

Lieta C-487/08

Eiropas Komisija

pret

Spēnijas Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Kapitāla brīva aprīte – EKL 56. pants un EEZ līguma 40. pants – Atšķirīga attieksme – Sabiedrība m rezidentu un sabiedrība m nerezidentu izmaksētas dividendes

Sprieduma kopsavilkums

*Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli*

*(EKL 56. panta 1. punkts)*

Atbrīvojuma no nodokļa ieturēšanas no dividendu, ko izmaksējušas sabiedrības, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidentes, saņemšanai paredzot tādā dividenžu saņēmēju sabiedrību līdzdalības apmēru dividendes izmaksējošo sabiedrību kapitālā, kas dividenžu saņēmēju sabiedrība, kuras ir citas dalībvalsts rezidentes, ir augstāks nekā dividenžu saņēmēju sabiedrība, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidentes, dalībvalsts nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus.

Šāda atšķirīga attieksme var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus attiecīgajā dalībvalstī un līdz ar to tās ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, kuru princips aizliedz EKL 56. panta 1. punkts.

Šādu atšķirīgu attieksmi nevar pamatot ar sabiedrību rezidenšu un sabiedrību, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, situāciju atšķirīgumu. Nenoliedzami, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti. Tomēr, tīklīdz dalībvalsts vienpusēji, vai noslēdzot konvenciju, uzliek ienākuma nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet – par dividendu, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī akcionāriem nerezidentiem, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kurā atrodas akcionāri rezidenti. Tikai tas vien, ka šā pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividenžu saņēmējas sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, ko princips aizliedz EKL 56. pants, dividenžu izmaksētājas sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrība m akcionāru nerezidentu tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret sabiedrība m akcionāru rezidentu. Piemērojot iepriekš minēto tiesisko regulējumu, dalībvalsts ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendu, kuras ir izmaksētas sabiedrība m, kas ir citu dalībvalstu rezidentes. Šās dividendes saņēmēju sabiedrības nerezidentes tādējādi atrodas situācijā, kas ir pielīdzināma

sabiedrību rezidenšu situācijai attiecībā uz sabiedrību rezidenšu izmaksu to dividendu vairākuma ieviešanu ar nodokli risku, no kā izriet, ka dividendu saņēmēju sabiedrību nerezidentam nevar piemērot no dividendu saņēmēju sabiedrību rezidentam piemērojamā režīma atšķirīgu režīmu.

Turklāt, kaut arī no dažādu dalībvalstu kompetences nodokļu jomā vienlaicīgās stenošanas izrietošs nelabvēlīgums sekas, ja vien šāda stenošana nav diskriminājoša, nav Līgumam aizliegts ierobežojums, tas tā tomēr nav tad, ja dividendām, kas izmaksētas dividendu saņēmēju sabiedrībām, kuras ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, piemērotais nelabvēlīgākais nodokļa režīms izriet tikai no dividendes izmaksējušās sabiedrības rezidences valsts kompetences nodokļu jomā stenošanas un līdz ar to tā ir par to atbildīga.

Tāpat šādu atšķirīgu attieksmi nevar atspēkot ar konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu piemērošanu. Protams, nevar izslēgt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no Līguma, ieviešanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Tomēr šajā sakarā ir vajadzīgs, lai šādas konvencijas piemērošanas rezultātā varētu kompensēt valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas dēļ radušās atšķirīgās attieksmes sekas. Tādējādi tikai gadījumā, kad saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ienākuma gēšanas vietā ieturto nodokli var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summas, kompensējot valsts tiesiskajā regulējumā paredzētās atšķirības, pilnībā izzustu atšķirība starp citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrību izmaksātajām dividendām piemērojamo režīmu un sabiedrību rezidentam izmaksājamām dividendām piemērojamo režīmu. Lai varētu sasniegt šo neitralizācijas mērķi, atskaitēšanas metodes, kas ir paredzētas konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, piemērošanai ir jāauj dalībvalstī no dividendām ieturtos nodokļus pilnībā atskaitīt no dividendu saņēmēja sabiedrības rezidences valstī maksājamā nodokļa, un tādēļ, ja saistībā ar šai sabiedrībai izmaksātajām dividendām gala rezultātā pastāv smagāks nodokļu slogs nekā attiecībā uz sabiedrību, kas ir pirmās minētās dalībvalsts rezidentes, izmaksātajām dividendām, par šo smagāko nodokļu nastu vairs nebūtu vainojama šā dalībvalsts, bet gan dividendu saņēmēja sabiedrības rezidences valsts, kas ir stenojusi savas pilnvaras nodokļu jomā.

Šajā ziņā – ja lietojot dažādas dalībvalsts noslēgtā konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ir paredzēts, ka šajā dalībvalstī ieturētais nodokļa ietvaros atskaitītā vai ieturētais summa nedrīkst pārsniegt atbilstošo daļu no dividendu saņēmēja sabiedrības rezidences dalībvalstī piemērotā nodokļa, kas aprēķināts pirms atskaitēšanas un kas atbilst pirmajā minētajā dalībvalstī ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, atšķirīgo attieksmi var neitralizēt tikai tad, ja attiecīgajā dalībvalstī izmaksātajām dividendām atbilstošā apmērā tiek piemērots nodoklis arī otrajā dalībvalstī. Ja šīs dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, tad attiecīgajā dalībvalstī ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Šādu gadījumu valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo attieksmi nevar kompensēt, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas. Šis secinājums ir piemērojams pat tad, ja šajā konvencijā nav paredzēts ierobežot atskaitējuma apmēru, tam nepārsniedzot atbilstošo daļu no dividendu saņēmēja sabiedrības rezidences dalībvalstī piemērotā nodokļa, kas aprēķināts pirms atskaitēšanas un kas atbilst dividendes izmaksājošās sabiedrības rezidences valstī ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, bet ir noteikts, ka šajā valstī ieturētais nodoklis tiek atskaitīts no saistībā ar šiem ienākumiem iekasājamā nodokļa dividendes saņēmēja sabiedrības rezidences valstī. Ja šīs dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, dividendes izmaksājošās sabiedrības rezidences valstī ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Izvēle dividendes izmaksājušās sabiedrības rezidences valstī gētos ienākumus aplikt ar nodokli citā dalībvalstī vai noteikt šiem ienākumiem piemērojamā nodokļu apmēru nav atkarīga no pirmās minētās valsts, bet gan no šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām. Līdz ar to no citā dalībvalstī maksājamā

nodokļa ieturējuma atskaitītais nodoklis saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normām visos gadījumos neapņauj neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kas rodas valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā.

