



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2015. gada 25. jūnijā<sup>1</sup>

**Apvienotās lietas C-10/14, C-14/14 un C-17/14**

**J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),  
X (C-14/14),  
Société Générale S.A. (C-17/14)  
pret  
Staatssecretaris van Financiën**

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Tiešie nodokļi — LESD 63. pants — Kapitāla brīva aprīte — Ierobežojumi, kurus rada dalībvalsts tiesību akti — Nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā no ienākumiem par dividendēm, kuras izmaksājusi šajā valstī reģistrēta sabiedrība — Atšķirīga attieksme pret nodokļa maksātājiem rezidentiem un nodokļa maksātājiem nerezidentiem — Salīdzināšanas kritēriji — Ņemšana vērā ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, no kura nodoklis par dividendēm sistemātiski tiek atskaitīts vienīgi rezidentiem, salīdzinājumā — Elementi, kas jāņem vērā, vērtējot reālo nodokļu slogu, kāds ir katrai no šīm nodokļa maksātāju kategorijām — Iespēja neitralizēt ierobežojumu, piemērojot konvenciju, kas noslēgta ar otru dalībvalsti ar mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu

### I – Ievads

1. Visi trīs *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande)<sup>2</sup> iesniegtie lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 63. panta interpretēšanu, ņemot vērā savstarpējo saistību starp kapitāla brīvas aprītes starp dalībvalstīm principu, kas noteikts šajā pantā, un dalībvalsts pieņemto noteikumu par tiešo nodokļu piemērošanu saturu. Ar nodokļiem saistīti kavēkļi, kas varētu pastāvēt šai brīvībai, jau ir ļoti plaši aplūkoti Tiesas judikatūrā, taču šajās lietās īpatnība ir tāda, ka tās attiecas uz tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka izmaksātās dividendes to izmaksas dalībvalstī ir apliekamas ar nodokļiem ne vien gadījumā, ja tās tiek izmaksātas akcionāriem, kuri ir šīs valsts rezidenti, bet arī tad, ja tās tiek izmaksātas akcionāriem, kuri ir citas dalībvalsts rezidenti.

2. Minētie lūgumi ir iesniegti tiesvedībās starp Nīderlandes Nodokļu administrāciju un trīs nodokļu maksātājiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, proti, attiecīgi divām privātpersonām, Nīderlandes valstspiederīgajiem, kuri dzīvo Beļģijā, un Francijas uzņēmumu, kura juridiskā adrese ir Francijā.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Nīderlandes Augstākā tiesa, turpmāk tekstā – “*Hoge Raad*”.

3. Ieinteresētās personas pārmet šai administrācijai, ka tā ir atteikusi tām atmaksāt nodokli, kas ieturēts ienākuma gūšanas vietā, par dividendēm par akciju portfeli, ko tām izmaksājušas Nīderlandes sabiedrības. Tās norāda, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem nodokļu maksātājiem, kuri ir Nīderlandes rezidenti, jebkuros apstākļos ir iespēja minēto ieturējumu atskaitīt no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas tiem ir jāmaksā, savukārt nerezidentiem šāda iespēja ir liegta. Tie uzskata, ka no šiem valsts tiesību aktiem izriet atšķirīga attieksme nodokļu jautājumos, kas rada šķērsli kapitāla brīvai aprītei.

4. Atbildot uz to, Nīderlandes iestādes iebilst, ka ienākumi no dividendēm Nīderlandē tiek aplikti ar nodokļiem atbilstoši vienai un tai pašai kārtībai neatkarīgi no vietas, kur dzīvo privātpersona vai ir reģistrēta sabiedrība, kas tos saņem, un ka nav pamata ņemt vērā priekšrocības, kuras vienīgi rezidentiem tiek piešķirtas citā jomā. Tās piebilst, ka gadījumā, ja tiktu uzskatīts, ka šķērslis tomēr pastāv, tā radītās negatīvās sekas varētu tikt neitralizētas, piemērojot konvenciju, kas noslēgta ar dalībvalsti, kurā dzīvo nelabvēlīgā situācijā nonākusi ieinteresētā persona, kas ļautu kompensēt nodokli, kurš šajā gadījumā jāmaksā Beļģijā vai Francijā.

5. Lai varētu noteikt, vai attiecīgie tiesību akti rada ierobežojumu, kāds ir aizliegts LESD 63. panta izpratnē, iesniedzējtiesa lūdz Tiesu precizēt, pirmkārt, kādi ir būtiskie elementi, lai salīdzinātu nerezidentu nodokļu situāciju ar rezidentu situāciju, ja pastāv tādi valsts tiesību akti, kādi ir piemērojami pamatlietā, pieņemot, ka šīs situācijas ir objektīvi salīdzināmas. Konkrētāk, tā vaicā, vai ir jāņem vērā iespēja, kas paredzēta vienīgi rezidentiem, sistemātiski atskaitīt dividendžu nodokli, kas paredzēts kā iepriekš maksājams nodoklis, proti, iepriekšējs maksājums, lai samazinātu kāda cita nodokļa – attiecīgi ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa – apmēru, proti, saņemot atlīdzinājumu par pirmo minēto nodokli, ciktāl tie nav apliekami ar otro minēto nodokli.

6. Gadījumā, ja Tiesa nolemtu, ka šāda iespēja ir noteicoša, tā tiek aicināta, otrkārt, definēt veidu, kādā ir jāvērtē, vai reālais nodokļu slogs, kāds ir nerezidentiem, fiziskām personām vai sabiedrībām, ir lielāks nekā tas, kāds ir rezidentiem, un, it īpaši, vai attiecībā uz to ir jāņem vērā tādi dati kā daļa, kas atbrīvota no nodokļa, ko var izmantot rezidenti, vai dažādās izmaksas, kas saistītas ar akcijām, par kurām tiek maksātas dividendes.

7. Treškārt, Tiesai tiek jautāts par apstākļiem, kādos konvencija, kuras mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas, piemēram, tāda, kāda ir noslēgta starp Nīderlandes Karalisti un attiecīgi Beļģijas Karalisti vai Francijas Republiku, varētu radīt korigējošu ietekmi, kas neitralizētu nelabvēlīgākās atšķirīgās attieksmes pret nerezidentiem sekas.

8. Papildus ir jānorāda, ka ne iesniedzējtiesa, ne Nīderlandes valdība nemin nevienu sevišķo sabiedrības interešu pamatojumu, kas varētu izņēmuma gadījumā attaisnot kapitāla brīvas aprītes ierobežošanu, kuras negatīvo ietekmi atbilstīgi judikatūras prasībām šādas divpusējas konvencijas nekorigētu<sup>3</sup>.

3 — Skat. it īpaši rīkojumu *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 45. punkts) un spriedumu *Komisija/Beļģija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 74. punkts).

## II – Nīderlandes tiesību normas

### A – Atbilstīgie iekšējie noteikumi

#### 1) Likums par nodokli par dividendēm

9. Nīderlandes 1965. gada Likuma par nodokli par dividendēm<sup>4</sup> 1. panta 1. punktā, redakcijā, kura ir piemērojama pamatlīetā (turpmāk tekstā – “Likums par nodokli par dividendēm”), ir paredzēts, ka “tiešo nodokli”, ko dēvē par “nodokli par dividendēm”, iekasē no “tiem, kuri, tieši vai izmantojot sertifikātus, saņem ienākumus no akcijām, kuras emitē [...] akciju sabiedrības, privātas sabiedrības ar ierobežotu atbildību, komandītsabiedrības un citas sabiedrības, kuras ir reģistrētas Nīderlandē un kuru kapitāls ir pilnībā vai daļēji sadalīts akcijās”.

10. Šā likuma 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir definēta nodokļa par dividendēm bāze, kurā ir iekļautas visas “tiešās vai netiešās peļņas izmaksas neatkarīgi no tā, ar kādu nosaukumu vai kādā formā tās ir [...]”. Saskaņā ar 5. pantu šā nodokļa likme ir 15 % no minētajiem ienākumiem no akcijām.

#### 2) Likums par ienākuma nodokli

11. 2001. gada Likumā par ienākuma nodokli<sup>5</sup>, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetās C-10/14 un C-14/14 (turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”), ir definēts nodokļu režīms, kurš piemērojams fizisko personu ienākumiem.

12. Minētā likuma 2.13. pantā ir noteikta 30 % likme, kas piemērojama ienākumiem no uzkrājumiem un noguldījumiem, kuri ietilpst apliekamo ienākumu kategorijā, kas parasti tiek kvalificēta kā “3. nodaļums” vai “3. pozīcija”.

13. 5.1. pantā ir noteikts, ka “ienākumu, kas radies no uzkrājuma un ieguldījumiem”, veido “ieguvums no uzkrājuma un ieguldījumiem, no kura atņem personīgos izdevumus”.

14. Saskaņā ar 5.2. pantu “ieguvums no uzkrājuma un ieguldījumiem” ir noteikts pēc vienotas likmes 4 % apmērā no vidējā starp “ienesīguma bāzi kalendārā gada sākumā (sākuma datums)” un “ienesīguma bāzi kalendārā gada beigās (beigu datums)”, “ciktāl minētais vidējais ir lielāks par īpašuma daļu, kas atbrīvota no nodokļiem”.

