

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2012. gada 10. maij? (*)

LESD 63. un 65. pants – P?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumi (PVKIU) – Atš?ir?ga attieksme attiec?b? uz PVKIU nerezidentiem p?rskait?taj?m dividend?m, kur?m piem?ro nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, un PVKIU rezidentiem p?rskait?taj?m dividend?m, kur?m nepiem?ro š?du nodok?a ietur?jumu – Nepieciešam?ba ?emt v?r? sertifik?tu tur?t?ju situ?ciju, v?rt?jot valsts pas?kuma atbilst?bu br?vai kapit?la apritei – Neesam?ba

Apvienot?s lietas no C?338/11 l?dz C?347/11

par l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Tribunal administratif de Montreuil* (Francija) iesniedza ar l?mumiem, kas pie?emti 2011. gada 1. j?lij? un kas Ties? re?istr?ti 2011. gada 4. j?lij?, tiesved?b?s

Santander Asset Management SGIIC SA, kura p?rst?v *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (C?338/11),

pret

Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux

un

Santander Asset Management SGIIC SA, kura p?rst?v *Cartera Mobiliaria SA SICAV* (C?339/11),

Kapitalanlagegesellschaft mbH, kura p?rst?v *Alltri Inka* (C?340/11),

Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, kura p?rst?v *DBI-Fonds APT n°737* (C?341/11),

SICAV KBC Select Immo (C?342/11),

SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH (C?343/11),

International Values Series of the DFA Investment Trust Co. (C?344/11),

Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. (C?345/11),

SICAV GA Fund B (C?346/11),

Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, kura p?rst?v *AMB Generali Aktien Euroland* (C?347/11)

pret

Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [K. *Lenaerts*] (referents), tiesneši J. Malenovskis [J. *Malenovský*]

], Dž. Arestis [G. Arestis], T. von Danvics [T. von Danwitz] un D. Šv?bi [D. Šváby],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [J. Mazák],

sekret?re R. Šereša [R. ?ere?], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 16. febru?ra tiesas s?di,

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

- *Santander Asset Management SGIIC SA*, kura p?rst?v *FIM Santander Top 25 Euro Fi* un *Santander Asset Management SGIIC SA*, kura p?rst?v *Cartera Mobiliaria SA SICAV*, v?rd? – C. Charpentier, N. Gelli, P. Van Den Perre un C. Profitos, advok?ti,
- *Kapitalanlagegesellschaft mbH*, kura p?rst?v *Alltri Inka*, *International Values Series of the DFA Investment Trust Co.*, *Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co.* un *Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH*, kura p?rst?v *AMB Generali Aktien Euroland*, v?rd? – Y. Robert un S. Lauratet, advok?ti,
- *Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH*, kura p?rst?v *DBI-Fonds APT n?737*, v?rd? – P. Schultze un A. Feger, advok?ti,
- *SICAV KBC Select Immo* v?rd? – V. Louvel un S. Defert, advok?ti,
- *SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH* v?rd? – A. Lagarrigue un B. Hardeck, advok?ti,
- *SICAV GA Fund B* v?rd? – P. Le Roux un L. Bogey, advok?ti,
- Francijas vald?bas v?rd? – G. de Bergues un J.?S. Pilczer, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – C. Soulay un W. Roels, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lus nol?mumus ir par to, k? interpret?t LESD 63. un 65. pantu.

2 Šie l?gumi ir iesniegti tiesved?b? starp p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (turpm?k tekst? – “PVKIU”) nerezidentiem un Francijas nodok?u iest?d?m par nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? attiec?b? uz min?taj?m PVKIU izmaks?taj?m iekšzemes izcelsmes dividend?m.

Atbilstoš?s valsts ties?bu normas

3 Saskaņā ar Francijas tiesību PVKIU ietilpst mainīga kapitāla ieguldījumu sabiedrības (*SICAV*) un kopīgu ieguldījumu fondi (*FCP*). Francijas *code général des impôts* [Vispārīgā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā – “*CGI*”) 208. panta 1. a panta A punkta izpratnē *SICAV* ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ar ko apliek to likumgūtāja ietvaros gūtās ienākumus. Savukārt *FCP* kopīpašuma raksturs tos tiesiski izslēdz no uzņēmumu ienākumu nodokļa piemērošanas jomas.

4 *CGI* 119. a panta 2. punkts ir noteikts:

“Ja [dividendes] tiek izmaksātas personām, kuru nodokļu domicils vai juridiskā adrese nav Francijā, tām piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kura likme ir noteikta 187. pantā [..].”

5 *CGI* 187. pants ir noteikts:

“1. 119. a pants noteiktā nodokļu ieturējuma likme ir:

[..]

