

TIESAS SPRIEDUMS (piektais palāta)

2015. gada 17. septembris (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kapitāla brīvība – EKL 56. pants – Iekšzemes fonda saņemto ienākumu no kapitāla un kapitāldaļu atsavināšanas pagaidu aplikšana ar nodokli – Atteikums atskaitīt no nodokļa bāzes dividendu izmaksu labumguvumiem nerezidentiem, kas atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu netiek aplikti ar nodokli fonda aplikšanas ar nodokli dalībvalstīs

Lieta C-589/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Administratīvā tiesa (*Verwaltungsgerichtshof*) (Austrija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2013. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 19. novembrī, tiesvedībā, ko uzsācis

F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

piedaloties

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

TIESA (piektais palāta)

šādu sastāvu: priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], A. Ross [*A. Rosas*] (referenti), E. Juhāss [*E. Juhász*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

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

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 21. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Austrijas valdības vārdā – C. Pesendorfer, kā arī J. Bauer un M. Klamert, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – A. Cordewener, W. Roels un M. Wasmeier, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzšanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EKL 56. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar apelācijās sēdēšanu, ko par *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien* (Neatkarīgā nodokļu palāta, Vānes nodaļa; turpmāk tekstā – “UFS”) nolikumu iesniedzis *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (turpmāk tekstā – “privātais fonds”), kuram tika atteiktas tiesības nodokļa aprēķinā, kas privātajam fondam tika piemērots saistībā ar

2001. un 2002. taksācijas gadu, ņemot vērā dāvinājumus citās dalībvalstīs reģistrētiem labumguvējiem.

Austrijas tiesības

3 Atbilstošais Austrijas tiesiskais regulējums pamatlietā attiecas uz privāto fondu aplikšanu ar nodokli 2001. un 2002. gadā.

Privāto fondu aplikšanas ar nodokli režīms pirms 2001. gada

4 Austrijas likumdevējs privātos fondus ("Privatstiftungen") ieviesa ar Privāto fondu likumu (*Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993*) 1993. gadā.

5 Privātie fondi ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji. Tomēr atbilstoši līdz 2000. gada beigām spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam ienākumi no kapitāla un kapitāldaļām, ja tos bija guvis privāts fonds, fonda lēmēji parasti bija atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa. Tādējādi aplikšana ar nodokli notika, kad fonda ienākumi kā fonda piešķirti dāvinājumi tika nodoti dažādiem labumguvējiem. Saskaņā ar 1988. gada ienākumu nodokļa likuma (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – "EStG 1988") 27. panta 1. punkta 7. apakšpunktu šie dāvinājumi tika uzskatīti par labumguvēju ienākumiem no kapitāla, par ko jāmaksā ienākumu no kapitāla nodoklis 25 % apmērā.

Privāto fondu aplikšanas ar nodokli režīms 2001.–2004. gadā

6 Sākot no 2001. gada, izmaiņas privāto fondu aplikšanas ar nodokli režīmā tika veiktas ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu (*Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000*), it īpaši ieviešot vairākas jaunas normas 1988. gada Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā (*Körperschaftsteuergesetz 1988*, turpmāk tekstā – "KStG 1988").

7 2001. gada Budžeta izpildes likuma pamatojumā ir teikts, ka šo normu mērķis galvenokārt ir samazināt vispārējo atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kuru agrāk saņēma privātie fondi, un tieši no privātajiem fondiem pēc tabulāra nodokļa grafika iekasēt nodokli ar samazinātu likmi attiecībā uz noteiktiem šo fondu ienākumiem no kapitāla un kapitāldaļām. Šis tiešais nodoklis ar samazinātu likmi tika kvalificēts kā pagaidu nodoklis ("Zwischensteuer", turpmāk tekstā – "pagaidu nodoklis").

8 Ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā KStG 1988 13. panta 3. punkts ir paredzēts:

"Attiecībā uz [privātajiem] fondiem, uz kuriem neattiecas ne 5. panta 6. vai 7. punkts, ne 7. panta 3. punkts, nav jāņem vērā nedz kā ieņēmumi, nedz kā ienākumi, bet saskaņā ar 22. panta 3. punktu ir jāapliek ar nodokli atsevišķi:

1) ienākumi no kapitāla iekšzemes un ārvalstīs:

– no depozītiem un citiem prasījumiem kredītiestādēs ([EStG 1988] 93. panta 2. punkta 3. apakšpunkts);

– no parāda vērtspapīriem [EStG 1988] 93. panta 3. punkta 1.–3. apakšpunkta izpratnē, ja, tos izdodot, tie gan juridiski, gan praktiski tiek piedēvēti nenoteiktai personu kategorijai;

– no parāda vērtspapīriem [EStG 1988] 93. panta 3. punkta 4. un 5. apakšpunkta izpratnē, ciktāl šie ienākumi no kapitāla pieder ienākumiem no kapitāla [EStG 1988] 27. panta izpratnē;

2) ienākumi no kapitāldaļu atsavināšanas [EStG 1988] 31. panta izpratnē, ja vien nav

piemērojams 4. punkts.

Ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāla daļu atsavināšanas neapliek ar nodokli (22. panta 3. punkts), ja taksācijas gadā ir veikti dāvinājumi [EStG 1988] 27. panta 1. punkta 7. apakšpunkta izpratnē un no tiem ir ieturēti ienākumu no kapitāla nodoklis, kā arī atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu piemērots atbrīvojums no ienākumu no kapitāla nodokļa.

9 Saskaņā ar KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 22. panta 3. punktu uzņēmumu ienākuma nodoklis attiecībā uz privāta fonda ienākumiem no kapitāla un citiem ienākumiem, kas apliekami ar nodokli atbilstoši KStG 1988 13. panta 3. punktam, ir 12,5 %.