15. 5.3. panta 1. punktā “ienesīguma bāze” ir definēta kā “aktīvu vērtība, kas samazināta par pasīvu vērtību”. Tā 2. punktā starp “aktīviem” it īpaši ir minētas īpašumtiesības uz nekustamajiem īpašumiem vai kustamo mantu un tiesības, kas nav saistītas ar faktisku mantu, piemēram, uz finanšu summu. Tā 3. punktā ir norādīts, ka “pasīvi” ir saistības ar ekonomisku vērtību, kas ņemtas vērā tur minētajos apstākļos.

16. Saskaņā ar 5.5. panta 1. punktu “kapitāls, kas atbrīvots no nodokļa, ir EUR 20 014”. Minētā panta 2.–4. punktā šis noteikums ir pielāgots īpašam gadījumam, kad nodokļa maksātājam ir “partneris”.

17. 9.2. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka dividenžu nodokļa iekasēšana ir uzskatāma par “iepriekšēju nodokli”, proti, par iepriekšēju maksājumu, kura dēļ attiecīgi tiek samazināts ienākuma nodoklis, kas jāmaksā Nīderlandē.

4 — *Wet op de dividendbelasting 1965* (jeb saīsinājumā “*Wet DB 1965*”).

5 — *Wet inkomstenbelasting 2001* (jeb saīsinājumā “*Wet IB 2001*”).

### 3) Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli

18. 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli<sup>6</sup> 3. panta a) punktā, redakcijā, kura ir piemērojama pamatlīdētā C-17/14 (turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”), ir noteikts, ka juridiskajām personām, kuras nav reģistrētas Nīderlandē un kuras Nīderlandē gūst ienākumus, ir jāmaksā nodoklis Nīderlandē kā ārvalstu nodokļu maksātājiem.

19. Pirms grozījumu izdarīšanas saskaņā ar 2009. gada 23. decembra likumu<sup>7</sup> šā likuma 25. panta 1. punktā bija noteikts, ka “iepriekš maksājams nodoklis” it īpaši ietver tāda nodokļa par dividendēm maksājumu, kas ir daļa no peļņas, kura aplikama ar nodokli, vai Nīderlandē gūtajiem ienākumiem attiecīgajā finanšu gadā. No 25.a panta izriet, ka, ja, aprēķinot nodokli, neiegūst pozitīvu summu, paziņojums par nodokli netiek sagatavots vai arī tajā noteiktā summa ir nulle, un iepriekš samaksātā nodokļa atskaitīšana nenotiek.

### 4) Nodokļu kodekss

20. Nodokļu kodeksa<sup>8</sup> 15. pantā ir noteikts, ka “[..] priekšmaksājumus, kuri ir minēti Likumā par nodokli, uzliek, pamatojoties uz paziņojumu par nodokli vai, ja tas ir nepieciešams, pamatojoties uz inspektora lēmumu, kurš ir pārsūdzams”. Ja ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa summa, kas jāmaksā nodokļu maksātājam, nav pietiekama, lai kompensētu nodokli par dividendēm, kurš viņam ieturēts, pēdējo minēto viņam atmaksā.

## B – Atbilstīgie starptautiskie noteikumi

21. Abi Nīderlandes Karalistes noslēgtie divpusējie līgumi, kuri ir piemērojami lietās C-14/14 un C-17/14, ir sagatavoti saskaņā ar nodokļu konvenciju, kuru izstrādājusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO)<sup>9</sup>.

### 1) Beļģijas un Nīderlandes konvencija

22. Lieta C-14/14 ir par konvenciju, kas noslēgta starp Beļģijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti ar mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un novērst izvairīšanos no ienākuma un turības nodokļu nomaksas un kas parakstīta Luksemburgā 2001. gada 5. jūnijā (turpmāk tekstā – “Beļģijas–Nīderlandes konvencija”).

23. Tās 10. pantā ir paredzēts režīms, kā starp šīm abām valstīm ir sadalāma dividenžu aplikšana ar nodokļiem. Minētā panta 1. punktā ir noteikts princips, ka “dividendes, kuras otras līgumslēdzējas valsts rezidentam izmaksā sabiedrība, kas ir reģistrēta līgumslēdzējā valstī, ar nodokļiem ir aplikamas šajā otrā valstī”. Otrajā punktā ir piebilsts, ka “taču, ņemot vērā 3. punktā [10] paredzētos noteikumus, šīs dividendes var būt aplikamas ar nodokli attiecīgajā līgumslēdzējā valstī, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kura izmaksā dividendes, un saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem, tomēr, ja dividenžu faktiskais saņēmējs ir citas līgumslēdzējas valsts rezidents, šādi noteiktais piemērojamais nodoklis nevar būt lielāks par: [..] b) 15 [%] no dividenžu bruto summas [..]”.

6 — *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (jeb saīsinājumā “*Wet Vpb 1969*”).

7 — *Wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)*.

8 — Izriet no Vispārējā likuma par valsts nodokļiem (*Algemene wet inzake rijksbelastingen* jeb “*AWR*”).

9 — ESAO ienākuma un īpašuma nodokļu konvencijas 2010. gada paraugs, kurš dažādās redakcijās ir pieejams šādā interneta vietnē: <http://www.oecd.org/fit/ctp/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm>. Skat. it īpaši “komentārus par [minētā parauga] 23.A un 23.B pantu par metodēm, kā novērst nodokļu dubultu uzlikšanu”.

10 — Saskaņā ar minētā panta 3. punktu “2. punktā paredzētie nosacījumi neietekmē uzņēmuma peļņas, kuru izmanto dividenžu izmaksai, aplikšanu ar nodokli”.

24. Šīs konvencijas 23. pantā ir definētas “metodes nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai”. Pirmā punkta b) apakšpunktā “attiecībā uz Beļģiju” ir noteikts, ka, “ņemot vērā Beļģijas tiesību aktus par atlaides piemērošanu Beļģijas nodokļiem par nodokļiem, kuri ir samaksāti ārvalstīs, ja Beļģijas rezidents saņem ienākumus, kas iekļauti tā kopējos ienākumos, kuri apliekami ar Beļģijas nodokli un kurus veido dividendes, kas nav atbrīvotas no Beļģijas nodokļa saskaņā ar turpmāk minēto c) apakšpunktu, [...] Nīderlandes nodoklis, kurš iekasēts no šiem ienākumiem, ir atskaitāms no Beļģijas nodokļa, kas attiecas uz šiem ienākumiem”.

## 2) Francijas un Nīderlandes konvencija

25. Lieta C-17/14 ir par konvenciju, kas noslēgta starp Francijas Republikas valdību un Nīderlandes Karalistes valdību ar mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un novērst izvairīšanos no ienākuma un turības nodokļu nomaksas un kas parakstīta Parīzē 1973. gada 16. martā (turpmāk tekstā – “Francijas–Nīderlandes konvencija”).

26. Tās 10. panta 1. punktā ir noteikts princips, ka “dividendes, kuras sabiedrība, kas ir vienas valsts rezidente, izmaksā citas valsts rezidentam, ar nodokli ir apliekamas otrajā valstī”. Otrajā punktā ir formulēts šāds izņēmums: “taču šīs dividendes var būt apliekamas ar nodokli valstī, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kura izmaksā dividendes, un saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem, tomēr šādi noteiktais piemērojamais nodoklis nevar būt lielāks par: [...] b) 15 [%] no dividenžu bruto summas [...]”.

27. Metode, kuru pēdējā minētajā gadījumā izmanto, lai novērstu “nodokļu dubultu uzlikšanu”, ir tāda, ka dividenžu saņēmēja rezidences valstī tiek piemērots nodokļa kredīts, kā ir paredzēts šīs konvencijas 24. pantā. Minētā panta B punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka “attiecībā uz ienākumiem, kas paredzēti [it īpaši 10. pantā] un kas Nīderlandē ir aplikti ar nodokli saskaņā ar [šā panta] nosacījumiem, Francija personām, kuras ir Francijas rezidenti un kuras saņem šādus ienākumus, piešķir nodokļu kredītu, kura summa ir vienāda ar Nīderlandē samaksātā nodokļa summu”. Tajā ir precizēts, ka “šīs nodokļu kredīts, kas nevar būt lielāks par nodokļa summu, kāda Francijā tiek iekasēta par attiecīgajiem ienākumiem, attiecas uz nodokļiem, kuri paredzēti 2. panta 3. punkta b) daļā <sup>[11]</sup> un kuru bāzēs šie ienākumi ir iekļauti”.

## III – Pamatlietas, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

28. Visās trijās pamatlietās kopīgais ir tas, ka katrs no prasītājiem ir saņēmis dividendes par akciju portfeli, kuras tam piešķirušas Nīderlandes sabiedrības, taču tie ir citu dalībvalstu, nevis Nīderlandes Karalistes rezidenti. No izmaksātajām summām to izmaksas vietā tika ieturēti 15 % saskaņā ar Nīderlandes Likumu par nodokli par dividendēm. Šis ieturējums varētu būt atskaitāms no nodokļiem, kas ir maksājami valstī, kuras rezidenti ir attiecīgās personas, saskaņā ar piemērojamajām konvencijām, kuru mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

29. Precīzāk, no lietas materiāliem *lietā C-10/14* izriet, ka *J. B. G. T. Miljoen* ir Nīderlandes valstspiederīgais, kas dzīvo Beļģijā un kam pieder akcijas trīs fondos, kuri kotēti Nīderlandes biržā un kuri viņam izmaksāja dividendes, no kurām par 2007. gadu Nīderlandē nodokli par dividendēm tika ieturēti EUR 729.