(sal. ar 43., 50.–53., 56.–64., 67. un 69. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 3. jūnijā (\*)

Valsts pienākumu neizpilde – Kapitāla brīvība aprite – EKL 56. pants un EEZ līguma 40. pants – Atšķirīga attieksme – Sabiedrībā m rezidentu un sabiedrībā m nerezidentu izmaksētas dividendes

Lieta C-487/08

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2008. gada 11. novembrī cēla

**Eiropas Komisija**, ko pārstāv R. Līls [*R. Lya*] un I. Martinesa del Perala [*I. Martinez del Peral*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

**Spānijas Karalisti**, ko pārstāv N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*], pārstāve,

atbildētāja.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], Ž. Ž. Kēzels [*J. J. Kiesel*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklausģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 Sav? pras?bas pieteikum? Eiropas Kopienu Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka, piem?rojot atš?ir?gu rež?mu akcion?riem rezidentiem un akcion?riem nerezidentiem izmaks?taj?m dividend?m, Sp?nijas Karaliste nav izpild?jusi EKL 56. pant? un 1992. gada 2. maija L?guma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpm?k tekst? – “EEZ l?gums”) 40. pant? paredz?tos pien?kumus.

### **Atbilstoš?s ties?bu normas**

#### *EEZ l?gums*

2 EEZ l?guma 40. pant? ir noteikts:

“Š? l?guma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp L?gumsl?dz?j?m Pus?m attiec?b? uz t?da kapit?la apriti, kurš pieder person?m, kas dz?vo [Eiropas Kopienas] dal?bvalst?s vai [Eiropas Br?v?s tirdzniec?bas asoci?cijas (EBTA)] valst?s, k? ar? diskrimin?cija pušu pilson?bas, dz?ves vietas vai š? kapit?la ieguld?juma vietas d??. Š? l?guma XII pielikum? ir iek?auti noteikumi š? panta ieviešanai.”

#### *Savien?bas ties?bas*

3 Saska?? ar Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/435/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s (OV L 225, 6. lpp.), kura groz?ta ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direkt?vu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 90/435”), 4. panta 1. punktu:

“Ja m?tesuz??mums vai t? past?v?gais uz??mums, pamatojoties uz m?tesuz??muma apvien?bu ar savu meitasuz??mumu, sa?em sadal?to pe??u, m?tesuz??muma valsts un past?v?g? uz??muma valsts, iz?emot gad?jumu, ja meitasuz??mums ir likvid?ts:

– atturas t?dai pe??ai uzlikt nodok?us, vai

– uzliek t?dai pe??ai nodok?us, at?aujot m?tesuz??mumam un past?v?gajam uz??mumam atskait?t no maks?jam?s nodok?a summas to uz??muma pe??as nodok?a da?u, kas saist?ta ar t?du pe??u un ko samaks?jis meitasuz??mums un zem?k? l?me?a meitasuz??mumi, saska?? ar nosac?jumu, ka katr? l?men? sabiedr?ba un t?s zem?k? l?me?a meitasuz??mumi atbilst 2. un 3. pant? paredz?taj?m pras?b?m, l?dz atbilstoš? maks?jam? nodok?a summas robežai.”

4 Direkt?vas 90/435 5. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Pe??u, ko meitasuz??mums sadala m?tesuz??mumam, atbr?vo no nodok?iem [nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?].”

#### *Valsts ties?bu akti*

5 Saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*) konsolid?t?s redakcijas, kas apstiprin?ta ar Kara?a 2004. gada 5. marta Dekr?tlikumu 4/2004 (2004. gada 11. marta BOE Nr. 61, 10951. lpp.; turpm?k tekst? – “Likums par sabiedr?bu ien?kuma nodokli”), 30. panta 2. punktu sabiedr?ba rezidente, kurai vismaz vienu gadu nep?rtraukti ir bijusi tieša vai netieša l?dzdal?ba vismaz 5 % apm?r? k?das citas sabiedr?bas rezidentes kapit?l?, var atskait?t no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem visu sa?emto dividenžu kopsummu.

6 Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 30. panta 2. punkt? min?t?s dividendes saska??

ar š? likuma 140. panta 4. punkta d) apakšpunktu ir atbr?votas no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas vietas.

7 Likuma par nerezidentu ien?kuma nodokli (*Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*) konsolid?t?s redakcijas, kas apstiprin?ta ar Kara?a 2004. gada 5. marta Dekr?tlikumu 5/2004 (2004. gada 12. marta BOE Nr. 62, 11176. lpp.) un groz?ta ar 2005. gada 18. novembra Likumu 22/2005 (2005. gada 19. novembra BOE Nr. 277, 37821. lpp.; turpm?k tekst? – “Likums par nerezidentu ien?kuma nodokli”), 14. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“No nodok?iem ir atbr?voti š?di ien?kumi:

[..]

h) sadal?t? pe??a, ko meitas sabiedr?bas Sp?nijas rezidentes izmaks? sav?m m?tes sabiedr?b?m – citu Eiropas Savien?bas dal?bvalstu rezident?m vai to cit?s dal?bvalst?s re?istr?tajiem past?v?gajiem uz??mumiem, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

1. M?tes sabiedr?ba un meitas sabiedr?ba ir viena no Direkt?vas 90/435 [..] 2. panta [1. punkta] c) apakšpunkt? paredz?to nodok?u, ar kuriem apliek juridisko personu pe??u, maks?t?jas k?d? no Eiropas Savien?bas dal?bvalst?m un t?s nav tikušas atbr?votas no š? nodok?a, t?pat ar? past?v?gie uz??mumi maks? nodok?us to atrašan?s vietas valst? un nav tikuši atbr?voti no to samaksas.

2. Sadal?t? pe??a nav tikusi izmaks?ta meitas sabiedr?bas likvid?cijas rezult?t?.

3. M?tes sabiedr?bai un meitas sabiedr?bai ir viena no Direkt?vas 90/435 [..] pielikum? paredz?taj?m juridiskaj?m form?m.

