

Lieta C-262/09

Wienand Meilicke u.c.

pret

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(Finanzgericht Köln l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Kapit?la br?va aprite – Ien?kuma nodoklis – Apliecin?jums par faktiski samaks?to uz??mumu ien?kuma nodokli par ?rvalsts izcelsmes dividend?m – Nodok?u dubult?s uzlikšanas dividend?m nov?ršana – Nodok?a atlaide par sabiedr?bu rezidenšu p?rskait?taj?m dividend?m – Saist?b? ar atskait?mo ?rvalsts nodokli pras?tie pier?d?jumi

Sprieduma kopsavilkums

1. Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Nodok?u maks?t?jam, kas re?istr?ts vien? dal?bvalst? k? nodok?u maks?t?js, pieš?irtas nodok?a atlaides par dividend?m, ko p?rskait?jusi cit? dal?bvalst? re?istr?ta kapit?lsabiedr?ba, apr??ins

(EKL 56. un 58. pants)

2. Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Pier?d?jumi, kuri nodok?u maks?t?jam, kas re?istr?ts vien? dal?bvalst? k? nodok?u maks?t?js, ir j?iesniedz, lai sa?emtu nodok?a atlaidi par dividend?m, ko p?rskait?jusi cit? dal?bvalst? re?istr?ta kapit?lsabiedr?ba

(EKL 56. un 58. pants)

3. Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis – T?du dividenžu aplikšana ar nodokli dal?bvalst?, ko p?rskait?jusi cit? dal?bvalst? re?istr?ta kapit?lsabiedr?ba

1. Lai apr??in?tu nodok?a atlaidi, uz kuru akcion?ram ir ties?bas dal?bvalst?, kur? viš ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, saist?b? ar cit? dal?bvalst? re?istr?tas kapit?lsabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m, ar EKL 56. un 58. pantu netiek pie?auts, ka – ja netiek iesniegti pier?d?jumi, ko prasa pirm?s min?t?s dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, – piem?ro valsts ties?bu normu, saska?? ar kuru uz??mumu ien?kuma nodoklis par ?rvalsts izcelsmes dividend?m tiek atskait?ts no akcion?ra ien?kuma nodok?a apm?r?, kas atbilst uz??mumu ien?kuma nodoklim par bruto dividend?m, ko izmaks?jušas pirm?s min?t?s dal?bvalsts sabiedr?bas.

Nodok?a atlaides apm?rs b?tu j?apr??ina, iev?rojot sadal?majiem ien?kumiem piem?rojam? uz??mumu ien?kuma nodok?a likmes, kas izmaks?jošai sabiedr?bai ir piem?rojama saska?? ar t?s rezidences dal?bvalsts ties?b?m, ta?u katr? zi?? atskait?m? summa nevar p?rsniegt t? ien?kuma nodok?a summu, kas akcion?ram dal?bvalst?, kur? viš ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, ir j?maks? par sa?emtaj?m dividend?m.

Ja dal?bvalst? past?v sist?ma nodok?u vair?kk?rt?jas uzlikšanas vai ekonomisk?s dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanai vai samazin?šanai gad?jum?, kad sabiedr?bas rezidentes

izmaks? dividendes rezidentiem, t?da pati attieksme ir j?piem?ro ar? attiec?b? uz dividend?m, kuras rezidentiem izmaks? sabiedr?bas nerezidentes. Tas noz?m?, ka š?d? situ?cij? šis valsts tiesiskais rež?ms, cik vien iesp?jams, ir j?attiecina uz p?rrobežu gad?jumiem.

(sal. ar 29., 31. un 34. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Attiec?b? uz precizit?tes l?meni, k?dam j?atbilst pras?tajiem pier?d?jumiem, lai sa?emtu nodok?a atlaidi par dividend?m, ko samaks?jusi vien? dal?bvalst? re?istr?ta kapit?lsabiedr?ba, kas nav t? dal?bvalsts, kur? š?s atlaides sa??m?js ir re?istr?ts k? nodok?a maks?t?js, ar EKL 56. un 58. pantu netiek pie?auts, ka tiek piem?rota valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru atlaides pier?d?jumu, kas sa??m?jam j?iesniedz, precizit?tei un iesniegšanas formai ir j?b?t t?dai pašai, k?da t? tiek pras?ta, ja dividendes izmaks?još? sabiedr?ba ir re?istr?ta dal?bvalst?, kur? atlaides sa??m?jam nodoklis ir ticis uzlikts.

Š?s p?d?j?s min?t?s dal?bvalsts nodok?u iest?des ir ties?gas no attiec?g? atlaides sa??m?ja piepras?t attaisnojošus dokumentus, kas t?m ?auj skaidri un prec?zi izv?rt?t, vai ir izpild?ti valsts ties?bu aktos paredz?tie nosac?jumi nodok?a atlaides sa?emšanai, un t?s nedr?kst veikt min?t?s nodok?a atlaides apl?ses.

Dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, ar kuru š?s dal?bvalsts ien?kuma nodok?a maks?t?jiem, kas veikuši ieguld?jumus cit? dal?bvalst? re?istr?t?s kapit?lsabiedr?b?s, piln?b? tiek aizliegts iesniegt citiem krit?rijiem – nevis tiem, kas saska?? ar pirm?s min?t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem paredz?ti viet?jiem investoriem, – atbilstošus pier?d?jumus, it ?paši attiec?b? uz iesniegšanas veidu, b?tu pretrun? ne vien labas p?rvald?bas principam, bet, vispirm?m k?rt?m, p?rsniegtu to, kas vajadz?gs nodok?u kontroles efektivit?tes m?r?a sasniegšanai.

(sal. ar 43. un 53. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

3. Ar efektivit?tes principu netiek pie?auts t?ds groz?tais valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuriem retroakt?vi un neparedzot p?rejas periodu, netiek pie?auts atskait?t par dividend?m, ko samaks?jusi cit? dal?bvalst? dibin?ta kapit?lsabiedr?ba, maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, ja tiek iesniegts vai nu apliecin?jums par š? nodok?a samaksu saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? šo dividenžu sa??m?js ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, vai ar? attaisnojoši dokumenti, kas ?auj š?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m prec?zi un skaidri p?rbaud?t, vai ir izpild?ti nosac?jumi nodok?a atlaides sa?emšanai. Iesniedz?jtiesas zi?? ir noteikt, k?ds ir sapr?t?gs termi?š min?t? apliecin?juma vai attaisnojošu dokumentu iesniegšanai.