11 — Saskaņā ar šiem noteikumiem “nodokļi, uz kuriem attiecas šī konvencija, ir [...] attiecībā uz Franciju: ienākuma nodoklis; uzņēmumu ienākuma nodoklis; [...] ieskaitot visus nodokļus, kuri tiek ieturēti izmaksas vietā, visus priekšmaksājumus vai avansa iemaksas, ko atskaita no iepriekš minētajiem nodokļiem”.

30. Savā ienākumu deklarācijā sadaļā par ienākumiem, kas 2007. gadā gūti Nīderlandē, ieinteresētā persona norādīja, ka kopējie ienākumi ir nulle, un nenorādīja nodokli, kas par dividendēm samaksāts kā priekšmaksājums, uzskatot, ka tas šajā valstī nav aplikams ar nodokli. Saskaņā ar šo deklarāciju Nīderlandes Nodokļu administrācija sagatavoja paziņojumu par ienākuma aplikšanu ar nodokli. *J. B. G. T. Miljoen* 2010. gada 22. janvārī iesniedza sūdzību par minēto paziņojumu un nesekmīgi lūdza daļēji atlīdzināt nodokli par dividendēm, kurš viņam ieturēts, EUR 438 apmērā<sup>12</sup>.

31. *Rechtbank te Breda* pieņēma izskatīšanai lietu, kas attiecās it īpaši uz jautājumu par to, vai, kā to norādīja *J. B. G. T. Miljoen*, atšķirīgā attieksme nodokļu jautājumos pret akcionāriem, kuri ir Nīderlandes rezidenti, un akcionāriem, kuri ir nerezidenti, ir uzskatāma par ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei, kas ir aizliegts saskaņā ar LESD 63. pantu. Ar 2012. gada 27. marta nolēmumu *Rechtbank te Breda* šo prasību noraidīja, pamatojot ar to, ka kritizētais nodokļa par dividendēm ieturējums nav pretrunā Savienības tiesībām<sup>13</sup>. *J. B. G. T. Miljoen* šo nolēmumu kasācijas kārtībā pārsūdzēja *Hoge Raad*.

32. *Lietā C-14/14 X* ir Nīderlandes valstspiederīgā, kura dzīvo Beļģijā un kurai pieder akciju sertifikāti, kas ieguldīti Nīderlandē reģistrētā sabiedrībā. 2007. gadā viņai sešās daļās tika izmaksātas dividendes, par kurām tika ieturēti EUR 16 105,80 kā Nīderlandes nodoklis par dividendēm. Par to pašu gadu *X* ienākumi Beļģijā tika aplikti ar fizisko personu ienākuma nodokli, kas bija 25 % no saņemto dividenžu neto summas<sup>14</sup>, proti, EUR 22 816. Iesniedzējtiesa precizē, ka Beļģijas tiesībās nav paredzēts nodokli par dividendēm, kurš samaksāts Nīderlandē, atskaitīt no nodokļa summas, kas jāmaksā Beļģijā.

33. Nīderlandes Nodokļu administrācija noraidīja *X* iesniegto sūdzību par to, ka nodoklis par dividendēm, kurš ieturēts dividenžu izmaksas vietā, esot pretrunā Savienības tiesībām, jo vienīgi nodokļu maksātāji, kas dzīvo Nīderlandē, var visos apstākļos pieprasīt vai saņemt atpakaļ Nīderlandes nodokli par dividendēm, kurš tiem ieturēts, savukārt Beļģijā to nevar atskaitīt. *Rechtbank te Breda* lēma, ka dažādās prasības pret šo administratīvo lēmumu ir daļēji pamatotas. Apelācijas kārtībā *Gerechthof te's-Hertogenbosch* 2012. gada 29. augusta spriedumā<sup>15</sup> daļēji atstāja spēkā *Rechtbank* spriedumu, par kuru *X* un Nīderlandes Nodokļu administrācija kasācijas kārtībā vērsās *Hoge Raad*.

34. *Lietā C-17/14 Soci t  G n rale SA* (turpmāk tekstā – “*Soci t  G n rale*”) ir sabiedrība, kura reģistrēta Francijā atbilstoši Francijas tiesību aktiem un kuras turējumā ir akciju paketes bir z  kotētās Nīderlandes sabiedrībās, kas laikā no 2000 līdz 2008. gadam tai dividendēs nodrošināja ienākumus vairāku simtu t kstozu euro apmērā. No šiem ienākumiem ik gadu tika ieturēts Nīderlandes nodoklis par dividendēm 15 % apmērā<sup>16</sup>. Par 2000.–2007. gadu ieinteresētā persona no uz n mumu ienākuma nodokļa, kas maksājams Francijā, varēja atskaitīt visu nodokļa par dividendēm summu, kas samaksāta Nīderlandē, bet 2008. gadā  ada atskait šana nebija iespējama zaudējumu d l, kuri uz n mumam rad s Francijā.

12 — K rtiba, kādā  i summa ir apr k n ta, ir izklāstīta *J. B. G. T. Miljoen* rakstveida apsvērumos (5.2.1. punkts), kā arī, to kritizējot, secinājumos par pamatlietu, kurus 2013. gada 9. janvārī *Hoge Raad* ģenerālprokurora vārdā iesniedza ģenerāladvokāts *Vatels [Wattel]* (turpmāk tekstā – “*Hoge Raad* ģenerāladvokāta secinājumi”), tie pievienoti iesniedzējtiesas l gumam sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-10/14 (1.1., 1.5. un 2.3. punkts).

13 — Minētā nolēmuma pamatojums ir rezum ts iesniedzējtiesas l gum  sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-10/14 (skat. 3.2. punktu), un tā pilnā versija ir pievienota minētajam l gumam.

14 — Minētā neto summa ir EUR 91 266,20, proti, Nīderlandē izmaksāto dividenžu kopsumma (EUR 107 372), no kuras atskaitīts Nīderlandes nodoklis par dividendēm, kas ieturēts dividenžu izmaksas vietā (EUR 16 105,80).

15 — Minētā sprieduma pamatojums ir rezum ts iesniedzējtiesas l gum  sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-14/14 (skat. 3.6.1. un 3.6.2. punktu), un tā pilnā versija ir pievienota minētajam l gumam.

16 — Precizi skaitļi ir norādīti secinājumos pamatlietā, kurus *Hoge Raad* ģenerāladvokāts sniedza 2013. gada 12. februārī un kuri pievienoti iesniedzējtiesas l gumam sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-17/14 (2.3. punkts).

35. Nīderlandes nodokļu iestādes noraidīja vairākus *Société Générale* lūgumus saņemt nodokļa atskaitījumu vai atmaksu par nodokļiem par dividendēm, kuri tām ieturēti<sup>17</sup>, kas bija pamatoti ar faktu, ka uzņēmumiem, kuri ir reģistrēti Nīderlandē, ir tiesības nodokli par dividendēm, kas samaksāts šajā valstī, atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas tiem arī jāmaksā, savukārt akcionāriem, kuri nav rezidenti, šāda iespēja nepastāv sistemātiski.

36. *Rechtbank te Haarlem* par pamatotu atzina tikai vienu no četrām prasībām, kuras tika iesniegtas par šiem administratīvajiem lēmumiem. Saņemot *Société Générale* un Nīderlandes Nodokļu administrācijas apelācijas sūdzību, *Gerechthof te Amsterdam* 2012. gada 24. maija spriedumā<sup>18</sup> daļēji atcēla un daļēji atstāja spēkā *Rechtbank te Harlem* nolēmumus. *Société Générale* par minēto spriedumu kasācijas kārtībā vērsās *Hoge Raad*.

37. Šajā kontekstā savos 2013. gada 20. decembra nolēmumos, kurus Tiesa saņēma attiecīgi 2014. gada 13. janvārī (C-10/14), 2014. gada 15. janvārī (C-14/14) un 2014. gada 16. janvārī (C-17/14), *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma atlikt sprieduma taisīšanu un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

— lietā C-10/14:

- “1) Vai LESD 63. panta piemērošanai ir nepieciešams, ka nerezidenta salīdzinājums ar rezidentu tādā gadījumā kā šis, kurā izmaksātās dividendes ienākumu gūšanas valsts aplikusi ar nodokli par dividendēm, ir attiecināms arī uz ienākuma nodokli, kas maksājams par ienākumiem no dividendēm, no kura rezidentu gadījumā tiek atskaitīts nodoklis par dividendēm?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai faktiskais nodokļa slogs nerezidentam ir lielāks nekā rezidenta nodokļa slogs, ir jāsalīdzina no nerezidenti ieturētais Nīderlandes nodoklis par dividendēm ar no rezidenta ieturēto maksājamo Nīderlandes ienākuma nodokli, kas tiek aprēķināts atbilstīgi vienotas likmes ienākumiem, kuri dividenžu saņemšanas gadā ietver kopējo akciju turējumu Nīderlandes sabiedrībās, vai [tomēr] Eiropas Savienības tiesībās ir noteikts cits salīdzināšanas kritērijs, kas jāņem vērā?”