– 25 % attiecībā uz visiem citiem ienākumiem.”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

6 Prasītājas pamatlietā ir Beļģijas (lietas C-342/11 un C-346/11), Vācijas (lietas C-340/11, C-341/11, C-343/11 un C-347/11), Spānijas (lietas C-338/11 un C-339/11) un Amerikas Savienoto Valstu (lietas C-344/11 un C-345/11) PVKIU, kuri iegulda tostarp Francijas sabiedrību akcijās un saistībā ar to saņem dividendes. Šīm dividendēm, pamatojoties uz *CGI* 119. a panta 2. punktu un 187. gada 1. punktu, Francijā piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā ar likmi 25 %.

7 Iesniedzētāja uzskata, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamatlietā ievieš atšķirīgu attieksmi, kas rada nelabvēlīgas sekas PVKIU nerezidentiem, tādējādi, ka Francijas izcelsmes dividendēm, kuras saņem šie uzņēmumi, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, lai gan šīs pašas izcelsmes dividendēm, kas izmaksātas PVKIU rezidentiem, nepiemēro šādu nodokļa ieturējumu. Pēc iesniedzētājas domām, šā atšķirīgā attieksme rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu LESD 63. panta izpratnē, kas LESD 65. panta izpratnē ir pieļaujams tikai tad, ja atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai ja ierobežojumi ir attaisnoti ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem. Iesniedzētāja uzskata, ka situāciju salīdzināmības izvērtēšanai ir būtiski noskaidrot, vai papildus PVKIU situācijai jāņem vērā arī [PVKIU] sertifikātu turētāju situācija.

8 Tā paskaidro, ka, ja tiktu ņemta vērā vienīgi PVKIU situācija, būtu bijis jākonstatē, ka šie uzņēmumi neatkarīgi no tā, vai tie ir Francijas rezidenti vai citas dalībvalsts rezidenti, ir objektīvi salīdzināmas situācijā. Šajā gadījumā atšķirīgā attieksme nevarētu arī tikt uzskatīta par pamatotu ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem.

9 Savukārt gadījumā, kad, ņemot vērā, pirmkārt, PVKIU ekskluzīvo mērķi, kas ir nodrošināt ieguldījumus ieguldītāju vārdā kā vienkāršiem starpniekiem, kuri ne vienmēr ir juridiskas personas, un, otrkārt, reālu nodokļu uzlikšanu dividendēm, kas vai nu tieši – PVKIU rezidentu nodokļu sistēmās –, vai netieši – PVKIU nerezidentiem piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā – attiecas uz PVKIU sertifikātu turētājiem neatkarīgi no tā, vai tie ir rezidenti vai nerezidenti, būtu jāņem vērā ne tikai PVKIU situācija, bet arī to sertifikātu turētāju situācija, jo nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atbilstoši kapitāla brīvas aprites

principam varētu būt pieļaujama visos gadījumos, kuros vai nu, ņemot vērā piemērojamo nodokļu sistēmu kopumu, situācijas nevar tikt uzskatītas par objektīvi salīdzināmām, vai arī atšķirīgo attieksmi attaisno primārs vispārējais interešu apsvērumš saistībā ar nodokļu kontroles efektivitāti.

10 Šajos apstākļos *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai sertifikātu turētāju situācija ir jēgā vērā ņemama kopā ar PVKIU situāciju?

2) Kādi šādi gadījumi ir apstākļi, kuros apstrīdētais nodokļu ieturējums varētu tikt uzskatīts par atbilstošu kapitāla brīvas aprites principam?”

11 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 4. augusta rīkojumu lietas no C-338/11 līdz C-347/11 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

12 Vispirms ir jāprecizē, ka, pat ja CG/ 199.a panta 2. punkts un 187. punkts vispārīgi ir piemērojami attiecībā uz personām, kuru nodokļu domicils vai rezidence ir Francijā, uzdotie jautājumi attiecas tikai uz PVKIU nodokļu režīmu, kas izriet no minēto tiesību normu piemērošanas.

13 Ar šiem jautājumiem iesniedzītāja būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kas pakļauj PVKIU izmaksētājam valsts izcelsmes dividendes atšķirīgai attieksmei nodokļu jomā atkarībā no saņēmēja uzņēmuma juridiskās adreses atrašanās vietas. Tā tostarp vēlas noskaidrot, vai attiecībā uz dividenžu, ko sabiedrības rezidentes izmaksājušas PVKIU nerezidentiem, aplikšanu ar nodokli situāciju salīdzinājums, lai noteiktu, vai pastāv atšķirīga attieksme, kas veido šārsli kapitāla brīvībai aprītei, ir jāveic tikai ieguldījumu uzņēmumu līmenī vai arī ir jāņem vērā [ieguldījumu] sertifikātu turētāju situācija.