Attiec?b? uz nepamatoti iekas?to valsts nodok?u atmaksu, ja ar valsts ties?b?m retroakt?vi tiek groz?ta nodok?a atmaksas k?rt?ba, tad saska?? ar efektivit?tes principu tiek pras?ts, lai jaunaj? tiesiskaj? rež?m? tiktu ietverts p?rejas periods, ?aujot indiv?diem paredz?t periodu, lai piem?rotos p?c t? pie?emšanas, un tie var?tu iesniegt piepras?jumus nodok?a atmaksai, ko tie b?tu var?juši iesniegt saska?? ar iepriekš?jo tiesisko regul?jumu.

(sal. ar 57. un 59. punktu un rezolut?v?s da?as 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2011. gada 30. jūnijā (*)

Kapitāla brīva aprīte – Ienākuma nodoklis – Apliecinājums par faktiski samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli par ņemtais izcelsmes dividendām – Nodokļu dubults uzlikšanas dividendām novēršana – Nodokļa atlaide par sabiedrību rezidentu pārskaitījumu dividendām – Saistība ar atskaitīmo ņemtais nodokli prasītie pierādījumi

Lieta C-262/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 14. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 13. jūlijā, labots ar 2009. gada 10. augusta lūgumu, kurš savukārt Tiesā reģistrēts 2009. gada 7. septembrī, tiesvedībā

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

pret

Finanzamt Bonn-Innenstadt.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši M. Ilešis [M. Ilešis], E. Levits (referents), M. Safjans [M. Safjan] un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāte V. Trstenjaka [V. Trstenjak],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 27. oktobra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– V. Meilikes [W. Meilicke], kā arī H. K. Veides [H. C. Weyde] un M. Štefleres [M. Stöffler] vārdā – V. Meilike un D. Rabaks [D. Rabback], *Rechtsanwälte*,

– *Finanzamt Bonn-Innenstadt* vārdā – G. Zazonova [G. Sasonow] un F. Mlošs [F. Mlosch], pilnvarotie pārstāvji tiesvedībā,

– Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [M. Lumma] un K. Blaške [C. Blaschke], pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – R. Līls [R. Lya] un V. Melss [W. Mölls], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 13. janvārā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz EKL 56. un 58. panta, kuri kopš 2009. gada 1. decembra ir aizst?ti ar LESD 63. un 65. pantu, interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp 1997. gada 3. maij? miruš? H. Meilikes [H. Meilicke] mantiniekiem V. Meiliki, H. K. Veidi, M. Štefleri un *Finanzamt Bonn?Innenstadt* (Bonnas?Innenšates Finanšu p?rvalde, turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) par nodok?u uzlikšanu dividend?m, ko mirušajai personai 1995.–1997. gad? izmaks?ja D?nija un N?derland? re?istr?tas sabiedr?bas.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienas ties?bas

3 EK l?guma treš?s da?as par Eiropas Kopienas politiku III sada?as “Personu, pakalpojumu un kapit?la br?va aprite” 4. noda?as “Kapit?ls un maks?jumi” 56. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Iev?rojot šaj? noda?? izkl?st?tos noteikumus, ir aizliegti visi kapit?la aprites ierobežojumi dal?bvalstu, k? ar? dal?bvalstu un trešo valstu starp?.”

4 EKL 58. panta 1. punkt? bija paredz?ts:

“Š? L?guma 56. pants neskar dal?bvalstu ties?bas:

a) piem?rot atš?ir?gas attiec?gas nodok?u ties?bu normas daž?diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u dz?vesvietas vai kapit?la ieguld?juma vietas d??;

[..].”

5 EKL 58. panta 3. punkt? bija noteikts:

“Š? panta 1. un 2. punkt? min?tie pas?kumi un proced?ras nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka 56. pants.”

6 Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vas 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo un netiešo nodok?u jom? (OV L 336, 15. lpp.) 2. panta 1. punkt? ir noteikts:

“1. Dal?bvalsts kompetenta iest?de var l?gt citas dal?bvalsts kompetentu iest?di konkr?t? gad?jum? nos?t?t 1. panta 1. punkt? min?to inform?ciju. [..]”

No 1995. l?dz 1997. gadam piem?rojam?s V?cijas ties?bu normas

7 Atbilstoši V?cijas 1990. gada 7. septembra Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz, BGBl.* 1990 I, 1898. lpp.), kas ir groz?ts ar 1993. gada 13. septembra likumu (*BGBl.* 1993 I, 1569. lpp.; turpm?k tekst? – “*EStG*”), 1., 2. un 20. pantam personu, kuru past?v?g? dz?vesvieta ir V?cij? un kuras t?d?j?di ir ar? V?cijas iekšzemes nodok?u maks?t?ji, sa?emt?s dividendes V?cij? tiek apliktas ar nodokli k? ien?kumi no kapit?lieguld?jumiem.

8 Atbilstoši 1991. gada 11. marta Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl.* 1991 I, 638. lpp.), kas ir groz?ts ar 1993. gada 13. septembra likumu (turpm?k tekst? – “*KStG*”), 27. panta 1. punktam kapit?lsabiedr?bu, kas ir V?cijas iekšzemes uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?jas, izmaks?t?s dividendes tiek apliktas ar šo nodokli 30 % apm?r?. Tas izpaužas k? pe??as, kas atbilst 70 % no ien?kumiem pirms nodok?a samaksas, izmaks?šana un nodok?a atlaides 30/70 jeb 3/7 apm?r? no sa?emtaj?m dividend?m

piešīšana.

9 Saskaņā ar *EStG* 36. panta 2. punkta otrā teikuma 3. apakšpunktu, kas interpretēts Tiesas 2007. gada 6. marta spriedumā lietā C-292/04 *Meilicke* u.c. (Krājums, I-1835. lpp.), šis nodokļa atlaide tiek piemērota tikai dividendēm, kas saņemtas no kapitālsabiedrībām, kuras ir Vācijas vai citas dalībvalsts iekšzemes uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas. Līdz ar to ienākuma nodokļa maksājumiem, kas ir Vācijas iekšzemes nodokļu maksātāji, ir tiesības uz minēto nodokļa atlaidi, ja tie saņem dividendes no Vācijas vai no citas valsts reģistrētām sabiedrībām.

10 Atbilstoši *EStG* 36. panta 2. punkta otrā teikuma 3. apakšpunkta ceturtā teikuma b) punktam uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšana nenotiek, ja nav iesniegts *KStG* 44. pantā un nākamajos pantos minētais apliecinājums par uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksu.