— lietā C-14/14:

- “1) Vai LESD 63. panta piemērošanai ir nepieciešams, ka nerezidenta salīdzinājums ar rezidentu tādā gadījumā kā šis, kurā izmaksātās dividendes ienākumu gūšanas valsts aplikusi ar nodokli par dividendēm, ir attiecināms arī uz ienākuma nodokli, kas maksājams par ienākumiem no dividendēm, no kura rezidentu gadījumā tiek atskaitīts nodoklis par dividendēm?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai faktiskais nodokļa slogs nerezidentam ir lielāks nekā rezidenta nodokļa slogs, ir jāsalīdzina no nerezidenti ieturētais Nīderlandes nodoklis par dividendēm ar no rezidenta ieturēto maksājamo Nīderlandes ienākumu nodokli, kas tiek aprēķināts atbilstīgi vienotas likmes ienākumiem, kuri dividenžu saņemšanas gadā ietver kopējo akciju turējumu Nīderlandes sabiedrībās, vai [tomēr] Eiropas Savienības tiesībās ir noteikts cits salīdzināšanas kritērijs, kas jāņem vērā? Vai, veicot šo salīdzinājumu, ir jāņem vērā rezidentiem noteiktais *beznodokļa kapitāls* un, ja tā, kādā apmērā (spriedums *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662)?
- 3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai, iespējams, diskriminējošā nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā tiek juridiski korekti neitralizēta, pamatojoties uz ienākumu gūšanas vietas valsts noslēgtu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,

17 — Sikāka informācija par šīm prasībām ir iekļauta iesniedzējtiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-17/14 (skat. 1.1. un nākamās punktus).

18 — Minētā sprieduma pamatojums ir rezumēts iesniedzējtiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-17/14 (skat. 1.4., 3.2.2. un nākamās punktus), un tā pilnā versija ir pievienota minētajam lūgumam.

pietiek ar to, ka i) attiecīgajā nodokļu dubultās uzlikšanas konvencijā ir paredzēts nodokļa samazinājums dzīvesvietas valstī, atskaitot ienākumu iegūšanas vietā ieturēto nodokli, un, lai gan šī iespēja nav beznosacījumu, ii) konkrētajā gadījumā dzīvesvietas valsts piešķirtais nodokļa samazinājums, apliekot ar nodokli tikai neto ienākumus no dividendēm, pilnībā kompensē ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa diskriminējošo daļu?”

— lietā C-17/14:

- “1) Vai LESD 63. panta piemērošanai ir nepieciešams, ka nerezidenta salīdzinājums ar rezidentu tādā gadījumā kā šis, kurā izmaksātās dividendes ienākumu gūšanas valsts aplikusi ar nodokli par dividendēm, ir attiecināms arī uz ienākuma nodokli, kas maksājams par ienākumiem no dividendēm, no kura rezidentu gadījumā tiek atskaitīts nodoklis par dividendēm?
- 2) a) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, veicot salīdzinājumu, ir jāņem vērā visas izmaksas, kurām ir ekonomiska saistība ar akcijām, no kurām izriet dividendes?  
b) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noraidoša, vai tomēr ir jāņem vērā iespējamais dividendes atvilkums, kas iekļauts akciju iegādes cenā, kā arī iespējamais finansiālais slogs, kas rodas no attiecīgo akciju turējuma?
- 3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, novērtējot, vai, iespējams, diskriminējoša nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā tiek juridiski korekti neitralizēta, pamatojoties uz ienākumu gūšanas valsts noslēgtu konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, pietiek ar to, ka i) attiecīgajā nodokļu dubultās uzlikšanas konvencijā ir paredzēts nodokļa samazinājums reģistrācijas valstī, atskaitot ienākumu iegūšanas vietā ieturēto nodokli, un, lai gan šī iespēja nav beznosacījumu, ii) konkrētajā gadījumā no tā izriet, ka Nīderlandes nodokļu slogs nerezidentam nav lielāks nekā rezidentam? Vai gadījumā, kad gadā, kurā tikušas saņemtas dividendes, ir saņemta nepietiekama kompensācija, novērtējot neitralizāciju, būtiska ir iespēja pārnest iztrūkumu un izmantot atskaitīšanu nākamajos gados?”

38. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 2. aprīļa lēmumu lietas C-10/14, C-14/14 un C-17/14 tika apvienotas gan rakstveida un mutvārdu procesa nolūkos, gan sprieduma taisīšanai.

39. *J. B. G. T. Miljoen, X* un *Société Générale* Tiesai iesniedza rakstveida apsvērumus attiecīgi par katru no lietām, kas uz viņiem attiecas. Nīderlandes valdības un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisijas rakstveida apsvērumi attiecas uz visām trim apvienotajām lietām, bet Zviedrijas valdības sniegtie apsvērumi attiecas vienīgi uz lietu C-17/14. Tiesas sēdē 2015. gada 18. martā bija pārstāvēti *J. B. G. T. Miljoen, X, Société Générale*, Nīderlandes, Vācijas un Zviedrijas valdības, kā arī Komisija.



## IV – Analīze

### A – Ievada apsvērumi

40. Vispirms uzsveršu, ka šajās lietās iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums ir ļoti īss, tādēļ šo lūgumu būtību, kā arī valsts tiesību saturu un pamatlīetu priekšmetu reizēm var izprast, vienīgi ņemot vērā dokumentus, kuri ir pievienoti iesniedzējtiesas lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu. Tādēļ, ņemot vērā Tiesas Reglamenta 94. pantā formulētās prasības<sup>19</sup>, šie lūgumi ir gandrīz nepieņemami. No šā konstatējuma izriet, ka te dažādos aspektos būs jāatsaucas uz secinājumiem, kurus ir iesniedzis *Hoge Raad* ģenerālvokāts trīs pamatlīetās, taču arī tas negarantē, ka tiks pilnībā novērsti šo iesniedzējtiesas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu trūkumi.

41. Turklāt ir jāprecizē, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem dažiem ārvalstu nodokļu maksātājiem nerezidentiem var būt jāmaksā ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis, tādējādi tie Nīderlandē var saņemt nodokļu priekšmaksājumu atskaitījumus vai atlīdzināšanu, kas ir analogi tiesībām, kādas ir nodokļu maksātājiem rezidentiem. Tomēr ir jākonstatē, ka neviens no trīs prasītājiem pamatlīetās attiecīgajos nodokļu finanšu gados nav atbildis šai kategorijai<sup>20</sup>. Tādēļ šo tiesību aktu noteikumi, kas attiecas uz šādiem ārvalstu nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kuri ir īpašā situācijā, salīdzinot ar nodokļu maksātājiem nerezidentiem kopumā, šajos secinājumos netiks aplūkoti.

42. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešā nodokļu piemērošana ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāisteno, ievērojot Savienības tiesības. It īpaši tas nozīmē, ka dalībvalstis nevar īstenot pasākumus, kuri ir aizliegti saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu, radot ierobežojumus kapitāla brīvai aprītei, jo tas atturētu nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai atturētu minētās dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citā dalībvalstī, it īpaši saistībā ar valsts izcelsmes dividenžu aplikšanu ar nodokļiem<sup>21</sup>.

43. Tiesa ir vairākkārt atkātojusi, ka, “lai valsts nodokļu tiesisko regulējumu [ieviešot nevienlīdzīgu attieksmi starp rezidentiem un nerezidentiem] varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu aprīti, atšķirīgajai attieksmei ir jāskar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem”<sup>22</sup>.

44. Šajās lietās Tiesai uzdoto jautājumu pamatā ir tieši šī problemātika par attiecīgo akcionāru rezidentu un akcionāru nerezidentu nodokļu situāciju iespējamo objektīvo salīdzināmību, ņemot vērā valsts tiesību aktus, kādi ir piemērojami pamatlīetās.

19 — Attiecībā uz to ir jāatgādina, ka ir ļoti svarīgi, lai visi būtiskie norādījumi būtu ietverti pašā iesniedzējtiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nevis tam pievienotajos pielikumos, jo tikai pats lūgums tiek tulkots, lai nodrošinātu paziņošanu visām ieinteresētajām personām, kuras var iesniegt savus apsvērumus atbilstīgi Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantam (skat. Ieteikumus valsts tiesām saistībā ar prejudiciālās tiesvedības ierosināšanu, OV 2012, C 338, 1. lpp., 20. un nākamie punkti).

20 — Faktiski no lietas materiāliem izriet, pirmkārt, ka *J. B. G. T. Miljoen* ir deklarējis pensiju un būtisku akciju paketi Nīderlandē, taču tas neietekmē aplikšanu ar nodokļiem šajā dalībvalstī 2007. gadā, otrkārt, ka *X* nav izvēlējusies rezidenta shēmu attiecībā uz pensiju, kuru tā saņēma Nīderlandē 2007. gadā, un, visbeidzot, ka strīdīgās dividendes, kuras 2000.–2008. gadā saņēma *Société Générale*, ir attiecināmas nevis uz banku, kurai ir pastāvīgs uzņēmums Nīderlandē, bet gan uz investīciju fondu, kurš tai pieder Francijā.