J?dziens “m?tes sabiedr?ba” apz?m? sabiedr?bu, kurai ir tieša l?dzdal?ba vismaz 20 % apm?r? citas sabiedr?bas kapit?l?, kura t?d?j?di ir uzskat?ma par pirm?s min?t?s sabiedr?bas meitas sabiedr?bu. S?kot no 2007. gada 1. janv?ra šis l?dzdal?bas procentu?lais ?patsvars tiks samazin?ts l?dz 15 % un s?kot no 2009. gada 1. janv?ra – l?dz 10 %.

Šai iepriekš min?tajai l?dzdal?bai ir j?b?t t?dai, kas ir tikusi nep?rtraukti saglab?ta vienu gadu pirms ties?bu uz sadal?t?s pe??as izmaksu rašan?s dienas. Ja tas t? nav, t? ir saglab?jama tik ilgi, cik nepieciešams, lai izpild?tu šo pras?bu par l?dzdal?bas periodu viena gada garum?. Šaj? gad?jum? ietur?tais nodoklis tiek atmaks?ts, tikl?dz tiek sasniegts šis pras?tais l?dzdal?bas ilgums.

[..]

Neraugoties uz iepriekš min?to, ekonomikas un finanšu ministrs, iev?rojot savstarp?guma principu, var atz?t, ka h) apakšpunkts ir piem?rojams ar? t?d?m meitas sabiedr?b?m, kur?m ir cit?d?ka juridisk? forma nek? Direkt?vas [90/435] pielikum? paredz?t?s, k? ar? dividend?m, kas izmaks?tas t?dai m?tes sabiedr?bai, kurai ir tieša l?dzdal?ba vismaz 10 % apm?r? meitas sabiedr?bas Sp?nijas rezidentes kapit?l?, ja vien ir izpild?ti p?r?jie h) apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi.”

8 P?r?j?s sabiedr?bas nerezidentes, kur?m ir l?dzdal?ba sabiedr?bas rezidentes kapit?l?, tiek apliktas ar nodokli saist?b? ar t?s izmaks?taj?m dividend?m.

### **Pirmstiesas proced?ra**

9 2005. gada 18. oktobr? Komisija nos?t?ja Sp?nijas Karalistei br?din?juma v?stuli, nor?dot,

ka, tiktāl, ciktāl attiecīgajos Spēnijas tiesību aktos sabiedrībām nerezidentēm, lai varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas no dividendēm, tiek prasīts augstāks līdzdalības patsvars nekā sabiedrībām rezidentēm, šie tiesību akti varētu būt nesaderīgi ar EKL 56. pantu un EEZ līguma 40. pantu.

10 Spēnijas Karaliste uz to atbildēja ar 2006. gada 3. janvāra vēstuli, kurā tostarp norādīja, ka pienākums novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu ir rezidences dalībvalstij un ka attiecīgā Spēnijas tiesību akti nepalielina nodokļu slogu, kas pastāv attiecībā uz sabiedrībām nerezidentēm izmaksājām dividendēm, jo, izvērtējot ar ieguldījumu saistīto nodokļu slogu, ir jēm vērā darījumam galīgi uzliktais nodoklis kopumā.

11 Tā kā Spēnijas Karalistes sniegtā atbilde Komisiju neapmierināja, tā 2006. gada 13. jūlijā nosūtīja šai dalībvalstij argumentētu atzinumu, aicinot to divu mēnešu laikā pārcelt saņemšanas veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šo atzinuma prasības.

12 Spēnijas Karaliste uz šo atzinumu atbildēja ar 2006. gada 4. oktobra vēstuli, noliedzot jebkādu diskrimināciju vai kapitāla brīvas aprites ierobežojumu. Tā kā Komisiju šo atbilde neapmierināja, tā nolēma celt šo prasību.

## **Par prasību**

### *Lietas dalībnieku argumenti*

13 Komisija apgalvo, ka atbrīvojuma no nodokļa ieturēšanas no dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības, kas ir Spēnijas rezidentes, saņemšanai paredzot tādū dividenžu saņēmēju sabiedrību līdzdalības apmēru dividendes izmaksājošo sabiedrību kapitālā, kas dividenžu saņēmēju sabiedrībām nerezidentēm ir augstāks (20 %) nekā dividenžu saņēmēju sabiedrībām rezidentēm (5 %), attiecīgā Spēnijas tiesību akti pārkāpj EKL 56. pantu un EEZ līguma 40. pantu.

14 Spēnijas Karaliste īstenojot atširgu attieksmi, kas diskriminējot sabiedrības nerezidentes salīdzinājumā ar sabiedrībām rezidentēm. Proti, gadījumā, ja dividenžu saņēmējas sabiedrības rezidentes līdzdalība dividendes izmaksājošajā sabiedrībā ir vismaz 5 % apmērā, tai izmaksātās dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa, kamēr dividenžu saņēmējas sabiedrības nerezidentes gadījumā atbrīvojums no nodokļa tiek piemērots tikai tad, ja tās līdzdalība ir vismaz 20 %.

15 Komisija uzskata, ka judikatūra, kas izriet no 2007. gada 8. novembra sprieduma lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp.), kurā Tiesa ir nospriedusi, ka tādā līdzdalības gadījumā, kurai Direktīva 90/435 nav piemērojama, EKL 56. un 58. pants liedz piemērot nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā no dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībām nerezidentēm, vienlaikus atbrīvojot no šo ieturējuma dividendes, kuras ir izmaksātas sabiedrībām rezidentēm, ir pilnībā attiecināma arī uz situāciju, kas ir šobrīd izskatāmās prasības priekšmets, un ar to ir pietiekami, lai šo prasība būtu pamatota.

16 Turklāt šāda atširga attieksme varētu atturēt investorus nerezidentus no ieguldījumu veikšanas sabiedrībā, kas ir Spēnijas rezidentes, kapitālā, pat tad, ja tie varētu piemērot to reālistiskijas valsts tiesības vai konvencijā par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu paredzētos atskaitījumus.