10 Atbilstoši KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 24. panta 5. punktam:

“Uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā par ienākumiem no kapitāla un citiem ienākumiem 13. panta 3. un 4. punkta izpratnē, ir jākreditē, nosakot nodokļa summu, saskaņā ar šādiem noteikumiem:

- 1) uzņēmumu ienākuma nodokli aprēķina un samaksā, kad pēc aprēķina bāzes noteikšanas tiek iesniegta nodokļu deklarācija;
- 2) fonds veic dāvinājumus [EStG 1988] 27. panta 1. punkta 7. apakšpunkta izpratnē, uz ko attiecas neaplikšana ar nodokli atbilstoši 13. panta 3. punkta pēdējām teikuma;
- 3) nodokļa atlaide ir 12,5 % no dāvinājumu aprēķina bāzes, kas paredzēta ienākumu no kapitāla nodokļa ieturšanai;
- 4) fonds tur kapitāla kontu, kurā regulāri ir jāatzīmē ik gadu samaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis, kreditētās summas un katrai nodokļa atlaidei paredzētais atlikums;
- 5) fonda darbības izbeigšanas gadījumā ir jākreditē visa izbeigšanas brīdā nodokļa atlaidei paredzētā summa.”

Prezicējumi par pagaidu nodokļa režīmu Austrijas tiesībās

11 Iesniedzējtiesas citētajā 2001. gada Budžeta izpildes likuma pamatojumā par pagaidu nodokli ir norādīts:

“[...] sēkot no 2001. gada, [...] procentu ienākumiem, kurus rada ieguldījumi un parāda vērtspapīri, ir jāpiemēro pagaidu nodokļa veids, proti, ar paši samazinātu nodokļa likmi. Šis nodoklis pirmām kārtām tiek piemērots, kad tiek saņemti procenti. Ja (pēc tam) fonds veic dāvinājumus, saskaņā ar tiesību aktu noteikumiem tomēr tiek piešķirta nodokļa atlaide. Piešķirto dāvinājumu apmērs tādā pašā veidā nemaina vispārējo nodokļu nastu.

Šī sistēma ir ieviesta, pamatojoties uz likuma grozījumiem divos jomās. Pirmkārt, tiek atbilstoši pielāgoti atbrīvojumu no nodokļa pašlaik paredzotie KStG 1988 13. panta 2. punkta noteikumi. Līdz šim no nodokļa atbrīvoto ienākumu aplikšana ar nodokli notiek atbilstoši tabulāram nodokļa grafikam ar samazinātu nodokļa likmi 12,5 % apmērā (skat. KStG 1988 13. panta 3. punktu), nosakot nodokļa summu. Nodoklis netiek piemērots, ja attiecīgajā gadā, kad ir saņemti procenti, ir veikta dividenžu izmaksa. Otrkārt, nodokļa atlaide, kas atbilst šim samazinātajam nodoklim, ir paredzēta KStG 1988 24. panta 5. punktā; to piešķir, nosakot nodokļa summu. Šis nodokļa atlaide, pirmkārt, paredz, ka samazinātais nodoklis nodokļa deklarācijas iesniegšanas datumā ir jau faktiski samaksāts. Otrkārt, ir jāpastāv dāvinājumiem, no kuriem ieturēti ienākumu no kapitāla

nodoklis. Nodokļa atlaide ir 12,5 % no dāvinājuma, kas atbilst samazinātajam nodoklim. Formāli ir nepieciešama tādā kapitāla konta turēšana, kurā ir norādīta to summa pilnā un stāvoklis, kas varētu tikt izmantotas nodokļa atlaidei.

Piemērs: fonds 2001. gadā saņem procentus 2 000 000 Austrijas šiliņu (ATS) apmērā. Dāvinājumu summa šajā gadā ir ATS 500 000. Jāmaksā pagaidu nodoklis 12,5 % apmērā no ATS 1 500 000, proti, ATS 187 500. 2002. gadā saņemtie procenti ir ATS 2 500 000. Šajā gadā dāvinājumi nav piešķirti. Pagaidu nodoklis par 2002. gadu ir ATS 312 500. 2003. gadā uzkrātie procenti ir ATS 2 000 000 un dāvinājumi ATS 2 100 000. Pagaidu nodoklis par šo gadu nav jāmaksā. Nodokļa atlaide 12,5 % apmērā no ATS 100 000, proti, ATS 12 500, tiek piešķirta saistībā ar 2001. un 2002. gadā maksājamo pagaidu nodokli.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Saskaņā ar Austrijas tiesību m dibināts privātais fonds 2001. un 2002. gadā guva ienākumus no kapitāla un kapitāldaļu atsavināšanas, uz ko attiecas KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pirmā teikuma piemērošanas joma. Vienlaikus šajos abos gados privātais fonds veica dāvinājumus kādai personai, kas ir Beļģijas rezidente, un kādai citai personai, kas ir Vācijas rezidente.

13 Katrā no šiem abiem gadiem privātais fonds iekasāja ienākumu no kapitāla nodokli 25 % apmērā, kas ienākumu gēšanas vietā bija jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem, un pārskaitāja to Austrijas nodokļu administrācijai.

14 Tādu pēc tam abi valstu labumguvēji pieprasīja Austrijas nodokļu administrācijai atmaksāt par dāvinājumiem iekasāto ienākumu no kapitāla nodokli, atsaucoties uz starp Austrijas Republiku un to rezidences valstīm spēkā esošajām konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Labumguvējs, kas ir Beļģijas rezidents, iesniedza pieteikumu par 2001. un 2002. gadu, un viņam tika atmaksāta visa Austrijas ienākumu no kapitāla nodokļa summa, kas par saņemtajiem dāvinājumiem bija ieturēta ienākumu gēšanas vietā. Labumguvēja, kas ir Vācijas rezidents, pieteikums attiecas tikai uz 2001. gadu, un arī tam tika atmaksāts atbilstošais ienākumu no kapitāla nodoklis.

15 Savās uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijās par 2001. un 2002. gadu privātais fonds samazināja savu ienākumu no kapitāla un ienākumu no atsavināšanas summu, par ko principā jāmaksā “pagaidu nodoklis” atbilstoši ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā KStG 1988 13. panta 3. punkta pirmajam teikumam, atskaitot no nodokļa bāzes šajos gados diviem minētajiem labumguvējiem piešķirtos dāvinājumus. Tā kā šie dāvinājumi bija lielāki nekā ieņēmumi no kapitāla un atsavināšanas, privātais fonda deklarētais nodokļa bāze bija EUR 0, kam būtu vajadzējis to atbrīvot no jebkāda nodokļa maksājuma.