14 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tādā mērā ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 21. punkts; 2011. gada 20. janvāra spriedums lietā C-155/09 Komisija/Grieķija, Krājums, I-65. lpp., 39. punkts, un 2011. gada 16. jūnija spriedums lietā C-10/10 Komisija/Austrija, Krājums, I-5389. lpp., 23. punkts).

15 Tāpat arī no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādā ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprītes ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šādas dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (2007. gada 25. janvāra spriedums lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 A., Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāra spriedums lietā C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 50. punkts).

16 Saistībā ar jautājumu, vai tās dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlīdz ir uzskatāms par ierobežojumu kapitāla brīvībai aprītei, ir jāatgādina, ka šīs tiesiskās regulējuma izpratnē sabiedrības rezidentes izmaksātās dividendes kādam PVKIU nerezidentam, neskatoties uz to, vai tas ir dibināts kādā citā dalībvalstī vai trešajā valstī, apliek ar nodokļa likmi 25 %, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, lai gan šādas dividendes netiek apliktas ar nodokli, kad tās tiek pārskaitītas PVKIU rezidentam.

17 Šāda atšķirīga attieksme attiecībā uz dividendēm nodokļu jomā starp PVKIU atkarībā no to juridiskās adreses atrašanās vietas var atturēt, pirmkārt, PVKIU nerezidentus no ieguldījumu veikšanas Francijā dibinātās sabiedrības un, otrkārt, ieguldītājiem, kas ir Francijas rezidenti, – iegūt kapitāla daļas PVKIU, kas ir nerezidenti.

18 Tādējādi minētais tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvības aprītes ierobežojums, kura aizliegums principā ir izteikts LESD 63. pantā.

19 Tomēr ir jāpārbauda, vai, ievērojot LESD normas, šāds ierobežojums ir attaisnots.

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants “neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgās attiecīgās nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru situācija ir atšķirīga to dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.

21 Šīs tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvības aprītes pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šīs tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri tiesību akti nodokļu jomā, kuros paredzēts atšķirīgs regulējums attiecībā uz nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kur tie dzīvo, vai valsts, kur tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 57. punkts; 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 56. punkts).

22 Faktiski pašu minētajā normā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvību aprīti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants”.

23 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šīs paša panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No judikatūras izriet, ka, lai tādā valstī tiesisko regulējumu nodokļu jomā kā pamatlīdz varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvību aprīti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to attaisnotu primāri vispārīgo interešu apsvērumi (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 29. punkts, un 2011. gada 1. decembra spriedumu lietā C-250/08 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-12341, 51. punkts).

24 Lai izvairītu situācijas salīdzināmību, iesniedzējtiesa vēlās noskaidrot, vai sertifikātu turētāju situācija ir jēgā vērā papildus PVKIU situācijai.

25 Francijas valdība šajā ziņā apgalvo, ka PVKIU nav ieguldītāji, kas darbojas savā vārdā, bet gan ir kopīgu ieguldījumu uzņēmumi, kas darbojas savu sertifikātu turētāju vārdā. Tā kā PVKIU starpniecībā nodokļu kontekstā esot neitrāla, to saņemtais dividendes neapliek ar nodokli. Līdz ar to esot jēgā vērā arī sertifikātu turētāju situācija, lai noteiktu, vai atšķirīgā attieksme, ko piemēro attiecībā uz PVKIU nerezidentiem izmaksātājam dividendēm salīdzinājumā ar PVKIU

rezidenti izmaksāj m dividend m attiecas uz situ ciju m, kuras nav objekt vi sal dzin mas.

26 Šai argument cijai tom r nevar piekrist.

27 Protams, katras dal bvalsts zi, iev rojot Savien bas ties bas, ir organiz t savu sist mu, k? sadal tajai pe ai uzliek nodokli. Tom r, kad valsts tiesiskaj? regul jum? nodok u jom? ir paredz ts no š iršanas krit rjijs sadal t s pe as aplikšan? ar nodokli, situ ciju sal dzin m bas izv rt jums ir j?veic, emot v r? min to krit riju (šaj? zi? skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C?170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Kr?jums, I?11949. lpp., 34. un 35. punkts; 2009. gada 18. j nija spriedumu liet? C?303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Kr?jums, I?5145. lpp., 51.–54. punkts; 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?540/07 Komisija/I t lija, Kr?jums, I?10983. lpp., 43. punkts, k? ar? 2011. gada 20. oktobra spriedumu liet? C?284/09 Komisija/V?cija, *Recueil*, I?9879, 60. punkts).