11 *KStG* 44. pants ir paredzēts:

“1. Sabiedrībai, kas ir iekšzemes nodokļu maksātāja un kas uz sava rēķina veic maksājumus tās akcionāriem, kuri uzskatāmi par ienākumiem *EStG* 20. panta 1. punkta 1. vai 2. otrā apakšpunkta izpratnē, ir pienākums, ievērojot 2. punktu, saviem akcionāriem pēc pieprasījuma sagatavot apliecinājumu par samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši oficiāli noteiktam paraugam, ietverot šādus datus:

1. akcionāra uzvārdu un adresi;
2. maksājumu summu;
3. samaksas datumu;
4. atskaitīmo uzņēmumu ienākuma nodokļa summu saskaņā ar *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkta pirmo teikumu;
5. atmaksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa summu 52. panta izpratnē; pietiek, ka norāde attiecas uz akciju, daļu vai tiesībām uz visu maksājumu;
6. daļu, kādā maksājums ir domāts izlietošanai [pašu] kapitālā 30. panta 2. punkta 1. apakšpunkta izpratnē;
7. daļu, kādā maksājums ir domāts izlietošanai [pašu] kapitālā 30. panta 2. punkta 4. apakšpunkta izpratnē.

[..]”

12 Vācijas Likuma par nodokļiem (*Abgabenordnung*), ieviests ar 1976. gada 16. marta likumu (*BGBI.* 1976 I, 613. lpp., un labojums, *BGBI.* 1977 I, 269. lpp.), tī 2002. gada 1. oktobrī publicētajā versijā (*BGBI.* 2002 I, 3866. lpp., un labojums, *BGBI.* 2003 I, 61. lpp.; turpmāk tekstā – “AO”) 175. pants ir paredzēts:

“(1) Nodokļa paziņojumu sagatavo, atceļ vai groza,

[..]

2. ja iestājas notikums, kam nodokļu kontekstā ir nozīme attiecībā uz pagātni (notikums ar retroaktīvu ietekmi).

Pirmajā teikumā 2. punktā minētajos gadījumos termiņš nodokļu noteikšanai sākas, beidzoties kalendārajam gadam, kurā notikums iestājies.

[..]”

13 2004. gada 9. decembrā AO tika grozīts tā, kas attiecas uz nodokļa paziņojuma galīgā raksturu un tādēļ grozīšanu notikuma ar retroaktīvu ietekmi gadījumā, ar Likumu par ES direktīvu transponēšanu valsts nodokļu tiesību aktos un grozījumiem pārējos tiesību aktos (*Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften*, BGBl. 2004 I, 3310. lpp.; turpmāk tekstā – “grozītais AO”). No šī likuma par grozījumiem 8. panta izriet, ka grozītā AO 175. panta 2. punkta otrā teikuma redakcija ir šāda:

“Vai kā apliecinājuma vai sertifikāta iesniegšana nav uzskatāma par līdzvērtīgu notikumam ar retroaktīvu ietekmi.”

14 Grozītā AO 175. panta 2. punkta otrā teikuma piemērojamības laiks ierobežojšanai 1976. gada 14. decembra Likuma par nodokļiem ieviešanas likuma (*Einführungsgesetz zur Abgabenordnung*, BGBl. 1976 I, 3341. lpp., un labojumi BGBl. 1977 I, 667. lpp.; turpmāk tekstā – “EGAO”) 97. panta 9. punkta trešā daļa, kas arī tikusi grozīta, ir izteikta šādā redakcijā:

“[Grozītā] AO 175. panta 2. punkta otrais teikums tiek piemērots tad, ja apliecinājums vai sertifikāts ir ticis iesniegts pēc 2004. gada 28. oktobra. [..]”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

15 H. Meilikem, kura pastāvīgā dzīvesvieta bija Vācijā, piederēja Nīderlandē un Dānijā reģistrētu sabiedrību akcijas. No 1995. līdz 1997. gadam viņš saņēma dividendes DEM 39 631,32 jeb EUR 20 263,17 kopsummā.

16 2000. gada 30. oktobra vēstulē prasītāji pamata prāvā lūdza *Finanzamt* piešķirt nodokļa atlaidi 3/7 no šīm dividendēm apmērā, kas būtu atskaitāma no H. Meilikes maksājamā ienākuma nodokļa.

17 *Finanzamt* noraidīja šo lūgumu, pamatodama, ka no ienākuma nodokļa var atskaitīt tikai tādus uzņēmumu ienākuma nodokļus, kurš uzlikts sabiedrībām, kas ir Vācijas iekšzemes uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas.

18 Prasītāji pamata lietā pārsūdzēja šo lēmumu *Finanzgericht Köln* (Vācijas Finanšu tiesa), kura ar 2004. gada 24. jūnija lēmumu Tiesai uzdeva šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 56. panta 1. punktam un 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam un 3. punktam atbilst [EStG] 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkts, saskaņā ar kuru tikai tādus uzņēmumu ienākuma nodokļus, kuru maksā sabiedrība vai apvienība, kas ir iekšzemes nodokļu maksātāja, tiek atskaitīti no maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa 3/7 no ienākumiem apmērā EStG 20. panta 1. punkta 1. vai 2. apakšpunkta izpratnē?”

19 Pēc 2004. gada 7. septembra sprieduma lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-77477. lpp.) prasītāji pamata prāvā grozīja savu prasību ar 2005. gada 7. janvāri, 2007. gada 16. maija un 2007. gada 23. novembra proceslajiem rakstiem, prasot uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi noteiktā nevis vairs 3/7 apmērā no strādājamā dividendēm, bet gan 34/66 apmērā no Dānijas izcelsmes bruto dividendēm un 35/65 – apmērā no Nīderlandes bruto dividendēm.

20 Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Meilicke* u.c. Tiesa nosprieda:

“EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tās nodokļu tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, saņemot kapitālsabiedrības izmaksātās dividendes, akcionāram, kas ir dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātājs, ir tiesības uz nodokļa atlaidi, kuras apmērs ir aprēķināts, ievērojot sadalījumiem ienākumiem piemērojamā uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes, ja sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ir reģistrēta tajā pašā dalībvalstī, bet šādu tiesību nav, ja minētā sabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī.”

21 Pēc šā sprieduma iesniedzējtiesa uzskata, ka attiecībā uz prasītājiem pamata lietā būtu jāatzīst tiesības uz nodokļa atlaidi, kuras apmērs tiek aprēķināts, ievērojot sadalījumiem ienākumiem piemērotā uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes dalībvalstī, kurā sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ir reģistrēta.

22 *Finanzgericht Köln* tajā pašā laikā atzīst, ka reāli nevar noteikt šā nodokļa kontekstā Nīderlandē un Dānijā faktiski samaksātās summas. Tādējādi iesniedzējtiesa šaubās par veicamajiem soļiem, it īpaši par konkrēto aprēķinu, lai varētu noteikt nodokļa atlaides apmēru, uz ko prasītāji pamata lietā varētu pretendēt. Šajā ziņā minētā tiesa spēj iztēloties trīs iespējamās risinājumus, proti, pirmkārt, piemērot valsts tiesību normu, kurā noteikts, ka uzņēmumu ienākuma nodokli par ņemtais izcelsmes dividendēm var atskaitīt ienākuma nodoklī tādā apmērā, kas atbilst piemērojamai daļai attiecībā uz bruto dividendēm, ko izmaksājušas iekšzemes sabiedrības, otrkārt, veikt par ņemtais dividendēm samaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa aplēses vai, treškārt, noteikt, cik precīzi vien iespējams, uzlikto ņemtais uzņēmumu ienākuma nodokļa summu. Saistībā ar šo pētījuma minēto pieņēmumu tātāt, kādi ir vajadzīgie pierādījumu elementi, lai varētu veikt nodokļa atlaides aprēķinu.