16 Tomēr kompetentā nodokļu administrācija (*Finanzamt*) uzskatīja, ka labumguvējiem piešķirtos dāvinājumus atskaitīt no summām, kas apliekamas ar nodokli, liedz ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā KStG 1988 13. panta 3. punkta pirmais teikums, jo minētie labumguvēji atbilstoši konvencijai par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ir saņēmuši atbrīvojumu no ienākumu no kapitāla nodokļa. Tādējādi nodokļu administrācija 2001. un 2002. gadā gētajiem ienākumiem no kapitāla un kapitāldaļām atbilstoši ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā KStG 1988 22. panta 3. punktam piemēroja pagaidu nodokli 12,5 % apmērā.

17 Privātais fonds cēla prasību UFS par tai paziņotajiem uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķiniem par 2001. un 2002. gadu.

18 Pakārtoti privātais fonds norādīja UFS, ka tam nākamajos gados ir jāpiešķir nodokļa

atlaide, kas atbilst pagaidu nodoklim, kurš samaks?ts iepriekš atbilstoši ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu groz?t? KStG 1988 24. panta 5. punktam.

19 Ar 2010. gada 10. j?nija nol?mumu UFS apstiprin?ja, ka priv?tajam fondam piem?rotais pagaidu nodoklis ar 12,5 % likmi no nodok?a b?zes, ko nesamazina d?vin?jumi labumguv?jiem Be??ij? un V?cij? 2001. gad? un labumguv?jam Be??ij? 2002. gad?, ir pamatots.

20 Apstiprinot nodok?u administr?cijas viedokli, UFS uzskat?ja, ka attiec?b? uz šiem d?vin?jumiem atbr?vojums no ien?kumu no kapit?la nodok?a ir ticis veikts atbilstoši konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu un tas nepie?auj to atskait?šanu no pagaidu nodok?a b?zes.

21 Turpretim UFS da??ji pie??ma priv?t? fonda pak?rtoto l?gumu par nodok?u atlaides no pagaidu nodok?a, kas maks?jams par 2001. gadu, sa?emšanu *a posteriori* saska?? ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu groz?t? KStG 1988 24. panta 5. punktu attiec?b? uz uz??mumu ien?kuma nodokli par 2002. taks?cijas gadu. UFS uzskat?ja, ka 2002. gad? labumguv?jam, kas ir Be??ijas rezidents, pieš?irtie d?vin?jumi dod priv?tajam fondam ties?bas uz t?du da??ju nodok?a atlaidi.

22 Par šo UFS nol?mumu priv?tais fonds iesniedza apel?cijas s?dz?bu Administrat?vaj? ties?.

23 Priv?tais fonds iesniedz?jties? nor?da, ka d?vin?jumu, par kuriem labumguv?ji ir sa??muši atbr?vojumu no ien?kumu no kapit?la nodok?a, pamatojoties uz konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, atskait?šanas no pagaidu nodok?a apr??ina b?zes neiesp?jam?ba ir pret?ja EKL 56. pant? paredz?tajai kapit?la br?vai apritei, pat ja UFS atz?st, ka t?di paši n?kamajos gados pieš?irtie d?vin?jumi dotu ties?bas uz nodok?a atlaid?m.

24 Iesniedz?jtiesa, kas jau ir l?musi, ka fondu pieš?irtie p?rrobežu d?vin?jumi ir kapit?la aprite EKL 56. panta izpratn?, uzskata, ka ir ?oti ticams, ka fonda aplikšana ar nodokli tikai tad, ja d?vin?jumi tiek pieš?irti labumguv?jiem ?rvalst?s, un neaplikšana, ja d?vin?jumus sa?em labumguv?ji iekšzem?, k? pamatliet? l?mušas nodok?u administr?cija un UFS, ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, jo tas var attur?t no t?du p?rrobežu strukt?ru rad?šanas, kaut gan atbilstoši br?vas aprites principam princip? ir aizliegts pat neliels vai niec?gs ierobežojums.

25 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu groz?t? KStG 1988 13. panta 3. punkta rad?t? kapit?la br?vas aprites ierobežojuma varb?t?ja pamatojuma p?rbaudi sarež?? tas, ka š?s izsl?gšanas m?r?is sagatavošanas darbos visp?r nav bijis nor?d?ts.

26 Šaj? zi?? š? tiesa izkl?sta, ka pagaidu nodok?a rež?ma m?r?is ir nov?rst divas ar rezidentu priv?to fondu nodok?u rež?mu saist?t?s probl?mas. Pirm? probl?ma ir saist?ta ar [kapit?la] uzkr?šanu, kas b?tu atbr?vota no uz??mumu ien?kuma nodok?a saist?b? ar to, ka l?dz 2000. gada beig?m fondu ie??mumi no kapit?la un kapit?lda?u atsavin?šanas netika aplikti ar nodokli. Otr? probl?ma ir saist?ta ar to, ka Austrij? d?vin?jumi labumguv?jiem, kas ir ?rvalstu rezidenti, netika aplikti ar nodokli un ties?bas aplikt šos d?vin?jumus ar nodokli atbilstoši konvencijai par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu ir vien?gi labumguv?ja rezidences dal?bvalstij.

27 Šaj? gad?jum?, k? uzskata iesniedz?jtiesa, ja pagaidu nodoklis ir j?maks? pat tad, ja d?vin?jums ir pieš?irts, pagaidu nodok?a rež?ms ir dom?ts, lai samazin?tu š? nodok?a rež?ma rad?t?s otr?s probl?mas sekas, proti, neaplikšanu ar nodokli Austrij?.

28 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa atz?m?, ka ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu groz?t? KStG 1988 13. panta 3. punkta p?d?jais teikums tikai samazina šo probl?mu, bet nenov?rš to piln?b?, jo fonds netiek piln?b? aplikts ar nodokli – tam tiek piem?rots maks?jums, pagaidu nodoklis, kas atbilstoši groz?t? KStG 1988 24. panta 5. punktam k??s par nodok?a atlaidi un tiks piln?b?

atmaks?ts v?l?k, kad fonda darb?ba tiks izbeigta. L?dz š?s nodok?a atlaides pieš?iršanai attiec?gais fonds tom?r nevar?s samazin?t savu nodok?a b?zi atbilstoši d?vin?jumiem, attiec?b? uz kuriem labumguv?js sa?em atbr?vojumu no nodok?a, pamatojoties uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu.