28 Tostarp, lai izv rt tu, vai no tiesisk? regul juma izrieto š? at š ir g? attieksme nor da uz objekt vi at š ir g m situ ciju m, ir j em v r? tikai attiec gaj? tiesiskaj? regul jum? paredz tie atbilstošie no š iršanas krit rji. L dz ar to, ja k da dal bvalsts izv las stenot savu kompetenci nodok u piem rošan? dividend m, ko izmaks ju šas sabiedr bas rezidentes, atkar b? vien gi no sa m ju PVKIU rezidences, šo PVKIU sertifik tu tur t ju nodok u situ cijai nav noz mes, lai izv rt tu min t? tiesisk? regul juma diskrimin jo šo vai nediskrimin jo šo raksturu.

29 Saist b? ar tiesisko regul jum u nodok u jom? pamatliet?, ir j konstat?, ka taj? ir noteikts uz PVKIU juridisko adresi balst ts no š iršanas krit rjijs, saska? ar kuru vien gi PVKIU nerezidenti izmaks taj m dividend m piem ro nodok a ietur jumu ien kumu g šanas viet?.

30 Tostarp nepast v Francijas vald bas nor d t? sasaiste starp PVKIU rezident m izmaks to dividenžu neaplikšanu ar nodokli un šo PVKIU sertifik tu tur t jiem izmaks to dividenžu aplikšanu ar nodokli. Paties b? PVKIU rezidenti pie š irtais atbr vojums no nodok a nav atkar gs no sertifik tu tur t jiem izmaks t s pe as aplikšanas ar nodokli.

31 Šaj? zi? ir j nor da, ka saist b? ar PVKIU, kuri veic sa emto dividenžu kapitaliz ciju, netiek veikta nek da dividenžu, kuras v l k var tikt apliktas ar citiem nodok iem, p r dale. T d j di valsts tiesiskais regul jums pamatliet? neparedz nek du saikni starp nodok u piem rošanas re ž mu valsts izcelsmes dividend m, ko sa em PVKIU, kuri veic kapitaliz ciju – neatkar gi no t?, vai tie ir rezidenti vai nerezidenti –, un to sertifik tu tur t ju nodok u situ ciju.

32 Saist b? ar PVKIU, kuri veic sa emto dividenžu p r dali, attiec gaj? tiesiskaj? regul jum? t?pat ar? nav emta v r? to sertifik tu tur t ju nodok u situ cija.

33 Šaj? zi? ir j konstat?, ka Francijas vald bas argument cija ir balst ta uz premisu, saska? ar kuru PVKIU rezidentu sertifik tu tur t ju dz vesvieta nodok u vajadz b m ir Francij?, turpretim PVKIU nerezidentu sertifik tu tur t ju dz vesvieta nodok u vajadz b m ir valst?, kur? ir re istr ts attiec gais PVKIU. T d j di Francijas vald ba uzskata, ka divpus j s konvencijas par nodok u dubult s uzlikšanas nov r šanu starp Francijas Republiku un attiec go dal bvalsti vai tre šo personu nodro š in tu l dz gu attieksmi nodok u jom? attiec b? uz PVKIU, kas ir rezidenti, un tiem, kas ir nerezidenti, sertifik tu tur t jiem.

34 Tom r taj? ietvert s visp rin t bas pak pes d? š? premisa nav prec za. Paties b? nav neparasti, ka PVKIU, kas Francij? ir nerezidents, sertifik tu tur t ja dz vesvieta valsts nodok u vajadz b m ir Francij? vai ka PVKIU, kas ir Francijas rezidents, sertifik tu tur t ja dz vesvieta valsts nodok u vajadz b m ir cit? dal bvalst? vai tre šaj? valst?.

35 No tiesisk? regul juma pamatliet? izriet, ka valsts izcelsmes dividendes, ko sa mis PVKIU

rezidents, kurš veic to sadali [sertifikātu turētājiem], tiks atbrīvotas no nodokļiem, pat ja Francijas Republika neapstiprina savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šādu PVKIU sadalītājam dividendēm, paši, kad tie tiek izmaksātas sertifikātu turētājiem, kuru dzīvesvieta nodokļu vajadzībām ir citā valstī vai trešajā valstī.

36 Jāpiebilst, ka valsts izcelsmes dividendes, kas izmaksātas PVKIU nerezidentiem, kuri veic to sadali, ir apliktas ar nodokli ar likmi 25 % apmērā neatkarīgi no to sertifikātu turētāju nodokļu situācijas.