23 Šajā kontekstā *Finanzgericht Köln* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 56. panta 1. punkts un 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 3. punkts paredz tajai kapitāla brīvībai aprītei, kā arī efektivitātes principam un *effet utile* principam ir pretrunā tās tiesiskais regulējums kā EStG 36. panta 2. punkta otrā teikuma 3. apakšpunkts ([pamata lietas] faktiskajiem apstākļiem piemērojamā redakcijā), saskaņā ar kuru uzņēmumu ienākuma nodoklis 3/7 apmērā no bruto dividendēm ir atskaitāms no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, ja tās neizriet no pašu kapitāla sadales tai piemērojamā KStG 30. panta 2. daļas 1. punkta izpratnē ([pamata lietā] apskatāmajos gados piemērojamā redakcijā), kaut arī kādā Eiropas Kopienas dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksātājam dividendēm uzliktais un reāli samaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis nav faktiski konstatējams un var būt liels?”

2) Vai [...] paredz tajai kapitāla brīvībai aprītei, efektivitātes principam un *effet utile* principam ir pretrunā tās tiesiskais regulējums kā EStG 36. panta 2. punkta otrā teikuma 3. apakšpunkta ceturtā teikuma b) punkts ([pamata lietā] apskatāmajos gados piemērojamā redakcijā), saskaņā ar kuru, lai atskaitītu uzņēmumu ienākuma nodokli, ir nepieciešams iesniegt apliecinājumu par samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli KStG 44. un nākamā pantu izpratnē ([pamata lietā] apskatāmajos gados piemērojamā redakcijā), kurā tostarp ir ietverta atskaitēmā uzņēmumu ienākuma nodokļa summa, kā arī maksājuma sastāvs atbilstoši dažādu izmantojamā pašu kapitāla daļu saskaņā ar speciālo regulējumu par pašu kapitālu KStG 30. panta izpratnē ([pamata lietā] apskatāmajos gados piemērojamā redakcijā), kaut arī ņemtais reāli samaksātais atskaitāmais uzņēmumu ienākuma nodoklis nav faktiski konstatējams un apliecinājumu par ņemtais dividendēm faktiski nav iespējams iesniegt?

3) Vai [...] paredzēt kapitāla brīvībai aprītei pieprasu, lai gadījumos, kad nav reāli iespējams

iesniegt apliecinājumu par samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli KStG 44. panta izpratnē ([pamata liet] apskatmajos gados piemērojam redakcij) un kad nav iespējams noteikt rēķināto dividendu uzlikto samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli, tiktu ņemti vērā arī iepriekšjē netiešie uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumi, nosakot uzlikto uzņēmumu ienākuma nodokļa apmēru?

4) a) Ja atbilde uz 2. jautājumu ir noliedzīga un [tādējādi] ir nepieciešams apliecinājums par samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli: vai efektivitātes princips un *effet utile* princips ir jāsaprot tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās tiesiskais regulējums kā AO 175. panta 2. punkta otrais teikums kopā ar EGAO 97. panta 9. punkta trešo daļu, saskaņā ar kuriem no 2004. gada 29. oktobra, neparedzot pārejas posmu atskaitēm rēķināto uzņēmumu ienākuma nodokļa pieprasīšanai, apliecinājuma par samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli iesniegšana vairs netiek uzskatīta par notikumu ar retroaktīvu spēku, līdz ar ko rēķināto uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšana atbilstoši spēkā esošajam tiesību pamatam par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu ir padarīta par neiespējamu?

b) Ja atbilde uz 2. jautājumu ir apstiprinoša un nav nepieciešams apliecinājums par samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli: vai EKL 56. pantā paredzētajai kapitāla brīvībai aprītei, efektivitātes principam un *effet utile* principam ir pretrunā tās tiesiskais regulējums kā AO 175. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, saskaņā ar kuru nodokļa apmērs ir jāgroza, ja iestājas notikums ar retroaktīvu spēku, kā, piemēram, tiek iesniegts apliecinājums par samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli, un tādēļ attiecībā uz iekšzemes sabiedrību dividendu ir iespējama uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšana arī tad, ja nodokļa apmērs ir galīgi noteikts, bet attiecībā uz rēķināto sabiedrību dividendu tas nav iespējams bez apliecinājuma par samaksu to uzņēmumu ienākuma nodokli?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

24 Ar šo jautājumu, to lasot kopā ar nākamajiem diviem jautājumiem, iesniedzītāja būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, neiesniedzot vajadzīgo pierādījumu elementus, kas prasīti saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem, lai saņemtu nodokļa atlaidi saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir samaksāts par dividendu, ar tiem netiek pieņemta tāda tiesību norma kā EStG 36. panta 2. punkta otrā teikuma 3. apakšpunkts, saskaņā ar kuru uzņēmumu ienākuma nodoklis par rēķināto izcelsmes dividendu ir jāatskaita no ienākumu nodokļa tādā apmērā, kas atbilst uzņēmumu ienākuma nodokļa daļai par bruto dividendu, ko izmaksājušas iekšzemes sabiedrības.

25 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Meilicke* u.c. motīvu daļā Tiesa vispirms norādīja, ka *Finanzgericht Köln* iesniedza savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, pirms tika pasludināts iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*.

26 Tāpat Tiesa minētā sprieduma lietā *Manninen* 54. punktā atgādināja, ka, aprēķinot nodokļa atlaidi, kuru piešķir akcionāram, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs un kas saņem dividendes no citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, ir jāņem vērā nodoklis, kuru faktiski samaksājis sabiedrība, kas reģistrēta šajā citā dalībvalstī, kā tas izriet no vispārīgiem noteikumiem, kas piemērojami apliekamās būvēs aprēķinā, kā arī no uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes šajā pārdotajā minētajā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Meilicke* u.c., 15. punkts).