29 Iesniedz?jtiesa neizsl?dz, ka ar t?du ierobežojumu, kas rad?ts ar valsts nodok?u ties?bu aktiem, tiek p?rk?pta EKL 56. pant? paredz?t? kapit?la br?va aprite, ta?u uzskata, ka atš?ir?bas starp sarežž?to nodok?u rež?mu, par kuru tai ir j?lemj, un tiem rež?miem, kurus Tiesa jau ir p?rbaud?jusi l?dz?g?s lietas, ir p?r?k lielas, lai t?da interpret?cija b?tu ac?mredzama.

30 Š?dos apst?k?os Administrat?v? tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auts nodok?a piem?rošanas rež?ms Austrijas fonda sa?emtajiem ien?kumiem no kapit?la un ien?kumiem no kapit?lda?u atsavin?šanas, kur? “pagaidu nodok?a” piem?rošana priv?tam fondam, lai nodrošin?tu vienreiz?ju nodok?a piem?rošanu iekšzem?, tiek paredz?ta tikai gad?jum?, ja, pamatojoties uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, fonda d?vin?jumu sa??m?js tiek atbr?vots no ien?kumu no kapit?la nodok?a, ar ko princip? tiek aplikti d?vin?jumi?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Ievada apsv?rumi

31 Iesniedz?jtiesas uzdotsais jaut?jums atbilstoši t? tekstam ir par rezidentu priv?to fondu aplikšanu ar pagaidu nodokli, ja t?da fonda pieš?irta d?vin?juma sa??m?js ir atbr?vots no nodok?a Austrij? saist?b? ar konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, un t? m?r?is ir noskaidrot, vai EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du rež?mu k? pamatliet?, kas tiek ?stenots saist?b? ar fondu pagaidu aplikšanu ar nodokli no 2001. gada.

32 K? izriet no š? sprieduma 7., 11. un 26.–28. punkta, l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir ietverti daž?di apsv?rumi par pagaidu aplikšanas ar nodokli rež?ma aspektiem, kuri tiek apl?koti pamatliet?; t? ir sarežž?ta sist?ma, par kuru iesniedz?jtiesa ir uzdevusi savu jaut?jumu, un tas t?d?j?di ir j??em v?r?, lai šo jaut?jumu izprastu.

33 ?emot v?r? šos apsv?rumus, k??st skaidrs, ka iesniedz?jtiesas jaut?jums saist?b? ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar ien?kumus no kapit?la un ien?kumus no kapit?lda?u p?rdošanas, kurus rezidents priv?tais fonds ir guvis noteikt? taks?cijas period?, ir par š?da fonda ties?b?m atskait?t no savas nodok?a b?zes šaj? paš? taks?cijas period? pieš?irto d?vin?jumu summu. Šis atskait?jums tiek pieš?irts tikai tad, ja d?vin?juma sa??m?jam ir j?maks? nodoklis Austrij?. Turpretim š?ds atskait?jums fondam tiek atteikts, ja d?vin?juma sa??m?js ir citas dal?bvalsts, nevis Austrijas Republikas rezidents un, lai sa?emtu atbr?vojumu no Austrijas ien?kumu no kapit?la nodok?a, tas atsaucas uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu.

34 T?d?j?di iesniedz?jtiesa, uzdodot savu prejudici?lo jaut?jumu, b?t?b? jaut?, vai EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?dus dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktus, k?di apl?koti pamatliet? un saska?? ar kuriem saist?b? ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar ien?kumus no kapit?la un ien?kumus no kapit?lda?u p?rdošanas, kurus ir guvis rezidents priv?tais fonds, šim fondam ir ties?bas atskait?t no savas nodok?a b?zes par konkr?to taks?cijas gadu tikai šaj? paš? taks?cijas gad? pieš?irtos d?vin?jumus, par kuriem nodoklis ir j?maks? šo d?vin?jumu sa??m?jiem dal?bvalst?, kas apliek ar nodokli fondu, kurpretim t?ds atskait?jums saska?? ar šiem valsts nodok?u ties?bu aktiem nav iesp?jams, ja labumguv?js ir citas dal?bvalsts rezidents un

dalībvalstīs, kas apliek ar nodokli fondu, atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvīšanu

35 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ar EKL 56. panta 1. punktu vispārīgi ir aizliegti kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu starpā (spriedumi *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 23. punkts, un *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 18. punkts).

36 Tā kā EK Līguma 7. panta 1. punkta izpratnē nav definēts, Tiesa ir atzinusi par vērīgā norādi uz Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [pants tika atcelts ar Amsterdamas Līgumu] (OV L 178, 5. lpp.), kaut arī tā ir pieņemta, pamatojoties uz EEK Līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (jaunajā redakcijā – EK Līguma 69. pants un 70. panta 1. punkts, kas atcelti ar Amsterdamas Līgumu), I pielikuma pievienoto nomenklatūru, [tā] ietver vārdu, kas atbilstoši šā pielikuma ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmērēts. Dāvanas un piešķirumi ir atrodami minētā I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprite” (spriedumi *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 24. punkts; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 19. punkts, un Komisija/Spānija, C-127/12, EU:C:2014:2130, 52. punkts).

37 Tiesa jau ir atzinusi, ka uz nodokļa ieturēšanu no dāvinājumiem, vai tie būtu naudas, nekustamie pašuma vai kustamas mantas dāvinājumi, attiecas Līguma noteikumi par kapitāla apriti, izņemot gadījumus, kad attiecīgo darījumu veidojošie elementi ir atrodami tikai vienā vienīgā dalībvalstī (šajā ziņā skat. spriedumus *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 27. punkts; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 20. punkts, un *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, 18. punkts).

38 Pamatlieta nav tieši saistīta ar dāvinājumiem piemērojamo nodokļu režīmu tādā izpratnē, ka dāvinājumiem, kuru saņēmji ir rezidenti, un dāvinājumiem, kuru saņēmji ir citas dalībvalsts rezidenti, būtu atšķirīgs režīms. Tā ir par to nodokļu režīmu attiecībā uz rezidentiem privātiem fondiem, kurā tiek piemēroti atšķirīgi noteikumi atkarībā no tā, vai to dāvinājumu saņēmji, kuri tiek piešķirti saņēmjiem, kas ir Austrijas vai citas dalībvalsts rezidenti, ir vai nav apliekami ar nodokli Austrijā.