17 Kaut arī Tiesa iepriekš minējajā spriedumā lietā *Amurta* ir atzinusi, ka nevar izslēgt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no EK līguma, ieviešanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, Komisija uzskata, ka no EBTA Tiesas 2004. gada 23. novembra sprieduma lietā E-1/04 *Fokus Bank* (*EFTA Court Report*,

15. lpp., 37. un 38. punkts) izriet, ka ienākumu gūšanas vietas valsts nevar attaisnot diskrimināciju attieksmi, pat noslēdzot konvenciju, kas piešķir nodokļu priekšrocību rezidences valstī. Dalībvalsts nevar nodot savu pienākumu ievērot Līguma paredzētos pienākumus citai dalībvalstij un paauties, ka tā novērš diskrimināciju.

18 Pat pieņemot, ka konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu varētu neitralizēt dalībvalsts īstenoto nelabvēlīgo attieksmi, šajā lietā šāda neitralizācija nav konstatējama. Spēnijas Karalistes noslēgtās konvencijas negarantē visa šajā dalībvalstī samaksātā nodokļa atgriešanos, it īpaši pieņemot vērā atbrīvojumu no nodokļa, kas dividendžu saņēmējam sabiedrības rezidences valstī bieži var būt piemērojams vai nu dividendēm kopumā, vai arī tām dividendēm, kas izmaksētas citās dalībvalstīs, kā rezultātā Spēnijas samaksāto nodokli nav iespējams atgūt.

19 Katrā ziņā dalībvalsts nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Amurta*, 78. punkts). Līdz ar to Spēnijas Karaliste nekādā ziņā nevar atsaukties uz citās dalībvalstīs izmaksētajām dividendēm piemērojamo atbrīvojumu no nodokļa, kuru vienpusēji piešķirusi Kipras Republika, jo Spēnijas Karaliste ar šo dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu nav noslēgusi.

20 Spēnijas Karaliste nevar arī atsaukties uz to, ka rezidences valstij ir pienākums novērst juridisko dubulto nodokļu uzlikšanu. Kaut arī ir jēnodala ienākumu gūšanas vietas valsts un rezidences valsts kompetence, neviena no šīm valstīm šo kompetenci nedrīkst īstenot diskriminājošā veidā.

21 Spēnijas Karaliste nepiekrīt EKL 56. panta un EEZ Līguma 40. panta pārkāpumam, kas tai tiek piedēvēts.

22 Pirmkārt, tā norāda, ka situācijās, kuras reglamentētas Likuma par nerezidentu ienākumu nodokli 14. panta 1. punkta h) apakšpunktā, kas ir piemērojams attiecībā uz dividendēm, ko sabiedrības, kas ir Spēnijas rezidentes, izmaksējušas sabiedrībām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, un situācijās, kuras reglamentētas Likuma par uzņēmumu ienākumu nodokli 30. panta 2. punktā un 140. panta 4. punkta d) apakšpunktā, kas ir piemērojami attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksētas sabiedrībām, kas ir Spēnijas rezidentes, nav salīdzināmas.

23 Kaut arī Likuma par uzņēmumu ienākumu nodokli 30. panta 2. punkta un 140. panta 4. punkta d) apakšpunkta apvienoto noteikumu mērķis ir novērst dubulto nodokļu uzlikšanu valsts iekšienē attiecībā uz sabiedrībām Spēnijas rezidentēm izmaksētajām dividendēm, Spēnijas Karalistei kā ienākumu rašanās vietas valstij un valstij, kurai saskaņā ar vispārātiem starptautisko nodokļu tiesību noteikumiem ir prioritāras tiesības aplikēt ar nodokli šāda veida ienākumus, nav jānovērš starptautiska sabiedrībām nerezidentēm izmaksēto dividendžu dubulta aplikšana ar nodokli. Tas esot dividendžu saņēmējam sabiedrības rezidences valsts pienākums.

24 Tiesa 2006. gada 12. decembra spriedumā lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 58. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedumā lietā *C-282/07 Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 42. punkts) esot apstiprinājusi atšķirības starp dividendžu saņēmējam sabiedrības rezidences valsts un dividendžu izmaksas valsts kompetenci. Tāpat Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktā nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas pienākums ir paredzēts mēģes sabiedrības, kas saņem meitas sabiedrības – citas dalībvalsts rezidentes izmaksēto peļņu, rezidences dalībvalstij.

25 Otrkārt, Spēnijas Karaliste apgalvo, ka attiecīgā Spēnijas tiesību akti nerada nelabvēlīgu attieksmi pret sabiedrībām nerezidentēm, jo ir jāizvērtē attiecīgajam darījumam galīgi uzliktais nodoklis kopumā. Tas esot atkarīgs no saistības ar dividendēm samaksātā nodokļa ņemšanas

vār?, aprēķinot dividenžu saņēmēju sabiedrības rezidences valstī maksājamo nodokli, kā arī no nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas mehānisma. Pat ja Spānijas tiesību aktos dividendēm, ko saņēmējs sabiedrības rezidentes, un dividendēm, ko saņēmējs sabiedrības nerezidentes, tiktu piemērots vienāds nodokļu režīms, iznāktu tīpat nebūtu garantēts vienāds nodoklis dividendēm. Līdz ar to attiecīgā Spānijas tiesību akti paši par sevi neparedz lielāka nodokļa piemērošanu sabiedrībām nerezidentēm izmaksājām dividendēm un nerada diskrimināciju attieksmi pret šīm sabiedrībām.

26 Turklāt, tādēļ ka Spānijas Karaliste, paredzot izņēmumu, ir vēlējies novērst sabiedrību rezidenšu saņemto dividenžu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, tādēļ šo pašu priekšrocību esot paredzējusi arī tās noslīgtajās konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu attiecībā uz dividendēm, ko saņēmējs sabiedrības nerezidentes. Spānijas Karaliste esot noslīgusi nolīgumus par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, izmantojot atskaitēšanas metodi, kuri pēc argumentējām atzinumā noteiktā termiņa beigām bija spēkā visās dalībvalstīs, izņemot Kipras Republiku, kā arī visās EBTA valstīs, ar kurām notiek informācijas apmaiņa.