27 Ņemot vērā, no vienas puses, prasītāju pamata lietā prasību saņemt nodokļa atlaidi atbilstoši 34/66 D-nijas izcelsmes dividendu un 35/65 – Nīderlandes izcelsmes dividendu, un,

no otras puses, Vācijas valdības nostāju, ka ārvalstu izcelsmes dividendžu gadījumā nodokļa atlaide iepriekš noteikta apmērā, kas atbilst 3/7 no saņemtajām dividendēm, nevarot piešķirt, jo nodokļa atlaidei esot jābūt saistītai ar nodokļa likmi, ko piemēro sadalītajai peļņai, atbilstoši tās valsts nodokļu tiesību aktiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kuras teritorijā ir reģistrēta sabiedrība, kas izmaksā jusi dividendes (iepriekš minētais spriedums liet. *Meilicke* u.c., 16. un 17. punkts), Tiesa apstiprināja no iepriekš minētā sprieduma liet. *Manninen* izrietošo judikatūru.

28 No iepriekš minētā izriet, ka, sniedzama atbilde uz prejudiciālo jautājumu iepriekš minētajā spriedumā liet. *Meilicke* u.c., kas atgādina šo sprieduma 20. punktu, Tiesa izslēdza to, ka nodokļa atlaides, uz kuru nodokļu maksātājam akcionāram ir tiesības dalībvalstī saistībā ar dividendēm, kas saņemtas no citā dalībvalstī reģistrētas kapitālsabiedrības, aprēķinu var veikt, pamatojoties uz ko citu, nevis uz uzņēmumu ienākuma nodokļu likmi, kāda piemērota sadalītajai peļņai, saskaņā ar sabiedrības, kas izmaksā jusi dividendes, reģistrācijas valsts tiesībām.

29 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka, ja dalībvalstī pastāv sistēma nodokļu vairākķērtīgas uzlikšanas vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai gadījumā, kad sabiedrības rezidentes izmaksā dividendes rezidentiem, tādā pati attiecsmē ir jāpiemēro arī attiecībā uz dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes (šajā ziņā skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu liet. C-315/02 *Lenz*, Krājums, I-7063. lpp., 27.–49. punkts; iepriekš minēto spriedumu liet. *Manninen*, 29.–55. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu liet. C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 55. punkts).

30 Faktiski šādu sistēmu ietvaros dalībvalsts rezidenta akcionāra situācija, kurš saņem dividendes no šajā pašā valstī reģistrētas sabiedrības, ir salīdzināma ar to minētās valsts akcionāru rezidentu situāciju, kuri saņem dividendes no citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, tiktāl, ciktāl gan valsts izcelsmes dividendēm, gan ārvalsts izcelsmes dividendēm var, pirmkārt, akcionāru sabiedrību gadījumā – vairākķērtīgi uzlikt nodokli un, otrkārt, galīgā akcionāru gadījumā – piemērot dubulto ekonomisko nodokļu uzlikšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Lenz*, 31. un 32. punkts; liet. *Manninen*, 35. un 36. punkts, kā arī liet. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 56. punkts).

31 Šīs judikatūras kontekstā tādai dalībvalstij kā Vācijas Federatīvajai Republikai, ņemot vērā tās ekonomiskās nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas sistēmu, dividendēm, kuras sabiedrības nerezidentes izmaksā fiziskām personām rezidentiem, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms kā dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes. Tas nozīmē, ka šīs valsts tiesiskais režīms, cik vien iespējams, ir jāattiecina uz pārobežu gadījumiem. Tā gadījumos, kuros uzņēmumu ienākuma nodokļa sakarā netieši iepriekšēju nodokļa uzlikšanu nav iespējams ņemt vērā valsts līmenī – kas ir jāizvērtē valsts tiesai –, šādu vērā ņemšanu nevar arī īstenot attiecībā uz dividendēm, kuras no sabiedrības nerezidentu saņemmuši rezidenti.

32 Tādā kontekstā kā pamata lietā dalībvalsts pienākums līdzsvarot ekonomisko nodokļu dubultu uzlikšanu attiecībā uz fizisku personu, kas ir ārvalstu izcelsmes dividendžu gala saņēmēja, ir ierobežots ar uzņēmuma ienākuma nodokļa par dividendēm, ko izmaksā jās sabiedrība saskaņā ar tās reģistrācijas valsts tiesībām ir samaksājusi, atskaitīšanu no ienākuma nodokļa, kas akcionāram, savukārt, ir jāmaksā par šīm dividendēm.

33 Faktiski – kā to arī apgalvo *Finanzamt Köln* un Vācijas valdība – kapitāla brīva aprīte, kas noteikta LESD 56. panta 1. punktā, nevar būt pamats tam, lai dalībvalstīm noteiktu par pienākumu darīt ko vairāk nekā atcelt valsts ienākuma nodokli, kas akcionāriem jāmaksā par saņemtajām ārvalstu izcelsmes dividendēm, un atmaksāt summu, kuras izcelsme meklējama citās dalībvalstīs nodokļu sistēmā (skat. pāc analoģijas 2006. gada 12. decembra spriedumu liet. C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 52. punkts), jo citādi,

?stenojot otr?s dal?bvalsts pilnvaras nodok?u jom?, tiktu ierobežota pirm?s dal?bvalsts nodok?u autonomija (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 47. punkts; 2008. gada 20. maija spriedumu liet? C?194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Kr?jums, I?3747. lpp., 30. punkts, k? ar? 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? C?128/08 *Damseaux*, Kr?jums, I?6823. lpp., 25. punkts).

34 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu, to lasot kop? ar diviem n?kamajiem jaut?jumiem, ir j?atbild, ka, lai apr??in?tu nodok?a atlaidi, uz kuru akcion?ram ir ties?bas dal?bvalst?, kur? vi??š ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, saist?b? ar cit? dal?bvalst? re?istr?tas kapit?lsabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m, ar EKL 56. un 58. pantu netiek pie?auts, ka – ja netiek iesniegti pier?d?jumi, ko pras?jis pirm?s min?t?s dal?bvalsts likumdev?js, – tiek piem?rota t?da ties?bu norma k? EStG 36. panta 2. punkta otr? teikuma 3. apakšpunkts, saska?? ar kuru uz??mumu ien?kuma nodoklis par ?rvalsts izcelsmes dividend?m tiek atskait?ts no akcion?ra ien?kuma nodok?a apm?r?, kas atbilst uz??mumu ien?kuma nodoklim par bruto dividend?m, ko izmaks?jušas pirm?s min?t?s dal?bvalsts sabiedr?bas. Nodok?a atlaides apm?rs b?tu j?apr??ina, iev?rojot uz??mumu ien?kuma nodok?a likmes, kas sadal?tajai pe??ai ir bijis piem?rots atbilstoši izmaks?t?jas sabiedr?bas re?istr?cijas valsts ties?b?m, ta?u katr? zi?? atskait?m? summa nevar p?rsniegt t? ien?kuma nodok?a summu, kas akcion?ram dal?bvalst?, kur? vi??š ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, ir j?maks? par sa?emtaj?m dividend?m.