39 Pamatlietā 2001. un 2002. gadā privātais fonds veica dāvinājumus konkrēti diviem citās dalībvalsts saņēmjiem, nevis saņēmjiem, kas ir Austrijas Republikas rezidenti. Tie bija finanšu maksājumi, par kuriem saņēmji atlīdzību nemaksāja. Kā pareizi norādīja Eiropas Komisija, jautājums “kapitāla aprite” EKL 56. panta 1. punkta izpratnē ietilpst ne tikai šķotnā kapitāla ieguldīšana fondā, kad dibinātājs to izveido, bet arī turpmākie maksājumi no šā kapitāla labumguvējiem.

40 No tā izriet, ka tāda situācija kā pamatlietā, kad Austrijā dibināts privāts fonds veic dāvinājumus diviem labumguvējiem, no kuriem viens ir Beļģijas rezidents, bet otrs – Vācijas rezidents, gan attiecībā uz 2001. gadu, gan attiecībā uz 2002. gadu ir kapitāla starptautiskā aprite, kas saskaņā ar EKL 56. panta 1. punktu ir aizsargāta no jebkāda ierobežojuma.

41 Tādēļ ir jāizvērtē, pirmkārt, vai, kā apgalvoja gan privātais fonds pamata tiesvedībā, gan Komisija savos Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos, tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir kapitāla aprites ierobežojums.

42 Ar KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punktu ieviestais režīms nozīmē atšķirīgu attieksmi pret rezidentiem privātiem fondiem attiecībā uz to tiesībām uz tūlītēju pagaidu nodokļa samazinājumu atkarībā no tā, vai šo fondu konkrētajā taksācijas gadā piešķirto dāvinājumu saņēmji tiek vai netiek aplikti ar Austrijas ienākumu no

kapitāla nodokli.

43 Lai gan, kā norāda Austrijas valdība, pie divinajumiem, par kuriem nav tūdu tiesību saņemtu tūtu samazinājumu vai tūtu atmaksu, var piederēt arī divinūmi saņēmējiem, kas ir Austrijas rezidenti, jo tie ir atbrīvoti no ienākumu no kapitāla nodokļa, taču tajos it paši ietilpst divinūmi saņēmējiem nerezidentiem, jo atbilstoši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Paraugkonvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu divinūmi tiek uzskatīti par ienākumiem minētās paraugkonvencijas 21. panta 1. punkta izpratnē un, tādēļ kā uz tiem attiecas saņēmēja rezidences valsts ekskluzīvā nodokļu ieturēšanas kompetence, tie netiek aplūkoti ar nodokli Austrijā.

44 Kā apgalvo Komisija, šo kapitāla apriti ierobežo KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pēdējā teikuma paredzētais un pamatlietā piemērojamais noteikums.

45 Tādēļ kā rezidenta privāto fonda piešķirtie divinūmi labumguvējiem iekšzemes dod tiesības uz pagaidu nodokļa samazinājumu, pat atbrīvojumu no tā, atskaitot šāda veida divinūmus no šā nodokļa aprēķina bāzes, minētā fonda rēķinā ilgstošā – ja nekas nemainās – ir lieli finanšu līdzekļi, kurus tas var vai nu lietot nekavējoties, lai piešķirtu papildu divinūmus labumguvējiem rezidentiem, vai izmantot tos, lai gūtu papildu ienākumus, kas ļautu pēc tam piešķirt tiem pašiem labumguvējiem lielus divinūmus.

46 Turklāt, ja divinūms tiek piešķirts labumguvējiem, kuri Austrijā ir atbrīvoti no ienākumu no kapitāla nodokļa samaksas, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp rezidences valsti un Austrijas Republiku, nelabvēlīgs nodokļu režīms, kas izriet no ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā KStG 1988 13. panta 3. punkta pēdējā teikuma piemērošanas, var radīt ierobežojumu pašā fonda līmenī.

47 Fonds, kuram ir labumguvēji, kas ir valsts teritorijas rezidenti, un arī citā dalībvalstī reģistrēti labumguvēji, tiks atturēts veikt divinūmus pēdējiem minētajiem labumguvējiem, jo, tādēļ kā tas par divinūmiem nevar saņemtu nodokļa samazinājumu vai tūdu atlīdzināšanu, tādēļ ienākumiem piemērojamais pagaidu nodoklis kopumā samazina tūdu rēķinā esošos finanšu līdzekļus gan ienākumu gūšanai, gan divinūmu piešķiršanai labumguvējiem rezidentiem. Fonda līmenī tas izkropo izvēli, kas jādara starp nodokļu ziņā nelabvēlīgiem starptautiskiem divinūmiem un tikai iekšzemes divinūmiem, kas nodokļu ziņā ir labvēlīgāki.

48 Turklāt, tādēļ kā par divinūmiem labumguvējiem, kas ir citas dalībvalsts rezidenti, fonda ienākumiem tiek uzlikts pagaidu nodoklis atbilstoši 12,5 % likmei, dibināt tūdu privāto fondu, kura labumguvēji ir citas dalībvalsts rezidenti, dibinātājam *a priori* ir neizdevīgāk nekā dibināt līdzvērtīgu fondu, kam ir tikai tūdi labumguvēji, kas reģistrēti Austrijā.

49 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka nav nodokļu nastai nav jābūt smagai vai galīgi, lai nodokļu tiesību akti tiktu uzskatīti par aizliegtu pamatbrīvības ierobežojumu.

50 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ar Līgumu ir aizliegti pat nelieli vai niecīgi kādas pamatbrīvības ierobežojumi (šajā ziņā par kapitāla brīvību apriti skat. spriedumu *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 42. punkts, un par brīvību veikt uzņēmējdarbību – spriedumus Komisija/Frāncija, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. punkts, un *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 43. punkts).