37 Attiecībā uz šādu PVKIU sertifikātu turētājiem nerezidentiem – lai gan atsevišķas divpusējās konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas starp Francijas Republiku un attiecīgo valsti vai trešo valsti, paredz, ka šo sertifikātu turētāju dzīvesvietas valsts, kurā Francijā veikto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, no tā nevar secināt, ka tiesiskajā regulājumā pamatlieta ir paredzēts, ka kurā valstī minēto sertifikātu turētāju nodokļu situāciju. Tieši pretēji, šādu konvenciju izpratnē tā ir sertifikātu turētāju dzīvesvietas valsts, kas, kurā valstī nodokļu režīmu Francijā attiecībā uz dividendēm PVKIU līmenī.

38 Pat ja, kā to norāda Francijas valdība, eksistē administratīvā prakse, kas ļauj PVKIU nerezidenta sertifikātu turētājam, kas ir Francijas rezidents, noteiktos gadījumos saņemt nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kas piemērots PVKIU nerezidenta līmenī, atlaidi, tomēr tiesiskajā regulājumā pamatlieta ir paredzēts valsts izcelsmes dividenžu, kas izmaksātas PVKIU nerezidentiem, aplikšana ar nodokli ar likmi 25 % vienīgi šo PVKIU rezidences vietas dēļ un līdz ar to neatkarīgi no minēto PVKIU sertifikātu turētāju nodokļu situācijas.

39 Saistībā ar šajā tiesiskajā regulājumā paredzēto nošķiršanas kritēriju, kurš ir balstīts tikai uz PVKIU rezidences vietu, situāciju salīdzināmbas izvērtēšana, lai noteiktu, vai minētajiem tiesību aktiem ir vai nav diskriminācija raksturs, ir jāveic vienīgi ieguldījumu uzņēmuma līmenī.

40 Šo secinājumu neatspēko tas, ka savā 2008. gada 20. maija spriedumā lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Krājums, I-3747. lpp.) saistībā ar Nīderlandes PVKIU nodokļu režīmu Tiesa ir pieņēmusi, ka nodokļu piemērošanas kritērijs attiecībā uz fiziskām personām – sertifikātu turētājiem, lai izvērtētu nodokļu režīma pamatlieta saderību ar kapitāla brīvību apriņķi. Patiesībā minētais nodokļu režīms, pretēji tam, kāds tas ir pamatlieta, pakārtoti PVKIU atbrīvošanu no nodokļa nosacījumam, ka visa šo uzņēmumu peļņa tiek izmaksāta to sertifikātu turētājiem ar mērķi tuvināt nodokļu maksājumu, ar ko tiek aplikti ienākumi no šo uzņēmumu ieguldījumiem, tam, ar ko tiek aplikti privātpersonu tiešie ieguldījumi (iepriekš minētais spriedums lietā *Orange European Smallcap Fund*, 8., 33. un 60. punkts). Šajā iepriekš minētajā lietā valsts likumdevējs, kurā valstī sertifikātu turētāja nodokļu situācija kā piemērojamā nodokļu režīma nošķiršanas kritērijs.

41 Turpretī pamatlieta s piemērojamā nodokļu režīma nošķiršanas kritērijs, kas ir paredzēts konkrētajā valsts tiesiskajā regulājumā, ir nevis sertifikāta turētāja nodokļu situācija, bet gan vienīgi PVKIU statuss atkarībā no tā, vai tas ir rezidents vai nē.

42 Turpinājumā, kā to uzsver iesniedzējtiesa, ņemot vērā, ka valsts tiesisko regulājumu kā pamatlieta, kura mērķis ir novērst sabiedrību rezidentu izmaksāto dividenžu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, saņemtajā PVKIU, kas ir rezidents, situācija ir salīdzināma ar saņemtajā PVKIU, kas ir nerezidents, situāciju (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 43. un 44. punkts, kā arī lietā Komisija/Vācija, 58. punkts).

43 Ir jānoraida Francijas valdības arguments, kas ir aizgāts no 2008. gada 22. decembra sprieduma lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 47. punkts), saskaņā ar kuru atšķirīga attieksme pret PVKIU rezidentiem un PVKIU nerezidentiem tikai atspoguļojot minēto