27 Kaut arī ar tādā konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu kā, piemēram, konvencija, kas noslīgta ar Nīderlandes Karalisti, Spānijas Karalistē veikto nodokļa ieturējumu nav iespējams neitralizēt, jo Nīderlandes Karaliste ir ieviesusi dividenžu atbrīvojuma no nodokļa režīmu, tas ir saistīts ar divu dalībvalstu suverenitātes nodokļu jomā vienlaicīgu stenošanu. Saskaņā ar Tiesas judikatūru nelabvēlīgās sekas, kas varētu rasties starp dalībvalstu tiesiskajiem regulējumiem pastāvošo atšķirību dēļ, šā iemesla dēļ nevar tikt apstrīdētas atbilstoši Savienības tiesībām (2006. gada 14. novembra spriedums lietā C-513/04 *Kerckhaert un Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 20. punkts, kā arī 2007. gada 6. decembra spriedums lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 43. punkts).

28 Runājot par Kipras Republiku, ar kuru sarunas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas konvencijas noslīgšanu ir pārvērtušās jau tādēļ, ir jānorāda, ka šā dalībvalsts savā tiesiskajā regulējumā ir paredzējusi vispārīgu citās dalībvalstīs izmaksāto dividenžu atbrīvojumu no nodokļa, tādēļ nodokļu dubulta uzlikšana šajā dalībvalstī nerodas.

29 Treškārt, judikatūra, kas izriet no iepriekš minētajiem spriedumiem lietā *Amurta* un lietā *Fokus Bank*, šajā lietā Komisijas norādītajā veidā neesot piemērojama.

30 Itā paši saistībā ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Amurta* ir jānorāda, ka no tās 79. un 80. punkta izriet, ka, neraugoties uz atšķirīgo attieksmi, kapitāla brīvas aprites ierobežojums nepastāv, ja dividenžu aplikšanas ar nodokli, ko veikusi ienākumu gūšanas valsts, sekas tās saņemotās sabiedrības rezidences valstī tiek neitralizētas. Spānijas Karalistes noslīgtajās konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ietvertie mehānismi neitralizējot Spānijas stenošanas dividenžu aplikšanas ar nodokli sekas un tie nebūtu atzīstami par nodokļu priekšrocībām, kas pastāv vai var pastāvēt citās dalībvalstīs.

31 Tīpat nevar apgalvot, ka konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu noslīgšana nozīmē pienākuma ievērot Līgumu paredzētos pienākumus nodošanu otrai līgumslēdzējai pusei, jo tas ir starp divām dalībvalstīm noslīgts līgums par to attiecīgās kompetences nodokļu jomā sadalījumu un nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Tādējādi dalībvalstīm ir jāveic pasākumi, kas vajadzīgi, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, tostarp izmantojot starptautiskajā nodokļu praksē piemērotos sadalījuma kritērijus.

32 Iepriekš minēto spriedumu lietā *Fokus Bank* nevarot interpretēt tādējādi, ka no tā izriet, ka ienākumu gūšanas vietas valsts principā nevar atsaukties uz konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normām, lai samazinātu šīs valsts radīto nodokļu dubulto uzlikšanu, jo šāda interpretācija esot pretrunā Tiesas judikatūrai, it īpaši iepriekš minētajam spriedumam lietā *Amurta*.



, ar kuru Komisija ir pamatojusi savu prasību.

33 Ceturtkārt, atteikums ņemt vērā konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu apdraudtu Spānijas Karalistes suverenitāti nodokļu jomā attiecībā uz nerezidentiem izmaksāto dividendu aplikšanu ar nodokli.

#### *Tiesas vārtējums*

34 Vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tas, vai valsts pienākumi nav izpildīti, ir jāizvērtē, ņemot vērā to situāciju dalībvalstī, kāda tā bija brīdī, kad beidzās argumentātajā atzinumā noteiktais termiņš (skat. it īpaši 2002. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-173/01 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-6129. lpp., 7. punkts; 2005. gada 14. aprīļa spriedumu lietā C-519/03 Komisija/Luksemburga, Krājums, I-3067. lpp., 18. punkts, un 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-562/07 Komisija/Spānija, Krājums, I-0000. lpp., 23. punkts).

35 Šajā lietā šis termiņš beidzās divus mēnešus pēc tam, kad Spānijas Karaliste bija saņēmusi 2006. gada 13. jūlijā nosūtīto argumentāto atzinumu, un saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa nevar ņemt vērā vāļk izdarītās izmaiņas (skat. it īpaši 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-135/03 Komisija/Spānija, Krājums, I-6909. lpp., 31. punkts).

36 Līdz ar to šajā lietā nav nozīmes tam, ka saskaņā ar Likuma par nerezidentu ienākuma nodokli 14. panta 1. punkta h) apakšpunkta 3. punkta otro daļu nepieciešamais līdzdalības patsvars dividendes izmaksājošās sabiedrības kapitālā, sākot no 2007. gada 1. janvāra, ir samazināts līdz 15 % un, sākot no 2009. gada 1. janvāra, – līdz 10 %.

Par EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu

37 Jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 36. punkts; lietā *Amurta*, 16. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-0000. lpp., 28. punkts).

38 Turklāt ir jānorāda, ka, ja Savienības lēmēji nav veikti unificēšanas vai saskaņošanas pasākumi, dalībvalstis saglabā kompetenci lūgtu vai vienpusēji ceļā definēt to nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, it īpaši attiecībā uz nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly*, *Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *Amurta*, 17. punkts, un lietā Komisija/Itālija, 29. punkts).

39 Kā izriet no Direktīvas 90/435 preambulas trešā apsvēruma, tās mērķis ir, ieviešot kopēju nodokļu režīmu, novērst nelabvēlīgo situāciju sadarbībai starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām salīdzinājumā ar sadarbību starp vienas dalībvalsts sabiedrībām un tādējādi atvieglot sabiedrību apvienošanās grupās Savienības lēmēji (2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-294/99 *Athinaiki Zythopoiia*, *Recueil*, I-6797. lpp., 25. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 103. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Amurta*, 18. punkts).

40 Dalībvalstīm ir tiesības attiecībā uz dalību sabiedrībās, uz kuru Direktīva 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik lielā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubultā vai vairākkārtējā nodokļa uzlikšana sadalītajai peļņai, un tādējādi vienpusēji vai ar konvencijām, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest mehānismus, kuri ir paredzēti, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko

dubulto vai vair?kk?rt?jo nodok?a uzlikšanu. Tom?r šis apst?klis vien t?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? L?gum? garant?tajai aprites un p?rvietošan?s br?v?bai (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts; liet? *Amurta*, 24. punkts, un liet? *Komisija/It?lija*, 31. punkts).