51 Nelabvēlīgais stāvoklis likviditātes ziņā, kas rodas pārobežu situācijā, var radīt pamatbrīvību ierobežojumu, ja tūds pats nelabvēlīgs stāvoklis nerodas pilnībā iekšējā situācijā (šajā ziņā skat. spriedumus *Metallgesellschaft u.c.*, C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 44.,

54. un 76. punkts; *X un Y*, C?436/00, EU:C:2002:704, 36. un 37. punkts; *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, EU:C:2007:194, 26.–30. punkts; *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 36. un 37. punkts; *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 40.–43. punkts, k? ar? Komisija/V?cija, C?591/13, EU:C:2015:230, 55.–61. punkts).

52 Atš?ir?ga attieksme pagaidu nodok?a apr??in? pret rezidentu priv?to fondu, kas v?las pieš?irt d?vin?jumu labumguv?jiem, kas ir citas dal?bvalsts teritorijas rezidenti, var izrais?t nelabv?l?gu st?vokli likvidit?tes zi?? un t?d?j?di var rad?t pamatbr?v?bu ierobežojumu, ja attiec?gajam fondam nav l?dz?ga nelabv?l?ga situ?cija piln?b? iekš?ja situ?cij?. Pamatliet? priv?tajam fondam saist?b? ar t? d?vin?jumiem 2001. un 2002. gad? labumguv?jiem, kas ir Be??ijas un V?cijas rezidenti, ir radusies š?da veida nelabv?l?ga situ?cija likvidit?tes zi??, kas gan ar *UFS* atz?to nodok?u atlaidi, ar ko da?a no pagaidu nodok?a, kas samaks?ts par 2001. gadu, tikusi ieskait?ta par 2002. gadu maks?jam? pagaidu nodokl?, nav tikusi nov?rsta.

53 T?tad *KStG* 1988, kas groz?ts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta p?d?j? teikuma piem?rošana rada kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kas ar EKL 56. pantu princip? ir aizliegts.

54 Tom?r ir j?izv?rt?, otrk?rt, vai šo kapit?la br?vas aprites ierobežojumu nav iesp?jams pamatot, ?emot v?r? L?guma normas.

55 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam EKL 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 vai kapit?la ieguld?juma vietas d??”.

56 Š? ties?bu norma k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. L?dz ar to š? ties?bu norma nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka jebkuri ties?bu akti nodok?u jom?, kuros paredz?ts atš?ir?gs regul?jums attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai dal?bvalsts, kur? tie invest? savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu (spriedumi *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 32. punkts, un *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 21. punkts).

57 Pašu EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ierobežo š? panta 3. punkts, kur? paredz?ts, ka šaj? 1. punkt? min?t?s valsts ties?bu normas “nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka 56. pants” (spriedumi *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 33. punkts, un *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 22. punkts).

58 T?d?j?di EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?t? atš?ir?g? attieksme ir j?noš?ir no š? paša panta 3. punkt? paredz?t? diskrimin?cijas aizlieguma. No Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai t?ds valsts tiesiskais regul?jums nodok?u jom? k? pamatliet? var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma norm?m 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 attaisnotu prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. Turkl?t, lai atš?ir?ga attieksme starp š?m div?m d?vin?jumu kategorij?m b?tu pamatota, t? nedr?kst p?rsniegt ar attiec?go tiesisko regul?jumu paredz?t? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo (šaj? zi?? skat. spriedumus *Manninen*, C?319/02, EU:C:2004:484, 29. punkts; *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 34. punkts, un *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts).

Par situ?ciju sal?dzin?m?bu

59 Austrijas vald?ba nor?da, ka pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums nerada kapit?la

brīvas aprites ierobežojumu, jo situācija, kādā ir privāts fonds, kas piešķir dāvinājumus labumguvējiem, kuri ir tādās dalībvalstīs rezidenti, ar kuru Austrijas Republika ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras pamatā ir ESAO paraugkonvencija, neesot objektīvi salīdzināma ar situāciju, kādā ir privāts fonds, kas piešķir dāvinājumus labumguvējiem rezidentiem.

60 Šīs valdības skatījumā, ja dāvinājumi tiek piešķirti labumguvējiem nerezidentiem, situācija, kādā ir rezidents privātais fonds, uz kuru attiecas Austrijas valsts neierobežotā nodokļu ieturēšanas kompetence, lielāka, esot salīdzināma ar situāciju, kādā ir tās fonds, kas piešķir dāvinājumus labumguvējiem rezidentiem, ja šā dalībvalstīs var neierobežoti īstenot savas nodokļu ieturēšanas pilnvaras attiecībā uz šiem dāvinājumiem to saņēmējiem nerezidentiem.

61 Tā parasti neesot, jo no konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras atbilst ESAO paraugkonvencijai, izriet, ka Austrijas Republikai nav nodokļu ieturēšanas pilnvaru attiecībā uz dāvinājumiem to saņēmējiem nerezidentiem. Tāpēc, tā kā situācijas objektīvi nav iespējams salīdzināt, tādus gadījumus, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu un nodrošinātu sistemātisku vienreizējo aplikšanu ar nodokli valsts teritorijā, fonda lēmējam nebūtu jāpiemēro pagaidu nodokļa atvieglojuma mehānisms, kas tiek attiecināts uz gadījumiem, kad dāvinājumi tiek piešķirti labumguvējiem rezidentiem.

62 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka pretēji tam, ko apgalvo Austrijas valdība, šā atšķirīgā attieksme nav izskaidrojama ar to, ka fonds ir objektīvi atšķirīgā situācijā.

63 Kā ir norādījusi Komisija, ņemot vērā EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, Austrijas privāto fondu dāvinājumu piešķiršana labumguvējiem rezidentiem un šo pašu fondu dāvinājumu piešķiršana labumguvējiem, kas ir citas dalībvalstīs rezidenti, ir objektīvi salīdzināmas situācijas. Abos šajos gadījumos tie ir dāvinājumi, kas piešķirti no privāta fonda kapitāla vai kapitāla palielinājuma, kurš radies, pateicoties šā kapitāla izmantošanai.