Par otro un trešo jaut?jumu

35 Ar savu otro un trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts piem?rot t?du ties?bu normu k? EStG 36. panta 2. punkta otro teikuma 3. apakšpunkta ceturt? teikuma b) punktu, saska?? ar kuru precizit?tes pak?pei, k? ar? pier?d?jumu iesniegšanas formai, kas akcion?ram–nodok?u maks?t?jam ir j?iev?ro vien? dal?bvalst?, lai taj? sa?emtu nodok?a atlaidi saist?b? ar cit? dal?bvalst? re?istr?tas kapit?lsabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m, ir j?b?t t?dai pašai k? tai, kas piepras?ta, ja izmaks?t?ja sabiedr?ba ir pirm?s min?t?s dal?bvalsts rezidente. Apstiprin?šanas atbildes gad?jum? t? jaut?, k?da precizit?tes pak?pe ir uzskat?ma par apmierinošu saist?b? ar pier?d?jumiem, kas pier?da par dividend?m samaks?to ?rvalsts uz??mumu ien?kuma nodok?a likmi, lai noteiktu nodok?a atlaides apm?ru, uz kuru t? sa??m?jam ir ties?bas, un vajadz?bas gad?jum?, vai ar EKL 56. un 58. pantu valsts tiesai tiek ?auts min?to nodok?a likmi apl?st.

36 Lai atbild?tu uz šiem jaut?jumiem, vispirms ir j?nor?da, ka nodok?a likme, k?dai ir pak?auta sadal?t? pe??a, pamatojoties uz uz??mumu ien?kuma nodokli, kas piem?rojams dividendes izmaks?jušai sabiedr?bai, ir j?nosaka, cik vien prec?zi iesp?jams, jo tai ir izš?iroša noz?me, apr??inot nodok?a atlaidi, uz kuru akcion?ram ir ties?bas savas dz?vesvietas valst?. T? jau a priori ir izsl?gts, ka š?s nodok?a atlaides apr??ins tiek balst?ts uz vienk?ršu pie??mumu par atbilstošu likmi.

37 T?l?k ir j?atz?st, ka dal?bvalstu nodok?u autonomijas princips ietver to, ka t?s nosaka, k?di pier?d?jumi saska?? ar to ties?bu sist?m?m ir vajadz?gi, lai š?du nodok?a atlaidi sa?emtu.

38 Neraugoties uz to, š? dal?bvalstu nodok?u autonomija ir j??steno, iev?rojot no Savien?bas ties?b?m izrietoš?s pras?bas, tostarp t?s, kas min?tas L?guma noteikumos par kapit?la br?vu apriti.

39 Šaj? zi?? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja preciz?t, ka iesp?jam?s gr?t?bas noteikt faktiski cit? dal?bvalst? samaks?to nodok?a summu nevar pamatot š??rsli br?vai kapit?la apritei (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Manninen*, 54. punkts, un *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 70. punkts).

40 Šaj? gad?jum? ir j?atz?st, ka t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a atskait?juma sa?emšana tiek nodrošin?ta tikai tad, ja ir iesniegts attiec?g?s dal?bvalsts iekš?jai sist?mai atbilstošs apliecin?jums, nedodot akcion?ram iesp?ju ar citiem elementiem un atbilstošu inform?ciju pier?d?t sabiedr?bas, kas izmaks?jusi dividendes, re?li samaks?to nodok?a summu, ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas aizliegts ar LESD 65. panta 3. punktu (skat. p?c analo?ijas 2009. gada 27. janv?ra spriedumu liet? C?318/07 *Persche*, Kr?jums, I?359. lpp., 72. punkts).

41 Protams, no judikat?ras izriet, ka fisk?l?s kontroles efektivit?te ir uzskat?ma par prim?ru visp?r?jo interešu iemeslu, kas var pamatot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu izmantošanas ierobežošanu, un ka dal?bvalsts dr?kst piem?rot pas?kumus, kas ?auj skaidri un prec?zi p?rbaud?t atskait?mos izdevumus, kuri šaj? dal?bvalst? ir radušies (skat. tostarp 1997. gada 15. maija spriedumu liet? C?250/97 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I?2471. lpp., 31. punkts, k? ar? 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C?39/04 *Laboratoires Fournier*, Kr?jums, I?2057. lpp., 24. punkts).

42 Tom?r, lai ierobežojošs pas?kums b?tu pamatots, tam ir j?atbilst sam?r?guma principam, proti, tam j?b?t piem?rotam paredz?t? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt t? sasniegšanai nepieciešamo (skat. it ?paši 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?101/05 A, Kr?jums, I?11531. lpp., 55. un 56. punkts un tajos min?t? judikat?ra, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Persche*, 52. punkts).

43 Ta?u dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, ar kuru š?s dal?bvalsts ien?kuma nodok?a maks?t?jiem, kas veikuši ieguld?jumus cit? dal?bvalst? re?istr?t?s kapit?lsabiedr?b?s, piln?b? tiek aizliegts iesniegt citiem krit?rijiem – nevis tiem, kas saska?? ar pirm?s min?t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem paredz?ti viet?jiem investoriem – atbilstošus pier?d?jumus, it ?paši attiec?b? uz iesniegšanas veidu, b?tu pretrun? ne vien labas p?rvald?bas principam, bet, vispirm?m k?rt?m, p?rsniegtu to, kas vajadz?gs nodok?u kontroles efektivit?tes m?r?a sasniegšanai.

44 Faktiski nav pie?aujams *a priori* izsl?gt, ka min?tie akcion?ri b?tu sp?j?gi sniegt atbilstošus pier?d?jumus, lai nodokli uzliekoš?s dal?bvalsts nodok?u iest?des var?tu skaidri un prec?zi p?rbaud?t cit?s dal?bvalst?s radušos izdevumu patiesumu un to veidu (skat. p?c analo?ijas iepriekš min?to spriedumu liet? *Laboratoires Fournier*, 25. punkts, un spriedumu liet? *Persche*, 53. punkts).

45 Attiec?b? uz pras?to pier?d?šanas pien?kumu un precizit?tes l?meni, kas pras?ts pier?d?jumu sakar? nodok?a atlaides sa?emšanai par dividend?m, ko samaks?jusi cit? dal?bvalst? re?istr?ta kapit?lsabiedr?ba, ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, 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 (skat. 2011. gada 10. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?436/08 un C?437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Kr?jums, I?0000. lpp., 95. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 Š?du v?rt?jumu nedr?kst veikt p?r?k form?li t?, ka t?du attaisnojošu dokumentu iesniegšana, kas nav pietiekami detaliz?ti un nav noform?ti k? apliecin?jums par uz??mumu ien?kuma nodok?a samaksu, k? paredz?ts t? akcion?ra dal?bvalsts ties?bu aktos, kurš sa??mis dividendes no cit? dal?bvalst? re?istr?tas kapit?lsabiedr?bas, bet kuri tom?r nodokli uzlikuš?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m ?auj skaidri un prec?zi noteikt, vai ir izpild?ti nosac?jumi nodok?a atlaides sa?emšanai, š?m iest?d?m b?tu j?uzskata par l?dzv?rt?gu min?t? apliecin?juma iesniegšanai.