41 Šaj? liet? saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 30. panta 2. punktu dividendes, ko sabiedr?ba Sp?nijas rezidente ir izmaks?jusi citai sabiedr?bai Sp?nijas rezidentei, kurai vismaz vienu gadu nep?rtraukti ir bijusi tieša vai netieša l?dzdal?ba vismaz 5 % apm?r? dividendes izmaks?juš?s sabiedr?bas kapit?l?, var piln?b? atskait?t no dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem un t?s saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 140. panta 4. panta d) apakšpunktu ir atbr?votas ar? no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?. Savuk?rt dividendes, kuras sabiedr?ba, kas ir Sp?nijas rezidente, ir izmaks?jusi sabiedr?bai, kas ir citas dal?bvalsts rezidente, saska?? ar Likuma par nerezidentu ien?kuma nodokli 14. panta 1. punktu no nodok?a ir atbr?votas tikai tad, ja dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai ir tieša l?dzdal?ba dividendes izmaks?jošaj? sabiedr?b? vismaz 20 % apm?r?.

42 L?dz ar to ir j?nor?da, ka saist?b? ar dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kur?m pieder 5–20 % no dividendes izmaks?još?s sabiedr?bas kapit?la, attiec?gie Sp?nijas ties?bu akti rada atš?ir?gu attieksmi pret dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kas ir Sp?nijas rezidentes, un dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kas ir k?das citas dal?bvalsts rezidentes, jo no nodok?a ir atbr?votas tikai pirmaj?m min?taj?m sabiedr?b?m izmaks?t?s dividendes.

43 Š?da atš?ir?ga attieksme var attur?t cit?s dal?bvalst?s re?istr?tas sabiedr?bas veikt ieguld?jumus Sp?nij? un l?dz ar to t? ir uzskat?ma par kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kuru princip? aizliedz EKL 56. panta 1. punkts.

44 Tom?r ir j?p?rbauda, vai šis kapit?la br?vas aprites ierobežojums ir pamatojams ar L?guma noteikumiem.

45 Saska?? ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu “56. pants neskar dal?bvalstu ties?bas [...] piem?rot atš?ir?gas attiec?gas nodok?u ties?bu normas daž?diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u dz?vesvietas [...] d??”.

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

47 T?d?j?di atš?ir?g? attieksme, ko pie?auj EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, ir j?noš?ir no diskrimin?cijas, ko aizliedz š? paša panta 3. punkts. No Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai t?du valsts nodok?u regul?jumu k? šaj? liet? var?tu uzskat?t par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, ir vajadz?gs, lai atš?ir?g? attieksme skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai to pamatotu prim?ri visp?r?jo interešu 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; iepriekš min?tos spriedumus liet? *Amurta*, 32. punkts, un liet? *Komisija/It?lija*, 49. punkts).

48 L?dz ar to ir j?p?rbauda, vai, iev?rojot attiec?go valsts ties?bu aktu m?r?i, dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas, kas ir Sp?nijas rezidentes, un dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas, kas ir citas dal?bvalsts rezidentes, atrodas sal?dzin?m?s situ?cij?s.

49 Sp?nijas Karaliste uzskata, ka attiec?go valsts ties?bu aktu, kas piem?rojami sabiedr?b?m Sp?nijas rezident?m, m?r?is ir nov?rst nodok?u dubultu uzlikšanu. ?emot v?r? šo m?r?i,

sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, neatrodas salīdzināmā situācijā, jo par šā m sabiedrības izmaksāto dividendu dubultas aplikšanas ar nodokli novēršanu ir atbildīga nevis Spānijas Karaliste kā šo ienākumu gūšanas vietas valsts, bet gan šo sabiedrību rezidences valsts.

50 Jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairokrtību uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti (2006. gada 14. decembra spriedums liet. C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 34. punkts, un iepriekš minētie spriedumi liet. *Amurta*, 37. punkts, kā arī liet. Komisija/Itālija, 51. punkts).

51 Tomēr, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji, vai noslēdzot konvenciju, uzliek ienākuma nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet – par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī akcionāriem nerezidentiem, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kurā atrodas akcionāri rezidenti (iepriekš minētie spriedumi liet. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts; liet. *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 35. punkts, un liet. *Amurta*, 38. punkts, kā arī liet. Komisija/Itālija, 52. punkts).

52 Tikai tas vien, ka šā pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairokrtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividendžu saņēmējas sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko principā aizliedz EKL 56. pants, dividendžu izmaksātajās sabiedrības rezidences valstī ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairokrtību aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrības akcionāru nerezidentu tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret sabiedrības akcionāru rezidentu (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts; liet. *Amurta*, 39. punkts, un liet. Komisija/Itālija, 53. punkts).

53 Šajā lietā ir jākonstatē, ka Spānijas Karaliste ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, kuras ir izmaksātas sabiedrības, kas ir citu dalībvalstu rezidentes. Šīs dividendes saņēmējs sabiedrības nerezidentes tādējādi atrodas situācijā, kas ir pielīdzināma sabiedrību rezidenšu situācijai attiecībā uz sabiedrību rezidenšu izmaksāto dividendžu vairokrtīgas aplikšanas ar nodokli risku, no kā izriet, ka dividendžu saņēmēju sabiedrības nerezidentu nevar piemērot no dividendžu saņēmēju sabiedrības rezidentu piemērojamā režīma atšķirīgu režīmu.

54 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Spānijas Karalistes atsauce uz iepriekš minēto spriedumu liet. *Truck Center* nav atbilstoša. Atšķirīgā attieksme, kāda pamata lietā, kuras ietvaros tika taisīts šis spriedums, izskatītajā tiesiskajā regulājumā bija radīta attiecībā uz sabiedrības, kas saņem ienākumus no kapitāla, ietvērā atšķirīgu aplikšanas ar nodokli metožu piemērošanu atkarībā no tā, vai šīs sabiedrības ir reģistrētas Beļģijā, vai citā dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Truck Center*, 41. punkts). Savukārt saskaņā ar šajā lietā izskatāmo tiesisko regulājumu sabiedrības, kas ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, izmaksātās dividendes tiek apliktas ar nodokli, bet sabiedrības, kas ir Spānijas rezidentes, izmaksātās dividendes no nodokļa ir atbrīvotas.