64 Tāpat ir jānorāda, ka saistībā ar konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras Austrijas Republika ir noslēgusi ar Beļģijas Karalisti, no vienas puses, kā arī ar Vācijas Federatīvo Republiku, no otras puses, un kurās katrā līgumslēdzējai valstij atbilstoši ESAO paraugkonvencijai ir noteiktas ekskluzīvas tiesības aplikāt ar nodokli dāvinājumu saņēmējus, kas ir tās teritorijas rezidenti, Austrijas Republika ir atteikusies īstenot savas nodokļu ieturēšanas pilnvaras attiecībā uz dāvinājumiem personām, kas ir šo abu citu dalībvalstu rezidentes. Līdz ar to tā nevar atsaukties uz objektīvi atšķirīgu situāciju rezidentu privāto fondu starpā atkarībā no tā, vai dāvinājumu, kuras tie piešķir, saņēmēji ir Austrijas rezidenti un ir aplikami ar nodokļiem tajā vai tie ir šo abu citu dalībvalstu rezidenti un uz tiem neattiecas tās nodokļu ieturēšanas pilnvaras, lai fondiem, kas veic dāvinājumus šiem pārdotajiem minētajiem labumguvējiem, piemērotu pašu nodokli, pamatojoties uz to, ka uz šiem labumguvējiem tās nodokļu jurisdikcija neattiecas.

65 Turklāt, pat ja būtu jāņem vērā arī šo fondu piešķirto dāvinājumu saņēmēji, jāatzīmē, ka no līguma sniegtā prejudiciāla nolikuma izriet, ka pagaidu nodokļa režīma mērķis, lai pretotos privāto fondu tendencei uzkrāt kapitālu, ir ieviest "tabulāru nodokļa grafiku" privāto fonda lēmējam, pagaidu nodokļa iekasēšanai piešķirot tikai pagaidu raksturu. Šis nodoklis atbilstoši tā kvalifikācijai par "pagaidu" pilnībā būtu jāatmaksā vēlāk, kad privāto fonda darbība tiktu izbeigta, jo tas fondam radītu nodokļa atlaidi attiecībā uz summu, ko tas ir samaksājis kā pagaidu nodokli. Dāvinājuma saņēmēja rezidences vietai šajā ziņā neesot nekādas nozīmes.

Par pirmā vispārējā interešu apsvēruma pastāvīšanu

66 T?pat ir j?noskaidro, vai kapit?la aprites ierobežojums, kas izriet no t?da tiesisk? regul?juma k? pamatliet? apl?kotais, var tikt objekt?vi pamatots ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu.

67 Pirmk?rt, ir j?p?rbauda, vai pamatliet? past?voš? atš?ir?g? attieksme var tikt pamatota ar nepieciešam?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu dal?bvalstu starp?, k? to ir apgalvojusi Austrijas vald?ba.

68 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?juma dal?bvalstu starp? saglab?šana ir Tiesas atz?ts likum?gs m?r?is. Otrk?rt, no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, ja nav unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumu Eiropas Savien?b?, dal?bvalstis saglab? kompetenci ar l?gumu vai vienpus?ji defin?t savu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?juma krit?rijus, tostarp nov?rst nodok?u dubulto uzlikšanu (spriedumi *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 46. un 47. punkts; Komisija/V?cija, C?591/13, EU:C:2015:230, 64. punkts, k? ar? *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 40. punkts).

69 Tom?r t?dos apst?k?os k? pamatliet? šis pamatojums neš?iet pier?d?ts.

70 Pamatojums par nepieciešam?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu dal?bvalstu starp? var tikt pie?emts, ja attiec?g? nodok?u rež?ma m?r?is ir nov?rst t?das darb?bas, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (šaj? zi?? skat. spriedumus *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, EU:C:2007:194, 42. punkts; *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 54. punkts, un *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C?303/07, EU:C:2009:377, 66. punkts).

71 Šaj? gad?jum?, k? jau tika nor?d?ts š? sprieduma 64. punkt?, jaut?jums par nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu starp Austrijas Republiku un Be??ijas Karalisti, no vienas puses, k? ar? V?cijas Federat?vo Republiku, no otras puses, ir ticis noregul?ts konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kuras nosl?gtas ar š?m div?m dal?bvalst?m un kur?s katrai l?gumsl?dz?jai valstij atbilstoši ESAO paraugkonvencijai ir noteiktas ekskluz?vas ties?bas aplik?t ar nodokli d?vin?jumu sa??m?jus, kas ir t?s teritorijas rezidenti. Citiem v?rdiem, Austrijas Republika, šaj?s konvencij?s atsakoties ?stenot savas nodok?u ietur?šanas pilnvaras attiec?b? uz d?vin?jumiem person?m, kas ir šo abu citu dal?bvalstu rezidentes, nevar atsaukties uz l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu, lai fondiem, kas pieš?ir d?vin?jumus š?m person?m, piem?rotu ?pašu nodokli, pamatojoties uz to, ka š?s personas nav pak?autas t?s nodok?u suverenit?tei. Š? dal?bvalsts br?vpr?t?gi ir pie??musi nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu, k?ds izriet no noteikumiem paš?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kuras t? nosl?gusi attiec?gi ar Be??ijas Karalisti un V?cijas Federat?vo Republiku.

72 T?d? situ?cij? k? pamatliet? priv?tajam fondam nodok?u nasta ir uzlikta, nedodot atskait?šanas vai atmaksas iesp?ju saist?b? ar pieš?irto d?vin?jumu, ja atbilstoši konvencijai par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu t? sa??m?jam par ien?kumiem no kapit?la Austrijas nodoklis nav j?maks?. Austrijas vald?ba nor?da, ka *KStG* 1988, kas groz?ts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta p?d?j? teikuma ierobežojoš? ietekme var tikt pamatota ar t? m?r?i nodrošin?t noteiktu no priv?ta fonda Austrij? sa?emtu ien?kumu no kapit?la un kapit?lda??m vienreiz?ju aplikšanu ar nodokli.

73 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka vair?k?s liet?s par situ?cij?m, kur?s dal?bvalsts neiesp?jam?bu pak?aut nodok?u maks?t?ju nodok?u zi?? cent?s kompens?t, t? viet? aplikot ar nodokli citu nodok?u maks?t?ju, konkr?ti, liet?s, kur?s pasludin?ti spriedumi *Lankhorst-Hohorst* (C?324/00, EU:C:2002:749) un *Glaxo Wellcome* (C?182/08, EU:C:2009:559), Tiesa p?rbaud?ja ar attiec?go valsts tiesisko regul?jumu rad?t? ierobežojuma pamatojuma iemeslus, it ?paši argumentu, ka min?tais tiesiskais regul?jums ir dom?ts, lai nodrošin?tu noteiktu ien?kumu vienreiz?ju aplikšanu

ar nodokli dalībvalstī. Taču nevienā no šīm lietām Tiesa neatzina aplikšanas ar nodokli vienreizēja principu kā pilnīgu pamatojumu.