uz??mumu atš?ir?g?s situ?cijas attiec?b? uz nodok?u atmaksu. Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka liet?, kur? pie?emts iepriekš min?tais spriedums liet? *Truck Center*, konkr?t?s valsts tiesiskais regul?jums paredz?ja vienlaikus sa??m?ju sabiedr?bu, kas ir rezidentes, un sa??m?ju sabiedr?bu, kas ir nerezidentes, atseviš?u valsts izcelsmes ien?kumu aplikšanu ar nodokli. Min?taj? tiesiskaj? regul?jum? bija vien?gi paredz?ti atš?ir?gi nodok?u ietur?šanas veidi atkar?b? no sa??m?ju sabiedr?bu vad?bas atrašan?s vietas, kuri bija attaisnoti objekt?vi atš?ir?g?s situ?cijas d??, kur? atrad?s sabiedr?bas rezidentes un sabiedr?bas nerezidentes. Tom?r tiesiskaj? regul?jum? pamatliet?s nav paredz?ti vien?gi daž?di nodok?u iekas?šanas veidi atkar?b? no valsts izcelsmes dividenžu sa??m?ja rezidences atrašan?s vietas. Tieši pret?ji, taj? ir paredz?ta min?to dividenžu aplikšana ar nodokli attiec?b? uz PVKIU nerezidentiem.

44 L?dz ar to atš?ir?go attieksmi pret PVKIU rezidentiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem attiec?b? uz valsts izcelsmes dividend?m, kuras tie sa?em, un PVKIU nerezidentiem, kuru sa?emtaj?m dividend?m tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, nevar attaisnot ar atš?ir?b?m to atbilstošaj?s situ?cij?s.

45 V?l ir j?p?rbauda, vai no t?da valsts tiesisk? regul?juma k? pamatliet? izrietošais ierobežojums ir attaisnots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?451/05 *ELISA*, Kr?jums, I?8251. lpp., 79. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 63. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Be??ija, 68. punkts).

46 Francijas vald?ba Ties? izvirz?ja daž?dus attaisnojuma pamatus, proti, vajadz?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu, nepieciešam?bu garant?t nodok?u p?rbaužu efektivit?ti, k? ar? saglab?t nodok?u rež?ma pamatliet?s saska?ot?bu. It ?paši saist?b? ar kapit?la br?vas aprites ierobežojumu attiec?b? uz trešaj?m valst?m attaisnojuma pamatiem Francijas vald?ba balst?s, pirmk?rt, uz apgalvojumu, ka šaj? konkr?taj? kontekst? attiec?g?s ties?bu normas ir nepieciešamas, lai garant?tu nodok?u p?rbaužu efektivit?ti un, otrk?rt, uz LESD 64. panta 1. punktu.

47 Ir j?atg?dina, ka vajadz?ba saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m var tikt pie?auta tostarp t?d??, ka attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?is ir nov?rst t?das darb?bas, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot t?s kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (skat. 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?231/05 *Oy AA*, Kr?jums, I?6373. lpp., 54. punkts; 2007. gada 8. novembra spriedumu liet? C?379/05 *Amurta*, Kr?jums, I?9569. lpp., 58. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 66. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/V?cija, 77. punkts).

48 Tom?r, ja dal?bvalsts ir izv?l?jusies neaplikt ar nodokli valsts izcelsmes dividenžu sa??m?jus – PVKIU rezidentus, t? nevar atsaukties uz vajadz?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, lai attaisnotu š?das pe??as sa??m?ju – PVKIU nerezidentu aplikšanu ar nodokli (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Amurta*, 59. punkts, liet? *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 67. punkts, un liet? Komisija/V?cija, 78. punkts).

49 Valsts tiesisko regul?jumu pamatliet? t?pat ar? nevar attaisnot vajadz?ba garant?t nodok?u p?rbaužu efektivit?ti. Paties?b?, k? ar? to tostarp nor?da iesniedz?jiest?de, nodok?u p?rbaužu efektivit?te nevar attaisnot tikai un vien?gi nerezidentu aplikšanu ar nodok?iem.

50 Saist?b? ar argumentu par Francijas nodok?u sist?mas saska?ot?bas saglab?šanu ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka vajadz?ba nodrošin?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu var attaisnot tiesisko regul?jumu, kas ierobežo pamatbr?v?bas (skat. 1992. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C?204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I?249. lpp., 21. punkts; 2008. gada 23. oktobra

spriedumu liet? C?157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Kr?jums, l?8061. lpp., 43. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Be??ija, 70. punkts).

51 Tom?r, lai pie?emtu uz š?du pamatojumu balst?tu argumentu, saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ir j?past?v tiešai saiknei starp attiec?go nodok?a priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju, iekas?jot noteiktus nodok?us (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Be??ija, 71. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?v?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (2008. gada 27. novembra spriedums liet? C?418/07 *Papillon*, Kr?jums, l?8947. lpp., 44. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 72. punkts).

52 K? tas izriet no š? sprieduma 30. punkta, dividenžu atbr?vošana no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? nav pak?auta nosac?jumam, ka konkr?tais PVKIU sadala sa?emt?s dividendes un ka to aplikšana ar nodokli attiec?b? uz min?t? PVKIU sertifik?tu tur?t?jiem ?auj kompens?t atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?.