21 — Skat. it īpaši rīkojumu *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 18. un 21. punkts), kā arī spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 38. un 39. punkts).

22 — Skat. it īpaši spriedumus *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 38. punkts) un Komisija/Belģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 45. punkts).

B – Par faktoriem, kuri ir jāņem vērā, lai salīdzinātu attieksmi nodokļu jautājumos pret akcionāru nerezidentu un akcionāru rezidentu (pirmie jautājumi, kuri uzdoti visās trijās lietās)

1) Par pirmo prejudiciālo jautājumu priekšmetu

45. Visās trijās lietās iesniedzējtiesa vispirms vēlas uzzināt, vai, lai noskaidrotu, vai Nīderlandes nodokļa iekasēšana par dividendēm, kuras izmaksā Nīderlandes sabiedrības, ir uzskatāma par ierobežojumu, kāds ir aizliegts saskaņā ar LESD 63. pantu, salīdzinājumā starp rezidentu un nerezidentu nodokļu situāciju ir jāņem vērā tikai šis nodoklis par dividendēm vai tomēr arī ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas piemērojami rezidentiem izmaksātajām dividendēm.

46. Nav strīda par to, ka rezidenti un nerezidenti ir pakļauti *prima facie* identiskam nodokļu režīmam gan attiecībā uz to, kā Nīderlandes nodoklis par dividendēm tiek iekasēts, gan to, kāda ir nodokļa likme. Proti, visiem ienākumiem no Nīderlandē reģistrētu sabiedrību akcijām tiek piemērota vienota šī nodokļa 15 % likme, izmantojot ieturējumu dividenžu izmaksas vietā, neatkarīgi no tā, kur dzīvo fiziskā persona vai ir reģistrēta juridiskā persona, kas ir šo akciju īpašniece<sup>23</sup>.

47. Savukārt dalībnieki pamatlietās iebilst pret to, ka aizliegtā atšķirīgā attieksme izriet no fakta, ka nodoklis par dividendēm rezidentiem ir kā priekšmaksājums, proti, iepriekšējs maksājums, savukārt nerezidentiem tas galvenokārt ir galīgs nodoklis. Proti, tikai rezidentiem ir tiesības jebkurā gadījumā saņemt iekasēto nodokļu par dividendēm atmaksu, vai nu atskaitot to no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas tiem vēlāk jāmaksā, vai arī pieprasot tā atmaksu, ja ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis ir mazāks par to, kāds nepieciešams, lai šādu atskaitīšanu veiktu.

48. Tāpēc iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, vai šāda atmaksāšanas iespēja ir jāņem vērā, lai izvērtētu, cik lielā mērā šāds regulējums ierobežo kapitāla brīvu apriti. Valdības, kuras ir iesniegušas apsvērumus, uzskata, ka nodokļa par dividendēm maksātāju rezidentu un nerezidentu nodokļu situācijas salīdzinājumam nevajadzētu izvērsties līdz ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas jāmaksā rezidentiem, vērtēšanai, savukārt prasītāji pamatlietās un Komisija ir pretējās domās.

49. Es uzskatu, ka Tiesai tiek vaicāts vienīgi par salīdzināšanas faktoriem, kuri ir būtiski, ja pastāv tāds valsts regulējums, kāds ir pamatlietās, nevis par konkrētām sekām, kādas rodas, īstenojot šādu salīdzināšanu, ņemot vērā triju pamatlietu faktus, ievērojot, ka pēdējā minētā analīze ir jāveic iesniedzējtiesai.

50. Neraugoties uz to, ka pirmie jautājumi, kas uzdoti Tiesai trijās apvienotajās lietās, ir līdzīgi, es uzskatu, ka, ņemot vērā atšķirības, kādas pastāv valsts noteikumos, kuri ir piemērojami, pirmkārt, fiziskām personām un, otrkārt, sabiedrībām, kuras saņem dividendes Nīderlandē, atsevišķi ir jāvērtē jautājumi, kas uzdoti lietās C-10/14 un C-14/14, un jautājums, kas uzdots lietā C-17/14.

51. Pirms turpmākās analīzes, zinot, ka tā provizoriski ir uzskatāma par problemātiku, ir jāizvērtē, cik lielā mērā akcionāri rezidenti un akcionāri nerezidenti šajā gadījumā ir faktiski salīdzināmās situācijās.

23 — Ar to šīs lietas atšķiras it īpaši no lietas *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14), kura tiek izskatīta Tiesā un kurā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. pants ir pretrunā tam, ka dividendes, kuras saņem pensiju fondi rezidenti, un tās, kuras saņem pensiju fondi nerezidenti, Viedrijā tiek apliktas saskaņā ar atšķirīgiem noteikumiem, jo vienīgi par pēdējiem minētajiem tiek ieturēts nodoklis dividenžu izmaksas vietā.

## 2) Par akcionāru rezidentu un akcionāru nerezidentu nodokļu situācijas objektīvu salīdzināmību

52. Kā to norāda iesniedzējtiesa, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācija ne vienmēr ir salīdzināma, jo, it īpaši attiecībā uz ienākuma nodokli, nerezidentu situācija ir atšķirīga, ciktāl lielākā daļa viņu ienākumu visbiežāk ir centralizēta nevis izmaksas valstī, bet gan viņu dzīvesvietas valstī<sup>24</sup>. Tomēr, sākot no brīža, kad dalībvalsts uzliek nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet arī akcionāriem nerezidentiem par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības, kas ir reģistrēta šajā dalībvalstī, kā tas ir Nīderlandes gadījumā, abu nodokļu maksātāju kategoriju situācijas kļūst līdzīgas, un tāpēc tām jāpiemēro vienlīdzīga attieksme nodokļu jautājumos atbilstoši LESD 63. pantam<sup>25</sup>.

53. Protams, Tiesa spriedumā *Truck Center* ir norādījusi, ka atšķirīgas *nodokļu uzlikšanas metodes* piemērošana nerezidentiem un rezidentiem<sup>26</sup> *pati par sevi nav pretrunā* kapitāla brīvai aprītei, precizējot, ka abu nodokļu maksātāju kategoriju situācijas šajā gadījumā neesot objektīvi salīdzināmas, ņemot vērā it īpaši faktu, ka attiecīgā dalībvalsts bija dažādās pozīcijās atkarībā no tā, vai tā nodokli iekasēja kā dzīvesvietas valsts vai kā ienākuma gūšanas valsts, kā arī tādēļ, ka attiecīgā atšķirīgā nodokļu uzlikšana balstījās uz atšķirīgiem juridiskajiem pamatiem<sup>27</sup>. Taču, kā Komisija to ir uzsverusi tiesas sēdes laikā, minētā lieta attiecās uz objektīvu salīdzināmību attiecībā uz nodokļa iekasēšanas metodi, debates par to tagad ir slēgtas, savukārt jautājums par iespējamu salīdzināmību, kāds tiek aplūkots šajās lietās, atrodas nākamajā līmenī, proti, rezidentu un nerezidentu situāciju atšķirību attiecībā uz nodokli pašu par sevi, kurš tiek iekasēts no konkrēta kapitāla elementa, proti, dividendēm, un tā ir pilnībā atšķirīga problemātika.

54. Šajās lietās piemērojamajos tiesību aktos gan nodokļu maksātājiem rezidentiem, gan nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir noteikta vienāda nodokļu par dividendēm iekasēšanas kārtība, proti, ieturot nodokli izmaksas vietā, atšķirībā no tā, kā tas bija lietā *Truck Center*, jo attiecīgais ieturējuma nodoklis tika iekasēts vienīgi no procentu maksājumiem, kuri tika pārskaitīti saņēmējam sabiedrībām nerezidentēm. Turklāt, manuprāt, Tiesa savu analīzi pamatoja ar apsvērumu, ka pret saņēmējam sabiedrībām rezidentēm netika sistemātiski īstenota labvēlīgāka attieksme nekā pret saņēmējam sabiedrībām nerezidentēm<sup>28</sup>. Tādēļ minētais spriedums neapstiprina Nīderlandes valdības apgalvojumu, ka neesot objektīvi salīdzināmas situācijas, kurās gan rezidentiem, gan nerezidentiem ienākuma izmaksas vietā tiek ieturēts nodoklis par viena veida ienākumiem, taču pirmie minētie šo nodokli var atgūt saistībā ar citu nodokli, bet pēdējiem minētajiem tas ir galīgs maksājums.

24 — Skat. it īpaši spriedumus *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 37. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 25. punkts).

25 — Skat. spriedumu *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 38. un 39. punkts), kā arī rīkojumu *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 31. un 32. punkts un tajos minētā judikatūra).

26 — C-282/07, EU:C:2008:762. Šajā lietā nerezidentiem nodoklis tika ieturēts izmaksas vietā, bet rezidentiem tas tika uzlikts saskaņā ar nodokļu maksātāja iesniegto deklarāciju.

