jom?, k? tas izriet no š? sprieduma 119. un 120. punkta.

173 ?emot v?r? visus šos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir interpret?jams t?d?j?di:

– ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, ar kuru sabiedr?b?m rezident?m tiek pieš?irta iesp?ja p?rnest taks?cijas laikposm? ciestos zaud?jumus uz v?l?kiem taks?cijas laikposmiem un ar kuru tiek nov?rsta ekonomiska dubulta nodok?u uzlikšana dividend?m, piem?rojot atbr?vojuma metodi valsts izcelsmes dividend?m, bet dividend?m, ko izmaks?jušas cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst? dibin?tas sabiedr?bas, ir piem?rojama atskait?šanas metode, cikt?l ar šo tiesisko regul?jumu atskait?šanas metodes piem?rošanas gad?jum? netiek pie?auts uz n?kamajiem taks?cijas laikposmiem p?rnest dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas dibin?šanas valst? samaks?t? uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?jumu, ja taks?cijas laikposm?, kur? sabiedr?ba sa??musi ?rvalsts izcelsmes dividendes, t? ir str?d?jusi ar saimniecisk?s darb?bas zaud?jumiem, un

– ka dal?bvalstij netiek noteikts pien?kums savos nodok?u ties?bu aktos paredz?t nodok?a, kas par dividend?m ietur?ts ien?kuma g?šanas viet? cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?, atskait?šanu, lai nov?rstu dividenžu, kuras sa?em pirmaj? dal?bvalst? dibin?ta sabiedr?ba, juridisku dubultu aplikšanu ar nodok?iem, kas rodas, ab?m attiec?gaj?m valst?m ?stenojot savu nodok?u kompetenci.

IV – Par tiesāšanās izdevumiem

174 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram portfeļa ieguldījumu dividendes, ko izmaksā par kapitāla daļēm sabiedrības rezidentiem, ir atbrīvojamas no uzņēmumu ienākuma nodokļa un portfeļa ieguldījumu dividendžu no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalstis, atbrīvojumam no nodokļa tiek izvirzīts nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā pastveidšanu starp dalībvalsti un attiecīgajām trešajām valstīm, ciktāl minētās tiesiskās regulējuma mērķu sasniegšanai pietiek vienīgi ar nolīgumu par savstarpēju palīdzību administratīvajā jomā;**

2) **LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam nav pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram no uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvotas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet tai pat laikā ar šo nodokli tiek apliktas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības, kas dibināta citā dalībvalstī vai trešajā valstī, kas ir 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalsts, tomēr ar nosacījumu, ka pārdotās minētās sabiedrības rezidences valstī samaksāto nodokli var atskaitīt no dividendžu saņēmēja sabiedrības dalībvalstī maksājamā nodokļa un ka administratīvie pienākumi, kas dividendes saņēmējai sabiedrībai uzlikti saistībā ar šīs atskaitēšanas izmantošanu, nav pārmērīgi. Informācija, ko valsts nodokļu administrācija pieprasa dividendes saņēmējai sabiedrībai par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai faktiski uzlikto nodokli tās rezidences valstī, ir raksturīga atskaitēšanas metodes būtībai kā tādai, un tādēļ tā nav uzskatāma par pārmērīgiem administratīviem pienākumiem;**

3) **LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, ar kuru nolūkā novērst ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu no uzņēmumu ienākuma nodokļa tiek atbrīvotas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņemusi no sabiedrības rezidentes, un kurā attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksāusi trešajā valstī, kas nav 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalsts, dibināta sabiedrība, nav paredzēts nedz šo dividendžu atbrīvojums no nodokļa, nedz arī nodokļa, kuru dividendes izmaksājis sabiedrība samaksājis savs rezidences valstī, atskaitēšana;**

4) **LESD 63. pantam nav pretrunā tāda valsts nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai dividendēm no atsevišķām trešajām valstīm tiek piemērota nodokļa atskaitēšanas metode, ja dividendes saņēmējam sabiedrības dalībvalsts dividendes izmaksājošās sabiedrības kapitālā ir mazāka par zināmu sliekšni, un atbrīvotāšana no nodokļa metode, ja minētā dalībvalsts šo sliekšni pārsniedz, bet tai pat laikā valsts izcelsmes dividendēm sistemātiski tiek piemērota atbrīvotāšana no nodokļa metode, tomēr tikai tiktāl, ciktāl ar attiecīgajiem mehānismiem, kuru mērķis ir nodokļa vairākkārtējās uzlikšanas sadalījumā peļņai novēršana vai samazināšana, tiek panākts līdzvērīgās rezultāts. Tas, ka valsts nodokļu administrācija dividendes saņēmējai sabiedrībai pieprasa informāciju par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai trešajā valstī faktiski uzlikto nodokli, ir**

raksturīgi atskaitīšanas metodes būtībā kļūda un *per se* neietekmē atbrīvošanas un atskaitīšanas metožu līdzvērtīgumu;

5) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi:

– ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, ar kuru sabiedrībā m rezidentam tiek piešķirta iespēja pārstāvēt taksācijas laikposmā ciestos zaudējumus uz viļņiem taksācijas laikposmiem un ar kuru tiek novērsta ekonomiska dubulta nodokļu uzlikšana dividendām, piemērojot atbrīvojuma metodi valsts izcelsmes dividendām, bet dividendām, ko izmaksājušas citā dalībvalstī vai trešajā valstī dibinātā sabiedrība, ir piemērojama atskaitīšanas metode, ciktāl ar šo tiesisko regulējumu atskaitīšanas metodes piemērošanas gadījumā netiek pieņemti uzņēmumiem taksācijas laikposmiem pārstāvēti uzņēmumu ienākuma nodokļi, kas samaksāti dividendes izmaksājušās sabiedrības valstī, ja taksācijas laikposmā, kurā sabiedrība sākotnēji ir valsts izcelsmes dividendes, tā ir strādājusi ar saimnieciskās darbības zaudējumiem, un

– ka dalībvalstij netiek noteikts pienākums savos nodokļu tiesību aktos paredzēt nodokļa, kas ieturēts ienākuma gūšanas vietā citā dalībvalstī vai trešajā valstī, atskaitīšanu, lai novērstu dividenžu, kuras saņem pirmajā dalībvalstī dibinātā sabiedrība, juridisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kas rodas, abām attiecīgajām valstīm īstenojot savu nodokļu kompetenci.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.