53 L?dz ar to š? sprieduma 51. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn? nepast?v tieša saikne starp PVKIU rezidenta sa?emto valsts izcelsmes dividenžu atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? un min?to dividenžu k? š? PVKIU sertifik?tu tur?t?ju pe??as aplikšanu ar nodokli.

54 Visbeidzot, it ?paši saist?b? ar kapit?la aprites ierobežojumu attiec?b? uz trešaj?m valst?m attaisnojuma pamatiem, ir j?nor?da, pirmk?rt, ka Francijas vald?ba apgalvo vien?gi, ka š?das aprites ietvaros un nepast?vot konvencij?m nodok?u jom?, kas paredz savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu, apstr?d?tie ierobežojumi b?tu j?attaisno ar vajadz?bu garant?t nodok?u p?rbaužu efektivit?ti. Protams, saska?? ar judikat?ru š?da kapit?la aprite attiecas uz citu tiesisko kontekstu, nek? tas ir attiec?b?s starp dal?bvalst?m (iepriekš min?tais spriedums liet? A., 60. punkts). Šaj? zi?? pietiek nor?d?t, ka Francijas vald?ba nav iesniegusi pier?d?jumus tam, k?d?? nodok?u p?rbaužu efektivit?tei b?tu j?attaisno tikai un vien?gi PVKIU nerezidentu aplikšana ar nodokli. Otrk?rt, t? k? l?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu neattiecas uz LESD 64. panta 1. punkta interpret?ciju, nav j?izv?rt?, vai valsts tiesiskaj? regul?jum? pamatliet? ietvertie kapit?la aprites ierobežojumi uz vai no trešaj?m valst?m var tikt attaisnoti ar š?du ties?bu normu.

55 Iev?rojot visus šos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? ir paredz?ta vienas dal?bvalsts izcelsmes dividenžu aplikšana ar nodokli, piem?rojot nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, ja t?s ir sa??muši PVKIU, kas ir rezidenti cit? valst?, lai gan š?das dividendes ir atbr?votas no nodok?a, ja t?s ir sa??muši PVKIU, kas ir rezidenti pirmaj? valst?.

Par š? sprieduma iedarb?bu laik?

56 Savos mutv?rdu apsv?rumos Francijas vald?ba l?dza Tiesu ierobežot š? sprieduma iedarb?bu laik?, ja t? uzskat?tu, ka valsts tiesiskais regul?jums pamatliet?s neatbilst LESD 63. un 65. pantam.

57 Savas pras?bas pamatošanai min?t? vald?ba, pirmk?rt, piev?rsa Tiesas uzman?bu smagaj?m finansi?laj?m sek?m, ko izrais?tu š?du neatbilst?bu konstat?jošs spriedums. Otrk?rt, t? nor?d?ja, ka, ?emot v?r? Eiropas Komisijas un citu dal?bvalstu r?c?bu, Francijas Republika var?ja uzskat?t, ka tiesiskais regul?jums pamatliet? atbilst Savien?bas ties?b?m.

58 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas interpret?cija, ko sniedz Tiesa LESD 267. pant? noteikt?s kompetences ietvaros, izskaidro un preciz? š?s ties?bu normas j?gu un apjomu, k?d? t? ir j?saprot un j?piem?ro vai k?d? to b?tu bijis

j?saprot un j?piem?ro no t?s sp?k? st?šan?s br?ža. No t? izriet, ka šo ties?bu normu, š?di interpret?tu, var piem?rot un ties?m t? ir j?piem?ro tiesiskaj?m attiec?b?m, kas raduš?s un nodibin?tas pirms l?guma sniegt interpret?ciju, ja citos aspektos ir izpild?ti nosac?jumi, kas ?auj kompetentaj?s ties?s ierosin?t tiesved?bu attiec?b? uz š?s normas piem?rošanu (skat. it ?paši Tiesas 2002. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?347/00 *Barreira Pérez, Recueil*, l?8191. lpp., 44. punkts; 2005. gada 17. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?453/02 un C?462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, Kr?jums, l?1131. lpp., 41. punkts, k? ar? 2007. gada 6. marta spriedumu liet? C?292/04 *Meilicke* u.c., Kr?jums, l?1835. lpp., 34. punkts).