47 Attiec?g?s nodok?u iest?des pras?to nodok?a priekšroc?bu var atteikt tikai tad, ja ieinteres?tais akcion?rs neiesniedz š? sprieduma iepriekš?j? punkt? nor?d?to inform?ciju.

48 Šaj? zi?? Tiesa jau ir preciz?jusi, ka iztr?kstoš? inform?cijas pl?sma nav probl?ma, ar ko b?tu j?nodarbojas attiec?gajai dal?bvalstij (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 98. punkts).

49 Šaj? spriedum?, kas attiecas uz sabiedr?bu, kura izmaks? dividendes, bet kas t?d? paš? situ?cij? attiecas ar? uz fizisk?m person?m – akcion?riem, Tiesa turkl?t atg?din?ja Direkt?vas 77/799 tv?rumu, kuras m?r?is ir izvair?ties no kr?pšanas nodok?u jom?.

50 Šaj? zi?? fakts, ka attiec?b? uz cit?s dal?bvalst?s, kas nav t?s valstis, kur?s pieš?irta nodok?a atlaide, 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? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 100. punkts).

51 Faktiski, 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, tad 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 (iepriekš min?tais spriedums liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 101. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 T?d?j?di ar Direkt?vu 77/799 netiek pras?ts, lai min?t?s nodok?u iest?des izmantotu šaj? direkt?v? paredz?to savstarp?j?s pal?dz?bas meh?nismu ikreiz, kad š? nodok?a maks?t?ja 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 (skat. šaj? zi?? iepriekš min?to spriedumu liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 102. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 Iepriekš min?taj? sakar? uz otro un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka attiec?b? uz precizit?tes l?meni, k?dam j?atbilst pras?tajiem pier?d?jumiem, lai sa?emtu nodok?a atlaidi par dividend?m, ko samaks?jusi vien? dal?bvalst? re?istr?ta kapit?lsabiedr?ba, kas nav t? dal?bvalsts, kur? š?s atlaides sa??m?js ir re?istr?ts k? nodok?a maks?t?js, ar EKL 56. un 58. pantu netiek pie?auts, ka tiek piem?rota t?da ties?bu norma k? *ESG* 36. panta 2. punkta otrais teikums 3. apakšpunkta ceturt? teikuma b) punkts, saska?? ar kuru atlaides pier?d?jumu, kas sa??m?jam j?iesniedz, precizit?tei un iesniegšanas formai ir j?b?t t?dai pašai, k?da t? tiek pras?ta, ja dividendes izmaks?još? sabiedr?ba ir re?istr?ta dal?bvalst?, kur? atlaides sa??m?jam nodoklis ir ticis uzlikts. Š?s p?d?j?s min?t?s dal?bvalsts nodok?u iest?des ir ties?gas no attiec?g? atlaides sa??m?ja

pieprasīt attaisnojošus dokumentus, kas tām ļauj skaidri un precīzi izvērtēt, vai ir izpildīti valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi nodokļa atlaides saņemšanai, un tās nedrīkst veikt minētās nodokļa atlaides aplēses.

Par ceturto jautājumu

54 Uzdodama ceturto jautājumu, iesniedzītiesa vēlas uzzinēt, vai efektivitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās tiesiskais regulējums, kas izriet no grozītā AO 175. panta 2. punkta otrā teikuma un EGAO 97. panta 9. punkta trešās daļas, saskaņā ar kuru retroaktīvi un bez pārejas perioda attiecīgās dalībvalsts nodokļu maksātājam netiek ļauts saņemt šā valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitījumu saistībā ar dividendām, ko tam samaksājusi citā dalībvalstī reģistrēta kapitālsabiedrība, ja tas iesniedzis vai nu pirmās minētās dalībvalsts tiesību aktos noteiktajam prasībām atbilstošu apliecinājumu [par nodokļa samaksu], vai arī attaisnojošus pierādījumus, kas tās nodokļu iestādēm ļauj skaidri un precīzi izvērtēt, vai ir izpildīti šīs nodokļu priekšrocības saņemšanai minētie nosacījumi.

55 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja nav Savienības tiesiskā regulējuma attiecīgajā jomā, procesuālie noteikumi, kas paredzēti, lai nodrošinātu to tiesību aizsardzību, kas attiecīgajam personām pienākas atbilstoši Savienības tiesībām, ir katras dalībvalsts iekšējās tiesiskās kārtības jautājums, ņemot vērā dalībvalstu procesuālās autonomijas principu, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas reglamentē līdzīgās situācijās valsts tiesībās (līdzvērtības princips), un ka tie nepadara praktiski neiespjamu vai ierobežotu Savienības tiesiskās kārtības piešķirto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (skat. 2004. gada 7. janvāra spriedumu lietā C-201/02 *Wells, Recueil*, I-723. lpp., 67. punkts, kā arī 2006. gada 19. septembra spriedumu apvienotajā lietā C-392/04 un C-422/04 *i-21 Germany un Arcor*, Krājums, I-8559. lpp., 57. punkts).

56 Attiecībā uz pārdēto minēto principu ir jāatgādina, ka Tiesa par saderīgu ar Savienības tiesībām ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības celšanai, kuru neieviešanas gadījumā prasības celšanas tiesības tiek zaudētas tiesiskās drošības interesēs, kas vienlaikus aizsargā nodokļu maksātāju un attiecīgo administrāciju. Šādi termiņi nepadara praktiski neiespjamu vai ierobežotu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas (skat. 1998. gada 17. novembra spriedumu lietā C-228/96 *Aprile, Recueil*, I-7141. lpp., 19. punkts).

57 Turklāt attiecībā uz nepamatoti iekasēto nodokļu atmaksu Tiesa jau ir precizējusi, ka, ja ar valsts tiesībām retroaktīvi tiek grozīta nodokļa atmaksas kārtība, tad saskaņā ar efektivitātes principu tiek prasīts, lai jaunajā tiesiskajā režīmā tiktu ietverts pārejas periods, ļaujot indivīdiem paredzēt periodu, lai piemērotos pēc tās pieņemšanas, un tie varētu iesniegt pieprasījumus nodokļa atmaksai, ko tie būtu varējuši iesniegt saskaņā ar iepriekšējo regulējumu (skat. šajā ziņā 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 38. punkts, kā arī 2002. gada 24. septembra spriedumu lietā C-255/00 *Grundig Italiana, Recueil*, I-8003. lpp., 37. punkts).