55 Spānijas Karaliste arī norāda, ka attiecīgā Spānijas tiesību akti nerada nelabvēlīgāku attieksmi pret sabiedrības, kas ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, jo ir jāņem vērā dividendžu saņēmējas sabiedrības rezidences dalībvalstī izmaksātajām dividendēm piemērojamais

nodok?u rež?ms. No t?, pirmk?rt, izriet, ka par iesp?jamo smag?ko nodok?u nastu, kas var past?v?t attiec?b? uz sabiedr?b?m nerezident?m izmaks?taj?m dividend?m, nav atbild?ga tikai Sp?nijas Karaliste, bet t?s pamat? ir vienlaic?ga Sp?nijas Karalistes un dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences dal?bvalsts kompetences nodok?u jom? ?stenošana. Otrk?rt, Sp?nijas Karalistes nosl?gtaj?s konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu paredz?t? atskait?šanas metode ?auj izvair?ties no vair?kk?rt?jas nodok?u uzlikšanas, l?dz?gi k? sabiedr?b?m, kas ir Sp?nijas rezidentes, izmaks?taj?m dividend?m piem?rotais atbr?vojums no nodok?a.

56 Attiec?b? uz pirmo no šiem aspektiem Tiesa jau ir nospriedusi, ka no daž?du dal?bvalstu kompetences nodok?u jom? vienlaic?gas ?stenošanas izrietoš?s nelabv?l?g?s sekas, ja vien š?da ?stenošana nav diskrimin?joša, nav L?gum? aizliegts ierobežojums (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Kerckhaert un Morres*, 19., 20. un 24. punkts; 2008. gada 20. maija spriedumu liet? C?194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Kr?jums, l?3747. lpp., 41., 42. un 47. punkts, k? ar? 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? C?128/08 *Damseaux*, Kr?jums, l?0000. lpp., 27. punkts).

57 Tom?r, k? jau nor?d?ts š? sprieduma 53. punkt?, šaj? liet? dividend?m, kas izmaks?tas dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kuras ir k?das citas dal?bvalsts rezidentes, piem?rotais nelabv?l?g?kais nodok?a rež?ms izriet tikai no Sp?nijas Karalistes kompetences nodok?u jom? ?stenošanas un l?dz ar to t? ir par to atbild?ga.

58 Attiec?b? uz otro no iepriekš min?tajiem aspektiem Tiesa nenoliedzami ir atzinusi, ka nevar izsl?gt, ka dal?bvalstij izdodas nodrošin?t savu pien?kumu, kas izriet no L?guma, iev?rošanu, nosl?dzot ar citu dal?bvalsti konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts; liet? *Amurta*, 79. punkts, un liet? Komisija/l?lija, 36. punkts).

59 Tom?r šaj? sakar? ir vajadz?gs, lai konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu piem?rošanas rezult?t? var?tu kompens?t valsts tiesisk? regul?juma piem?rošanas d?? raduš?s atš?ir?g?s sekas. Tiesa t?d?j?di ir atzinusi, ka tikai gad?jum?, kad saska?? ar valsts tiesisko regul?jumu ien?kuma g?šanas viet? ietur?to nodokli var atskait?t no cit? dal?bvalst? maks?jam? nodok?a summas, kompens?jot valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?t?s atš?ir?bas, piln?b? izzustu atš?ir?ba starp cit?s dal?bvalst?s dibin?t?m sabiedr?b?m izmaks?taj?m dividend?m piem?rojamo rež?mu un sabiedr?b?m rezident?m izmaks?jam?m dividend?m piem?rojamo rež?mu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/l?lija, 37. punkts).

60 Lai var?tu sasniegt šo neitraliz?cijas m?r?i, atskait?šanas metodes, uz kuru atsaucas Sp?nijas Karaliste, piem?rošanai ir j??auj šaj? dal?bvalst? no dividend?m ietur?tos nodok?us piln?b? atskait?t no dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valst? maks?jam? nodok?a, un t?d??, ja saist?b? ar šai sabiedr?bai izmaks?taj?m dividend?m gala rezult?t? past?v smag?ks nodok?u slogs nek? attiec?b? uz sabiedr?b?m Sp?nijas rezident?m izmaks?taj?m dividend?m, par šo smag?ko nodok?u nastu vairs neesot vainojama Sp?nijas Karaliste, bet dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valsts, kas ir ?stenojusi savas pilnvaras nodok?u jom?.

61 Šaj? liet? liel?kaj? da?? Sp?nijas Karalistes nosl?gto konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ir paredz?ts, ka Sp?nij? ietur?t? nodok?a ietvaros atskait?t? vai ietur?t? summa nedr?kst p?rsniegt atbilstošo da?u no dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences dal?bvalst? piem?rot? nodok?a, kas apr??in?ts pirms atskait?šanas un kas atbilst Sp?nij? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem.

62 L?dz ar to atš?ir?go attieksmi var neitraliz?t tikai tad, ja Sp?nij? izmaks?taj?m dividend?m atbilstoš? apm?r? tiek piem?rots nodoklis ar? otraj? dal?bvalst?. Ja dividendes ar nodokli apliktas

netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, tad Spēnijas ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Šādā gadījumā valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo attieksmi nevar kompensēt, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Irālija, 38. punkts).

63 Šis secinājums ir piemērojams pat tad, ja Spēnijas Karalistes noslēgtajās konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu nav paredzēts ierobežot atskaitījuma apmēru, tam nepārsniedzot atbilstošo daļu no dividendu saņēmēja sabiedrības rezidences dalībvalstī piemērotā nodokļa, kas aprēķināts pirms atskaitīšanas un kas atbilst Spēnijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, bet ir noteikts, ka Spēnijā ieturtais nodoklis tiek atskaitīts no saistībām ar šiem ienākumiem iekasējamā nodokļa rezidences valstī. Ja šīs dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, Spēnijā ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt.

64 Izvēle Spēnijā gūtās ienākumus aplikāt ar nodokli citā dalībvalstī vai noteikt šiem ienākumiem piemērojamā nodokļu apmēru nav atkarīga no Spēnijas Karalistes, bet no šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām. Tādēļ Spēnijas Karaliste nepamatoti apgalvo, ka, Spēnijā ieturto nodokli ieskaitot citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summā, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas, katrā ziņā var neitralizēt valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo attieksmi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Irālija, 39. punkts).