27 — Turpat (41.–52. punkts). Tiesa uzsvera, ka “Beļģijas valsts nostāja gadījumā, kad sabiedrība, kas izmaksā procentus, un sabiedrība, kas saņem procentus, ir reģistrētas Beļģijā, atšķiras no tās nostājas gadījumā, kad sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, pārskaita procentus sabiedrībai nerezidentei, jo pirmajā gadījumā Beļģijas valsts rīkojas kā attiecīgo sabiedrību rezidences valsts, bet otrajā gadījumā – kā valsts, kurā tika izmaksāti procenti”, un ka “procentiem, kurus sabiedrība rezidente pārskaita citai sabiedrībai rezidentei, un procentiem, kurus sabiedrība rezidente pārskaita sabiedrībai nerezidentei, tiek piemēroti atšķirīgi nodokļi, pamatojoties uz atšķirīgiem juridiskajiem pamatiem”.

28 — Turpat (49. punkts). Šeit Tiesa uzsver, ka atšķirīgā attieksme, kas saistīta ar nodokļa iekasēšanas kārtību, ne vienmēr rada priekšrocību rezidentiem.

55. Atbilstoši Tiesas judikatūrai elements, kas man šķiet noteicošais, salīdzinot tādējādi salīdzināmās nodokļu maksātāju rezidentu un nerezidentu situācijas, lai raksturotu, iespējams, aizliegtu ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei, ir *nevis attiecīgo tiesību aktu mērķis*<sup>29</sup>, kā to apgalvo Nīderlandes un Zviedrijas valdības, *bet drīzāk* fakts, ka dalībvalsts tiesību aktiem nebūtu jārada atšķirīga attieksme, *kas praktiski lielāku galīgo nodokļu slogu rada nerezidentiem*, un tādēļ tas varētu viņus atturēt izmantot šo brīvību<sup>30</sup>. Vēlāk es atgriezīšos pie šiem apsvērumiem<sup>31</sup>.

56. Tādēļ es uzskatu, ka *J. B. G. T. Miljoen, X un Soci t  G n rale* ir situācijā, kura ir salīdzināma ar akcionāru rezidentu situāciju, ņemot vērā Nīderlandes nodokļa par dividendēm iekasēšanas kārtību, un ka ir jāvērtē, iespējams, diskriminējošā ietekme, kādu rada attiecīgās tiesību normas, aplūkojot tās kopumā, ņemot vērā prasības, kas attiecas uz kapitāla brīvu aprīti.

3) Par nodokļu situāciju salīdzināšanu attiecībā uz fiziskām personām, kurām ir jāmaksā Nīderlandes nodoklis par dividendēm (pirmie jautājumi, kuri ir uzdoti lietās C-10/14 un C-14/14)

57. Ja dividenžu no akcijām, kuras personai pieder Nīderlandes sabiedrībās, saņēmējs ir fiziska persona, kura dzīvo Nīderlandē, tai ir jāmaksā ne vien nodoklis par dividendēm par ienākumu no šīm akcijām, bet arī ienākuma nodoklis par šo pašu akciju turēšanu, kas kvalificēts "3. pozīcijā". Pēdējais minētais nodoklis, kura likme ir 30 %, ir jāmaksā no šo akciju vidējās vērtības, pieņemot, ka to ikgadējais vienotā apmēra ienesīgums ir 4 % no to neto vērtības, kas tiek iegūts, atvelkot finansējuma pasīvus. Neraugoties uz to, ka *Hoge Raad* juridiski to kvalificējusi kā ienākuma nodokli, it īpaši nodokļu konvenciju piemērošanas nolūkos<sup>32</sup>, šis nodoklis, kas ietilpst 3. pozīcijā, no ekonomiskā viedokļa drīzāk ir uzskatāms par īpašuma nodokli, kas tiek iekasēts no vienotas likmes ienesīguma bāzes, kura var būt līdz pat 1,2 %, proti, 30 % no 4 %. Rezidents vienmēr var saņemt nodokļa par dividendēm, kas ieturēts izmaksas vietā, atmaksu, vai nu attiecinot šo ieturējuma nodokli uz ienākuma nodokli, kas tam jāmaksā, vai arī saņemot pirmā minētā nodokļa atmaksu, ja tam ir jāmaksā ienākuma nodoklis, kas ir mazāks par iepriekš minēto vai ir vienāds ar nulli.

58. Savukārt, ja šis saņēmējs ir privātpersona, kura nedzīvo Nīderlandē, tam parasti ir jāmaksā vienīgi nodoklis par dividendēm, kas ir 15 % no reāli saņemto dividenžu bruto summas, un nepastāv iespēja atskaitīt nekāda veida izdevumus. Tā kā nerezidentam nav jāmaksā ienākuma nodoklis par akcijām, kuras ir tā turējumā Nīderlandes sabiedrībās, tas nevar atgūt ieturēto nodokli par saņemtajām dividendēm, jo šis nodoklis ir galīgs, tādēļ ka attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem tas tiek ieturēts galīgi<sup>33</sup>.

29 — Uzskatu, ka šis elements drīzāk ir ņemams vērā, brīvas kapitāla aprītes ierobežojumus, iespējams, pamatojot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

30 — Tādējādi spriedumā Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 32. un 33. punkts) Tiesa ir uzsvērusi, ka "pensiju fondu *rezidentu* gūtās dividendes [...] *praktiski izrādās atbrīvotas vai tikpat kā atbrīvotas* no ienākuma nodokļa minēto valsts tiesību aktos ietvertu normu iedarbības dēļ" un "šāda *nelabvēlīga attieksme* pret pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm [...] var [tos] *atturēt* veikt ieguldījumus Somijā un tādējādi ir kapitāla brīvas aprītes *ierobežojums*, kurš principā *aizliegts* LESD 63. pantā" (mans izcēlums). Skat. arī it īpaši spriedumus *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 54. punkts) un *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 33.–35. un 55. punkts).

31 — Skat. šo secinājumu 62. un nākamos punktus.

32 — *Hoge Raad* 2006. gada 1. decembra spriedumā (Nr. 42211, L/JN AV5017) ir norādījusi, pirmkārt, ka "ienākuma nodokļa piemērošanai par apliekamu ienākumu no uzkrājuma un ieguldījumiem saskaņā ar Likuma [par ienākuma nodokli] 2.3. panta c) punktu, kā ir skaidrots likuma 5.1. un nākamajos punktos, ir [...] līdzība ar īpašuma nodokli, tāpēc to zināmā mērā var uzskatīt par turpinājumu īpašuma nodoklim, kāds Nīderlandē tika piemērots līdz 2001. gada 1. janvārim [...]. Šāda piemērošana [...] tomēr ir arī turpinājums ienākuma nodoklim, kāds tika iekasēts līdz 2001. gada 1. janvārim". Tā ir norādījusi, otrkārt, ka "nodoklis, ar ko apliek ienākumu no uzkrājumiem un ieguldījumiem, ir iekļauts nodokli par citiem ienākumu veidojošajiem elementiem. Šim apstāklim ir jābūt noteicošajam. Konvencijas piemērošanas nolūkā attiecīgais nodoklis ir jāuzskata par ienākuma nodokli" (citēts it īpaši *Hoge Raad* ģenerālvokāta secinājumu pamatlietā C-10/14 7.16. punktā).

33 — Šie elementi rezumē Nīderlandes tiesību aktu saturu, kas izriet it īpaši no *Hoge Raad* ģenerālvokāta secinājumiem par attiecīgi pamatlietu C-10/14 (6.1.–6.8. punkts) un pamatlietu C-14/14 (5.1.-5.8. punkts), kur ir citēti parlamenta dokumenti, kuros ir apstiprināts, ka režīms, kas izveidots rezidentiem, ir paredzēts, lai "varētu pilnībā kompensēt ieturēto nodokli par dividendēm ar galīgo nodokli, kas jāmaksā kā nodoklis par īpašuma ienesīgumu" (*Kamerstukken II 1998/99, 26 727, Nr. 3 [Memorie van Toelichting]*, 43. lpp.).

59. Kā *Hoge Raad* ģenerālvokāts to norādījis savos secinājumos par pamatlietām C-10/14 un C-14/14<sup>34</sup>, no Nīderlandes tiesību aktiem izriet, ka, pirmkārt, aplikšana ar nodokļiem, kas piemērota abos iepriekš minētajos gadījumos, atšķiras gan nodokļa bāzes, gan faktiskās likmes ziņā<sup>35</sup> un ka, otrkārt, nerezidenti var nonākt nelabvēlīgākā situācijā nekā rezidenti, jo tikai pēdējiem minētajiem, pirmkārt, ir no nodokļiem atbrīvotā īpašuma daļa, otrkārt, tiem ar nodokļiem tiek aplikta neto aplikamā bāze un, treškārt, tiem ir tiesības uz atlaidēm.

60. Ņemot vērā šos elementus, Nīderlandes tiesību akti var šķist tieši diskriminējoši, jo vienīgi rezidenti var *de facto* jebkurā gadījumā saņemt atbrīvojumu no nodokļa par dividendēm. Proti, tā ieturējums izmaksas vietā vienmēr tiek neitralizēts, vai nu atskaitot to no ienākuma nodokļa kā priekšmaksājumu, vai arī saņemot tā atmaksu. Citiem vārdiem sakot, šiem nodokļu maksātājiem Nīderlandes nodoklis par dividendēm drīzāk ir nevis nodoklis, bet gan citu nodokļu priekšapmaksā. Proti, ienākuma nodokļa bāzē nav iekļautas reāli saņemtās dividendes, tāpēc par tām faktiski netiek iekasēts nodoklis<sup>36</sup>. Tādējādi divi akcionāri rezidenti, kuriem pieder ieguldījumi ar vienādu neto vērtību, maksā vienādu ienākuma nodokļa summu neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav saņēmuši dividendes no Nīderlandes sabiedrībām.