58 Ta?u no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka ar saist?tajiem groz?t? AO 175. panta 2. punkta otr? teikuma un EGAO 97. panta 9. punkta treš?s da?as noteikumiem to 2004. gada 9. decembra redakcij? retroakt?vi tika groz?tas valsts ties?bas, un atbilstoši p?rejas rež?mam attiec?gie akcion?ri nevar?ja atsaukties uz sav?m ties?b?m uz nodok?a atlaidi. T?d?j?di ar efektivit?tes principu nav pie?aujams š?ds groz?jums ties?bu aktos, jo ar to nodok?u maks?t?jiem sapr?t?g? termi?? nav ?auts izmantot savas ties?bas uz nodok?a atlaidi p?rejas period?. Iesniedz?jtiesai ir j?nosaka šis termi?š, lai ?autu akcion?riem izmantot š?s ties?bas – vai nu iesniegt apliecin?jumu par uz??mumu ien?kuma nodokli valsts ties?bu normu izpratn?, vai ar? attaisnojošus dokumentus, k? min?ts š? sprieduma 54. punkt?.

59 No iepriekš min?t? izriet, ka uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka ar efektivit?tes principu netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds izriet no k? saist?tajiem groz?t? AO 175. panta 2. punkta otr? teikuma un groz?t? EGAO 97. panta 9. punkta treš?s da?as noteikumiem, saska?? ar kuriem retroakt?vi un neparedzot p?rejas periodu netiek pie?auts atskait?t par dividend?m, ko samaks?jusi cit? dal?bvalst? dibin?ta kapit?lsabiedr?ba, maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, ja tiek iesniegts vai nu apliecin?jums par š? nodok?a samaksu saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? šo dividenžu sa??m?js ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, vai ar? attaisnojošus dokumentus, kas ?auj š?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m prec?zi un skaidri p?rbaud?t, vai ir izpild?ti nosac?jumi nodok?a atlaides sa?emšanai. Iesniedz?jtiesas zi?? ir noteikt, k?ds ir sapr?t?gs termi?š min?t? apliecin?juma vai attaisnojošu dokumentu iesniegšanai.

Par ties?šan?s izdevumiem

60 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) lai apr??in?tu nodok?a atlaidi, uz kuru akcion?ram ir ties?bas dal?bvalst?, kur? vi?š ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, saist?b? ar cit? dal?bvalst? re?istr?tas kapit?lsabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m, ar EKL 56. un 58. pantu netiek pie?auts, ka – ja netiek iesniegti pier?d?jumi, ko pras?jis pirm?s min?t?s dal?bvalsts likumdev?js, – piem?ro t?du ties?bu normu k? 1990. gada 7. septembra Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*), kas groz?ts ar 1993. gada 13. septembra likumu, 36. panta 2. punkta otr? teikuma 3. apakšpunkts, saska?? ar kuru uz??mumu ien?kuma nodoklis par ?rvalsts izcelsmes dividend?m tiek atskait?ts no akcion?ra ien?kuma nodok?a apm?r?, kas atbilst uz??mumu ien?kuma nodoklim par bruto dividend?m, ko izmaks?jušas pirm?s min?t?s dal?bvalsts sabiedr?bas. Nodok?a atlaides apm?rs b?tu j?apr??ina, iev?rojot sadal?majiem ien?kumiem piem?rojam? uz??mumu ien?kuma nodok?a likmes, kas izmaks?jošai sabiedr?bai ir piem?rojama saska?? ar t?s rezidences dal?bvalsts ties?b?m, ta?u katr? zi?? atskait?m? summa nevar p?rsniegt t? ien?kuma nodok?a summu, kas akcion?ram dal?bvalst?, kur? vi?š ir re?istr?ts k? nodok?u maks?t?js, ir j?maks? par sa?emtaj?m dividend?m;

2) attiecībā uz precizitātes lēmumi, kādam jāatbilst prasījumiem pierādījumiem, lai saņemtu nodokļa atlaidi par dividendēm, ko samaksājis vienā dalībvalstī reģistrēta kapitālsabiedrība, kas nav tādā valstī, kurā šīs atlaides saņēmājs ir reģistrēts kā nodokļa maksātājs, ar EKL 56. un 58. pantu netiek pieļauts, ka tiek piemērota tāda tiesību norma kā *EStG* 36. panta 2. punkta otrā teikuma 3. apakšpunkta ceturtā teikuma b) punkts, saskaņā ar kuru atlaides pierādījumu, kas saņēmājam jāiesniedz, precizitātei un iesniegšanas formai ir jābūt tādai pašai kāda tā tiek prasīta, ja dividendes izmaksājošā sabiedrība ir reģistrēta dalībvalstī, kurā atlaides saņēmājam nodoklis ir ticis uzlikts.

Šīs pārrakstā minētās dalībvalsts nodokļu iestādes ir tiesīgas no attiecīgā atlaides saņēmēja pieprasīt attaisnojošus dokumentus, kas tam ļauj skaidri un precīzi izvērtēt, vai ir izpildīti valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi nodokļa atlaides saņemšanai, un tās nedrīkst veikt minētās nodokļa atlaides aplēses;

3) ar efektivitātes principu netiek pieļauts tādās valsts tiesiskais regulējums, kāds izriet no kā saistījumiem Likuma par nodokļiem (*Abgabenordnung*), kas grozīts ar Likumu par ES direktīvu transponēšanu valsts nodokļu tiesību aktos un grozījumiem pārējos tiesību aktos (*Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften*), 175. panta 2. punkta otrā teikuma un grozītā 1976. gada 14. decembra Likuma par nodokļiem ieviešanas likuma (*Einführungsgesetz zur Abgabenordnung*) 97. panta 9. punkta trešās daļas noteikumiem, saskaņā ar kuriem retroaktīvi un neparedzot pabeigto periodu netiek pieļauts atskaitīt par dividendēm, ko samaksājis citā dalībvalstī dibināta kapitālsabiedrība, maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, ja tiek iesniegts vai nu apliecinājums par šo nodokļa samaksu saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā šo dividenžu saņēmājs ir reģistrēts kā nodokļu maksātājs, vai arī attaisnojoši dokumenti, kas ļauj šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm precīzi un skaidri pārbaudīt, vai ir izpildīti nosacījumi nodokļa atlaides saņemšanai. Iesniedzējtiesas ziņā ir noteikt, kāds ir saprātīgs termiņš minētā apliecinājuma vai attaisnojošu dokumentu iesniegšanai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.