65 Spēnijas Karaliste turklāt ir norādījusi, ka tā vēl nav noslēgusi konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ar Kipras Republiku, bet ka šī dalībvalsts savos tiesību aktos ir paredzējusi vispārēju citās dalībvalstīs izmaksēto dividendu atbrīvojumu no nodokļa, tādēļ šajā dalībvalstī nodokļu dubulta uzlikšana nerodas.

66 Pirmkārt, ir jānorāda, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums (iepriekš minētais spriedums lietā *Amurta*, 78. punkts). Otrkārt, šajā lietā tās atbrīvojums no nodokļa kā Kipras Republikā ieviestais katrā ziņā nevar neitralizēt nodokļu dubulto uzlikšanu, kas rodas Spēnijas Karalistes pilnvaru nodokļu jomā īstenošanas rezultātā.

67 Ēmot vēl iepriekš minēto, ir jāatzīst, pirmkārt, ka atšķirīgo attieksmi, kādu Spēnijas Karaliste ir attiecinājusi uz sabiedrībām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, izmaksātajām dividendām salīdzinājumā ar sabiedrībām, kas ir Spēnijas rezidentes, izmaksātajām dividendām, nevar pamatot ar to, ka šo sabiedrību situācija nav salīdzināma, un, otrkārt, ka nelabvēlīgās sekas, kas no šīs atšķirīgās attieksmes izriet attiecībā uz sabiedrībām, kuras ir citu dalībvalstu rezidentes, nevar neitralizēt ar Spēnijas Karalistes noslēgtajām konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu.

68 Tā kā Spēnijas Karaliste nav norādījusi uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas varētu pamatot šādi radīto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ir jāatzīst, ka iebildums par EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu ir pamatots.

69 No visa iepriekš minētā izriet, ka atbrīvojuma no nodokļa ieturēšanas no dividendām, ko izmaksājušas sabiedrības, kas ir Spēnijas rezidentes, saņemšanai paredzot tādā dividendu saņēmēju sabiedrību līdzdalības apmēru dividendes izmaksājošo sabiedrību kapitālā, kas dividendu saņēmējām sabiedrībām, kuras ir citas dalībvalsts rezidentes, ir augstāks nekā dividendu saņēmējām sabiedrībām, kas ir Spēnijas rezidentes, Spēnijas Karaliste nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus.

Par EEZ līguma 40. panta pārkāpumu

70 Vispirms jāatceras, ka Tiesa pēc savas ierosmes var izvērtēt, vai ir izpildīti nosacījumi, kas prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi celšanai paredzēti EKL 226. pantā (1992. gada 31. marta spriedums lietā C-362/90 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-2353. lpp., 8. punkts; 2002. gada 15. janvāra spriedums lietā C-439/99 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-305. lpp., 8. punkts; 2006. gada 4. maija spriedums lietā C-98/04 Komisija/Apvienotā Karaliste, Krājums, I-4003. lpp., 16. punkts, un 2007. gada 26. aprīļa spriedums lietā C-195/04 Komisija/Somija, Krājums, I-3351. lpp., 21. punkts).

71 Atbilstoši Tiesas Statūtu 21. pantam un Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kā arī ar šīm tiesību normām saistītajai judikatūrai prasības pieteikums tostarp ir jābūt ietvertam strīda priekšmetam un kopsavilkumam par izvirzītajiem pamatiem. Tādējādi Komisijas pienākums jebkurā prasības pieteikumā, kas iesniegts saskaņā ar EKL 226. pantu, ir norādīt precīzus iebildumus, par kuriem Tiesa tiek līgta lemt, kā arī vismaz vispārīgi norādīt juridiskos un faktiskos pierādījumus, ar kuriem iebildumi ir pamatoti (skat. 2009. gada 10. decembra spriedumu lietā C-390/07 Komisija/Apvienotā Karaliste, 339. punkts).

72 Šajā lietā Komisija, apgalvojot, ka Spānijas Karaliste ir pārkāpusi EEZ līguma 40. pantu, ir atsaukusies vienīgi uz atšķirīgo attieksmi, kas izriet no Likuma par nerezidentu ienākuma nodokli 14. panta 1. punkta, salīdzinājumā ar sabiedrībā, kas ir Spānijas rezidentes, izmaksātajām dividendām piemērojamo režīmu.

73 Kā izriet no šī iepriekš minētā 14. panta 1. punkta formulējuma, ir jāatzīst, ka šis noteikums ir piemērojams tikai attiecībā uz citās dalībvalstīs reģistrētajām sabiedrībā izmaksātajām dividendām.

74 Tā kā Komisija nav iesniegusi informāciju par EBTA valstīs reģistrētajām sabiedrībā izmaksātajām dividendām piemēroto tiesisko režīmu, Tiesas rīcībā nav pietiekamas informācijas, lai varētu precīzi novērtēt Spānijas Karalistei inkriminēto EEZ līguma 40. panta pārkāpuma apjomu un līdz ar to pārbaudīt Komisijas norādītās pienākumu neizpildes pastāvīšanu.

75 Līdz ar to iebildums par EEZ līguma 40. panta pārkāpumu ir noraidāms kā nepieņemams.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

76 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 3. punktu, ja abiem lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs vai ja pastāv izņēmuma apstākļi, Tiesa var nolemt, ka tiesāšanas izdevumi ir jāsadala vai ka lietas dalībnieki sedz savus izdevumus paši. Tā kā Komisijas prasība ir apmierināta tikai daļēji, katrs lietas dalībnieks sedz savus tiesāšanas izdevumus pats.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) atbrīvojuma no nodokļa ieturēšanas no dividendām, ko izmaksājušas sabiedrības, kas ir Spānijas rezidentes, saņemšanai paredzot tādū dividendu saņēmēju sabiedrību līdzdalības apmēru dividendes izmaksājošo sabiedrību kapitālā, kas dividendu saņēmēju sabiedrībā, kuras ir citas dalībvalsts rezidentes, ir augstāks nekā dividendu saņēmēju sabiedrībā, kas ir Spānijas rezidentes, Spānijas Karaliste nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punkta paredzētos pienākumus;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) Eiropas Komisija un Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – spāņu.