74 Turklāt lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), par nodokļu režīmu jomā, kas saistīta ar uzņēmumu ienākuma nodokli un zaudējumu piemēšanu vērā, Tiesa minēja sprieduma 51. punktā uzskatīja, ka apstākļi, ka atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar nodokli apliekamā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas dalībvalstī, peļņa ir jāapliek ar nodokli tikai šajā dalībvalstī, un ka līdz ar to cita dalībvalsts, kas ir līgumslēdzēja puse, nevar īstenot savu nodokļa ieturēšanas kompetenci attiecībā uz minēto pastāvīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu, nevar pamatot sistematiski visus atteikumus piešķirt priekšrocības sabiedrībai, kas reģistrēta šīs pārdotās dalībvalsts teritorijā, kurā atrodas minētais pastāvīgais uzņēmums.

75 Šāds atteikums pats par sevi nepamato atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka citā dalībvalstī esošā sabiedrība ir veikusi starptautisku saimniecisku darbību, kam nav mērķa radīt nodokļu ienākumus šai dalībvalstij (šajā ziņā skat. spriedumu *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, 52. punkts un tajā minēto judikatūru).

76 Tāpat Tiesa ir spriedusi, ka priekšrocība, kas izriet no zemiem nodokļiem, kuriem pakļauts meitasuzņēmums, kas reģistrēts citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā nodibināts mātesuzņēmums, pati par sevi neapņēma šai pārdotajai minētajai dalībvalstij kompensēt šo priekšrocību ar nelabvēlīgāku režīmu mātesuzņēmumam. Nepieciešamība novērst nodokļu ieņēmumu samazināšanos turklāt nav minēta ne EKL 46. panta 1. punktā uzskaitītajos mērķos, ne primārajos vispārīgo interešu apsvērumos, kas var attaisnot ar Līgumu iedibinātas brīvības ierobežojumu (šajā ziņā skat. spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 49. punkts).

77 Tā kā fondiem nodokļu režīms ir atšķirīgs atkarībā no tā, vai piešķirto dividendu samaksa mājumiem tiek vai netiek piemērots nodoklis Austrijā, šie apsvērumi ir svarīgi arī pamatlietā.

78 Katrā ziņā attiecībā uz dividendu labumguvumiem īpašniekiem, kas paredzēti KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pārdotā teikuma, ir jākonstatē, ka pagaidu nodoklis, kas tiek piemērots iekšzemes privātajam fondam, negarantē šīs normas pirmajā teikumā minēto ienākumu vienreizēju aplikšanu ar nodokli.

79 Kā norādīts šajā sprieduma 28. punktā, no iesniedzējtiesas līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka nodokļu nasta, kas tādējādi gulstas uz privāto fondu, nav galīga. Iesniedzējtiesas skatījumā pagaidu aplikšanas ar nodokli režīms pamatlietā, kas ir piemērojams fonda līmenī, tikai samazina šo problēmu, ko radīja konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu labumguvāja līmenī, bet nenovērš to pilnībā, jo fondam nodoklis netiek piemērots galīgi, bet gan tam ir noteikts maksājums, kas atbilstoši KStG 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 24. pantam kā s par nodokļa atlaidi un tiks pilnībā atmaksāts vēlāk, kad fonda darbība tiks izbeigta.

80 Otrkārt, atšķirīgā attieksme pamatlietā nevar tikt pamatota ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību.

81 Lai arguments ar šādu pamatojumu būtu atbalstāms, Tiesa prasa pierādīt tiešu saikni starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāšanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērt, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 43. un 44. punkts; Komisija/Vācija, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55. punkts, kā arī *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 47. punkts).

82 Šajā lietā tādā tiešā saikne nepastāv vairāku iemeslu dēļ.

83 Vispirms šāda tiešā saikne tostarp nepastāv, ja nodokļi vai nodokļu režīms nodokļu maksātājiem ir atšķirīgi (šajā ziņā skat. spriedumus *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47. punkts, kā arī *Grünwald*, EU:C:2015:109, 49. punkts). Tātad tas ir šajā lietā, jo dāvinājumiem, kurus piešķir privātais fonds, kas ir pagaidu nodokļa maksātājs, atbilstošas summas atskaitīšana un šo dāvinājumu saņēmēja aplikšana ar nodokli noteikti attiecas uz dažādiem nodokļu maksātājiem.

84 Turklāt, kā norādīja Komisija, kamēr citā dalībvalstī rezidenta labumguvāja nodokļu priekšrocība nozīmē pastāvīgu atbrīvojumu no Austrijas ienākumu no kapitāla nodokļa, tā apmēram esot atšķirīgam katrā konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, privātajam fondam pagaidu nodokļa dēļ ir tikai pagaidu nelabvēlīgs stāvoklis nodokļu jomā.

85 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus, kādi aplūkoti pamatlietā un saskaņā ar kuriem saistībā ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar rezidenta privātā fonda gūtās ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāla pārdošanas, šim fondam ir tiesības atskaitīt no savas nodokļa būze par konkrēto taksācijas gadu tikai šajā pašā taksācijas gadā piešķirtos dāvinājumus, par kuriem nodoklis ir jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, kurpretim tās atskaitījums saskaņā ar šiem valsts nodokļu tiesību aktiem nav iespējams, ja labumguvājs ir citas dalībvalsts rezidents un dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi.

Par tiesīšanās izdevumiem

86 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus, kādi aplūkoti pamatlietā un saskaņā ar kuriem saistībā ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar rezidenta privātā fonda gūtās ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāla pārdošanas, šim fondam ir tiesības atskaitīt no savas nodokļa būzes par konkrēto taksācijas gadu tikai šajā pašā taksācijas gadā piešķirtos dāvinājumus, par kuriem nodoklis ir jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, kurpretim tās atskaitījums saskaņā ar šiem valsts nodokļu tiesību aktiem nav iespējams, ja labumguvājs ir citas dalībvalsts rezidents un dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.