61. Proti, šāda atšķirīga attieksme nodokļu jautājumos starp fiziskām personām rezidentiem un nerezidentiem pastāv ne tikai saistībā ar piemērojamajām aplikšanas ar nodokļiem metodēm, bet arī attiecībā uz radīto nodokļu slogu, kas, manuprāt, salīdzināšanu padara teju neiespējamu, ja šim nolūkam vērā tiek ņemtas vienīgi dividendes. Turklāt Nīderlandes valdības minētais mērķis, kura sasniegšanai attiecīgie tiesību akti ir paredzēti, lai novērstu rezidentu dubultu juridisko aplikšanu ar nodokļiem, nav īsti pārliecinošs. Proti, tā kā nodokļa par dividendēm un ienākuma nodokļa bāzes ir atšķirīgas, nav iespējams apgalvot, ka notiek *nodokļu uzlikšana, kas dubultā attiecas uz vienu un to pašu ienākumu vienam nodokļu maksātājam*, lai gan ir skaidrs, ka šāds mērķis Nīderlandes likumdevēju ir iedvesmojis nodokļu politikas perspektīvā.

62. Katrā ziņā, ņemot vērā kapitāla brīvas aprites principu, manuprāt, nav ne lietderīgi, ne pietiekami ņemt vērā vienīgi Nīderlandes nodokli par dividendēm kā tādu. Drīzāk analizē būtu jāiekļauj viss nodokļu kopums, kurš attiecas uz ienākumu, kas gūts no akciju turēšanas sabiedrībās, kuras ir reģistrētas Nīderlandē. Attiecībā uz to es norādīšu, ka no akcionāra rezidenta ienākuma nodoklis tiek iekasēts, pamatojoties uz vienotas likmes nodokļu bāzi, kas darbojas zināmā mērā kā “aizstājējs” visu veidu ienākumiem no kapitāla, piemēram, dividendēm, procentiem un kapitāla pieauguma. Savukārt akcionāram nerezidentam ir jāmaksā nodoklis par dividendēm, kas tiek ieturēts ienākuma izmaksas vietā un kas tam ir galīgais nodoklis, taču ar to netiek aplikts kapitāla pieaugums vai citi ienākumu no kapitāla elementi, kurus var radīt tā turējumā esošās akcijas.

63. Manuprāt, no tā izriet, ka *J. B. G. T. Miljoen* ierosinājums ienākuma nodokli, kas jāmaksā par akciju turēšanu, sadalīt divās daļās, no kurām viena attiecas uz dividendēm un otra uz kapitāla pieaugumu<sup>37</sup>, nav pamatots, neraugoties uz tā teorētisko izsmalcinātību. Ņemot vērā, ka akcionārs rezidents var izvairīties vienīgi no tā, ka ienākuma nodokļa bāzē par Nīderlandes akciju turēšanu ir iekļauts arī kapitāla pieaugums vai ieguvumi no nerealizētā kapitāla, manuprāt, būtu neatbilstīgi salīdzinājumā ietvert vienīgi to nodokļa daļu, kura teorētiski var tikt attiecināta uz dividendēm.

34 — Turpat.

35 — Ar nodokļiem aplikamā bāze atšķiras, jo ienākuma nodokļa bāzi rezidentiem veido viņu ienākumu, tostarp akciju, īpašuma vidējā vērtība, savukārt nodokļu par dividendēm bāzi, kura tiek aplikta nerezidentiem, veido faktiski saņemtie ienākumi par akcijām. Arī nodokļa likme ir atšķirīga, jo teorētiski tā ir 30 % ienākuma nodoklim, tā ir vienotā likme, kas jāmaksā rezidentiem, savukārt nodokļa par dividendēm, kas jāmaksā nerezidentiem, likme ir 15 %.

36 — Dividendes ienākuma nodokļa bāzē parādās vienīgi aizvietošanas formā – kā finanšu summas, kas parādās banku kontos, kuras iekļautas ar nodokļiem aplikamajā bāzē. Praktiski akcionāram, kurš pirms gada beigām izmanto no dividendēm iegūtu aktīvu vai kurš tās iegulda tāda īpašuma iegādē, kurš nav aplikams ar nodokli, vispār nav jāmaksā nodoklis par šādu aktīvu.

37 — *J. B. G. T. Miljoen* norāda, ka “vienotas likmes bāze, kas jāņem vērā rezidentam, ir jāsadala ienesīgumā no dividendēm un ienesīgumā no kapitāla pieauguma”, lai salīdzinājumā ņemtu vērā vienīgi to ienesīguma daļu, kas attiecas uz faktiski saņemtajām dividendēm (iesniedzējietas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-10/14 3.3.3. punkta i) apakšpunkts).

64. Es uzskatu, ka būtiskais elements, salīdzinot rezidentu un nerezidentu stāvokli, ir nodokļu slogs, kāds beigās rodas attiecīgi katrai no divām akcionāru kategorijām un kas potenciāli investīcijas akciju portfeļu formā, ko veido pārrobežu kapitāla kustība, Nīderlandē varētu padarīt vairāk vai mazāk pievilcīgas nekā salīdzināmi ieguldījumi citās dalībvalstīs. Šādu nostāju apstiprina jau pieminētā Tiesas judikatūra<sup>38</sup>, kurā noteicošais kritērijs šajā jautājumā ir faktiskais nodokļu slogs, kādu reāli rada attiecīgie tiesību akti<sup>39</sup>. Tāpat, manuprāt, var salīdzināt arī to, kādas ir sekas, ko Nīderlandes akciju turēšana rada nodokļu jomā Nīderlandē, neraugoties uz faktu, ka dividendes, kuras tiek izmaksātas akcionāriem rezidentiem, pašas par sevi netiek apliktas ar nodokli.

65. Ņemot vērā šos elementus, es ierosinu atbildēt, ka LESD 63. panta piemērošanas nolūkos situācijā, kad dalībvalsts, kurā tiek izmaksātas dividendes, ietur nodokli par dividendēm, salīdzinot attieksmi nodokļu jautājumā pret fizisku personu nerezidentu un fizisku personu rezidentu, ir jāņem vērā ienākuma nodoklis, kas piemērojams akcijām, kuras ir rezidentu turējumā, un attiecībā uz ko nodoklis par dividendēm ir uzskatāms par priekšapmaksu.

4) Par nodokļu situāciju salīdzināšanu attiecībā uz sabiedrībām, kurām ir jāmaksā Nīderlandes nodoklis par dividendēm (pirmais jautājums, kas uzdots lietā C-17/14)

66. Lietā C-17/14 iesniedzējtiesa norāda, ka atšķirīgā attieksme, uz kuru norāda *Société Générale*, izriet no fakta, ka iekšzemes situācijā akcionāri Nīderlandes nodokli par dividendēm var attiecināt kā uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas tiem jāmaksā Nīderlandē, nodokļa priekšmaksājumu, savukārt situācijās, kur iesaistīti nerezidenti, kā tas ir gadījumā ar ieinteresēto personu, nodoklis par dividendēm nevar tikt attiecināts kā nodokļa priekšapmaksā<sup>40</sup>.

67. Attiecībā uz iespējamu sprieduma *Truck Center* būtiskumu šajā gadījumā es uzskatu, ka tas, ka nodoklis par dividendēm tiek iekasēts gan no saņēmējām sabiedrībām, kuras ir reģistrētas Nīderlandē, gan no saņēmējām sabiedrībām, kuras tur nav reģistrētas, ir fakts, kurš, kā es to iepriekš jau norādīju<sup>41</sup>, parāda būtisku atšķirību starp šo lietu un lietu, kurā pieņemts minētais spriedums<sup>42</sup>.

68. Turklāt norādīšu, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli normas, kuras attiecas uz lietu C-17/14, būtiski atšķiras no Likuma par ienākuma nodokli normām, kuras attiecas uz lietām C-10/14 un C-14/14, ciktāl dividendes, kuras saņem sabiedrības rezidentes, pašas par sevi veido daļu no uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķina bāzes, atšķirībā no tā, kā tas ir gadījumā ar fizisko personu ienākuma nodokli.

69. Tomēr iepriekš izklāstītie apsvērumi par lietām C-10/14 un C-14/14, kā arī tajos minētā judikatūra, manuprāt, pat *a fortiori* ir noderīga arī saistībā ar lietu C-17/14.

38 — Skat. šo secinājumu 55. punktu.

39 — Attiecībā uz to skat. salīdzinājumu, kādu Tiesa ir pieprasījusi spriedumos *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 54. punkts) un *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 55. punkts).

40 — Iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu par minēto lietu 3.4.2. punkts.

41 — Skat. šo secinājumu 53. un 54. punktu.

42 — C-282/07, EU:C:2008:762.