59 Tiesa tikai iz??muma k?rt?, piem?rojot Savien?bas ties?bu sist?mai rakstur?go visp?r?jo tiesisk?s droš?bas principu, var ierobežot iesp?ju vis?m ieinteres?taj?m person?m atsaukties uz ties?bu normu, kuru t? ir interpret?jusi, lai apstr?d?tu lab? tic?b? nodibin?tas tiesisk?s attiec?bas. Lai var?tu pie?emt l?mumu par š?du ierobežojumu, ir j?iev?ro divi pamatnosac?jumi, proti, ieinteres?to personu labas tic?bas esam?ba un b?tisku trauc?jumu rašanās risks (skat. it ?paši 2006. gada 10. janv?ra spriedumu liet? C?402/03 *Skov* un *Bilka*, Kr?jums, l?199. lpp., 51. punkts, k? ar? 2010. gada 3. j?nija spriedumu liet? C?2/09 *Kalinchev*, Kr?jums, l?4939. lpp., 50. punkts).

60 Konkr?t?k, Tiesa ir izmantojusi š?du risin?jumu tikai ?oti konkr?tos apst?k?os, tostarp, kad past?v?ja risks, ka var?tu iest?ties smagas ekonomiskas sekas, it ?paši saist?b? ar ?oti daudz?m tiesisk?m attiec?b?m, kas nodibin?tas lab? tic?b?, pamatojoties uz tiesisko regul?jumu, kurš tika uzskat?ts par sp?k? esošu, un izr?d?j?s, ka priv?tpersonas un valsts iest?des bija iesaist?tas r?c?b?, kas neatbilda Savien?bas tiesiskajam regul?jumam saist?b? ar objekt?vu un b?tisku nenoteikt?bu attiec?b? uz Savien?bas ties?bu normu piem?rojam?bu; šo nenoteikt?bu var?ja veicin?t t?da pati r?c?ba no citu dal?bvalstu vai Komisijas puses (skat. it ?paši 2006. gada 27. apr??a spriedumu liet? C?423/04 *Richards*, Kr?jums, l?3585. lpp., 42. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Kalinchev*, 51. punkts).

61 Saist?b? ar Francijas vald?bas argumentu attiec?b? uz Savien?bas ties?bu normu piem?rojam?bas objekt?vu un b?tisku nenoteikt?bu min?t? vald?ba nav preciz?jusi, k?d?? Komisijas un citu dal?bvalstu r?c?ba ir veicin?jusi š?du nenoteikt?bu. Katr? zi?? pamatliet?s nevar atsaukties uz Savien?bas ties?bu normu piem?rojam?bas objekt?vu un b?tisku nenoteikt?bu. Paties?b? no š? sprieduma 27. punkt? min?t?s Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai noteiktu tiesisk? regul?juma pamatliet? sader?gumu ar LESD 63. un 65. pantu, situ?ciju sal?dzin?juma nov?rt?jums ir j?veic pašas dal?bvalsts izraudz?taj? l?men?, konkr?taj? gad?jum? PVKIU l?men?. Tostarp, k? to konstat? iesniedz?tiesa, LESD 63. un 65. panta sader?guma ar tiesisko regul?jumu pamatliet? v?rt?jums nerada nek?das ?pašas probl?mas, ja situ?ciju sal?dzin?jums ir j?veic PVKIU l?men?.

62 Saist?b? ar Francijas vald?bas atsauci uz š? Tiesas sprieduma b?tisku ietekmi uz budžetu ir j?atg?dina, ka no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka finansi?l?s sekas, kas dal?bvalstij var rasties saist?b? ar prejudici?lu nol?mumu, nav pietiekams pamats, lai ierobežotu min?t? sprieduma iedarb?bu laik? (2001. gada 20. septembra spriedums liet? C?184/99 *Grzelczyk, Recueil*, l?6193. lpp., 52. punkts; 2005. gada 15. marta spriedums liet? C?209/03 *Bidar*, Kr?jums, l?2119. lpp., 68. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Kalinchev*, 52. punkts). Konkr?taj? liet? Francijas Republika, kas tiesas s?d? l?dza tikai ierobežot š? sprieduma iedarb?bu laik?, š?s s?des laik? neiesniedza inform?ciju, kas ?autu Tiesai izv?rt?t, vai patieš?m bija risks, ka Francijas Republikai var?tu iest?ties smagas ekonomiskas sekas.

63 No šiem apsv?rumiem izriet, ka š? sprieduma iedarb?ba laik? nav j?ierobežo.

Par ties?šan?s izdevumiem

64 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata

iesniedz?tiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. 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 (treš? pal?ta) nospriež:

LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? ir paredz?ta vienas dal?bvalsts izcelsmes dividenžu aplikšana ar nodokli, piem?rojot nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, ja t?s ir sa??mis p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mums, kas ir rezidents cit? valst?, lai gan š?das dividendes ir atbr?votas no nodok?a, ja t?s ir sa??mis p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mums, kas ir rezidents pirmaj? valst?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.