70. Attiecīgi es ierosinu atbildēt, ka LESD 63. panta piemērošanas nolūkos situācijā, kad dalībvalsts, kurā tiek izmaksātas dividendes, ietur nodokli par dividendēm, salīdzinot attieksmi nodokļu jautājumā pret sabiedrību nerezidenti un sabiedrību rezidenti, ir jāņem vērā uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas piemērojams akcijām, kuras ir rezidentu turējumā, un attiecībā uz ko nodoklis par dividendēm ir uzskatāms par priekšapmaksu<sup>43</sup>.

*C – Par reālā nodokļu sloga, kāds rodas akcionāram nerezidentam, vērtēšanu, salīdzinot ar to, kāds ir akcionāram rezidentam (otrie jautājumi, kas uzdoti visās trīs lietās)*

1) Par otro prejudiciālo jautājumu priekšmetu

71. Otrie jautājumi šajās apvienotajās lietās ir uzdoti pakārtoti, pieņemot, ka Tiesa lemtu, kā es to esmu ieteicis, ka, salīdzinot nodokļu maksātāju Nīderlandes nerezidentu un rezidentu situāciju, ir jāņem vērā galīgais nodoklis, kuru maksā pēdējie minētie, proti, atkarībā no gadījuma – ienākuma nodoklis (lietās C-10/14 un C-14/14) vai uzņēmumu ienākuma nodoklis (lietā C-17/14).

72. Visās trijās lietās iesniedzējtiesa jautā Tiesai, kādi ir kritēriji, kas ļauj noteikt, vai reālais ar dividendēm saistītais nodokļu slogs, kāds ir nerezidentam, ir lielāks par to, kāds rodas rezidentam, ņemot vērā dažādos faktoros, kuri varētu būt būtiski šajā sakarā.

73. Neraugoties uz to kopīgajām iezīmēm, es uzskatu, ka jautājumu, kas uzdoti divās pirmajās lietās, un tā, kas uzdots trešajā lietā, izskatīšana ir jānodala, pirmkārt, tādēļ, ka valsts noteikumos par nodokļiem pastāv atšķirības attiecībā uz fiziskām personām un sabiedrībām, kuras saņem dividendes Nīderlandē, un, otrkārt, tādēļ, ka pastāv atšķirības pēc būtības salīdzināšanas kritērijos, kurus ir minējusi iesniedzējtiesa.

2) Par reālā nodokļu sloga vērtēšanu attiecībā uz fiziskām personām, kurām ir jāmaksā Nīderlandes nodoklis par dividendēm (otrie jautājumi, kas uzdoti lietās C-10/14 un C-14/14)

74. Gan lietā C-10/14, gan lietā C-14/14 iesniedzējtiesa ierosina izvērtēt reālo nodokļu slogu rezidentiem un nerezidentiem, salīdzinot Nīderlandes nodokli par dividendēm, kas jāmaksā nerezidentam, ar Nīderlandes ienākuma nodokli, kas jāmaksā rezidentam, ņemot vērā faktu, ka pēdējā minētā nodokļa īpatnība ir tāda, ka to “nosaka, pamatojoties uz vienotas likmes ienākumu, kuru dividenžu saņemšanas gadā var attiecināt uz visām Nīderlandes sabiedrībās turētajām akcijām”. Lietā C-14/14, skaidri atsaucoties uz spriedumu *Welte*<sup>44</sup>, tā pievieno vēl vienu iespējamu salīdzināšanas elementu, proti, beznodokļa kapitālu, no kura labumu gūst rezidents.

75. Būtībā Tiesa ir aicināta definēt, cik lielā mērā, lai līdzsvarotu minētos reālos nodokļu slogus, ir pamats balstīties vai nu uz nosacījumiem, ar kādiem rezidentiem ir jāmaksā nodokļi saistībā ar ienākumiem no akcijām, kuras ir viņu turējumā Nīderlandes sabiedrībās, vai uz citiem kritērijiem. Nepastāvot Savienības tiesību normām, kurās būtu standartizēta nodokļu piemērošanas dividendēm kārtība, es uzskatu, ka kritērijiem, kas jāizmanto šajā salīdzināšanas variantā, ir jābūt pēc iespējas tuvākiem tā režīma elementiem, kurš saskaņā ar attiecīgajiem tiesību aktiem tiek īstenots par labu akcionāriem rezidentiem, jo priekšrocība, kas, iespējams, paredzēta rezidentam, radot mazāku nodokļu slogu, ir noteikta saskaņā ar noteikumiem, kuri piemērojami šai akcionāru kategorijai.

43 — Kā nodoklis ienākumu gūšanas vietā nodoklis par dividendēm rezidentu gadījumā ietekmē vienīgi esošo līdzekļu plūsmu starp Nīderlandes Valsts kasi un attiecīgo nodokļu maksātāju. Šajā gadījumā faktiskais nodokļu slogs, kas jāņem vērā, veicot attiecīgo salīdzināšanu, ir atkarīgs vienīgi no tā, kādu to rada ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas jāmaksā nodokļu maksātājam. Šī iemesla dēļ, lai atbildētu uz pirmajiem jautājumiem, kas uzdoti šajās trijās lietās, es izvēlos formulējumu “attiecībā uz to nodoklis par dividendēm ir uzskatāms par nodokli dividenžu izmaksas vietā”, nevis “no kā atskaita nodokli par dividendēm rezidentiem”, kādu ir izvēlējusies izmantot iesniedzējtiesa.

44 — C-181/12, EU:C:2013:662.

76. Šādu pieeju saistībā ar faktiskā nodokļu sloga noteikšanu, manuprāt, apstiprina spriedums *Bouanich*, kura konteksts ir līdzīgs lietām C-10/14 un C-14/14<sup>45</sup>. Šajā spriedumā Tiesa ir lēmusi, ka iesniedzējtiesai “notiekošās tiesvedības ietvaros ir jāpārbauda, vai tas, ka akcionāri nerezidenti var atvilkt nominālvērtību un tiem uzliedami nodokļi ar maksimālo likmi 15 %, ir uzskatāms par ne mazāk labvēlīgu attieksmi kā pret rezidentiem, kuriem ir tiesības atvilkt iegādes izmaksas un kuriem tiek piemērota 30 % likme”<sup>46</sup>. Tādēļ, vērtējot, vai attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem ir labvēlīgāka nekā pret nodokļu maksātājiem nerezidentiem, par noteicošo tika uzskatīts faktiskais rezultāts, pie kāda galu galā “noveda” dalībvalsts regulējuma vispārējā piemērošana.

77. No iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu lietās C-10/14 un C-14/14 pamatojuma izriet, ka pirmais salīdzināšanas faktors, par kuru šaubās *Hoge Raad*, ir saistīts ar *vienotas likmes bāzi*, no kuras tiek aprēķināts Nīderlandes nodoklis par rezidentu ienākumiem<sup>47</sup>. Iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, vai ir iespējams pēdējo minēto nodokli, kurš tiek aprēķināts fiktīvi, izmantojot neto investīciju vērtības vidējo rādītāju<sup>48</sup>, salīdzināt ar Nīderlandes nodokli par dividendēm, kurš savukārt tiek aprēķināts no faktiski saņemto dividenžu summas.

78. Iepriekš sīki izklāstīto iemeslu dēļ<sup>49</sup> es uzskatu, ka ir jāsalīdzina, pirmkārt, nodoklis par dividendēm, kas jāmaksā akcionāram nerezidentam, un, otrkārt, ienākuma nodoklis, kas jāmaksā akcionāram rezidentam, pamatojoties uz līdzīgu akciju portfeļa turēšanu.

79. Otrais salīdzināšanas faktors, kuru ir izcēlusi iesniedzējtiesa, ir saistīts ar attiecīgo *atsauces periodu*. Tā šaubās, vai ir jāsalīdzina nodoklis par dividendēm, kuru ietur no nerezidentiem, ar ienākuma nodokli, kurš rezidentiem ir jāmaksā vienīgi par gadu, kurā ir saņemtas dividendes, vai par vairākiem gadiem, un, vajadzības gadījumā, par cik gadiem<sup>50</sup>.

80. Tā kā likuma noteikumos par ienākuma nodokli, kas piemērojams Nīderlandes nodokļu maksātājiem, par atsauces punktu ir izmantoti ienākumi, kuri gūti “kalendārajā gadā”<sup>51</sup>, es uzskatu, ka šis laikposms ir vienīgais atbilstīgais kritērijs, kā to pakārtoti piedāvā arī *J. B. G. T. Miljoen, X*, kā arī Nīderlandes valdība un Komisija.

81. Kas attiecas uz trešo salīdzināšanas faktoru, šķiet, ka iesniedzējtiesa šaubās, vai ņemt vērā Nīderlandes dividendes, kuras nerezidents ir saņēmis atsauces periodā, *kopumā*, iekļaujot visas akcijas, kas ir ieinteresētās personas turējumā Nīderlandes sabiedrībās, vai *atsevišķi*, nošķirot dividendes atkarībā no katras Nīderlandes sabiedrības, kura tai šajā laikposmā ir izmaksājusi dividendes.

82. Es, tāpat kā Komisija un Nīderlandes valdība, uzskatu, ka pirmā pieeja ir pareizāka, salīdzinot reālos nodokļu slogus, jo nodokļu uzlikšana rezidentiem tiek veikta, pamatojoties uz fiksēto ienesīgumu, kas attiecināms uz visām akcijām, kuras tiek turētas Nīderlandes sabiedrībās.

45 — C-265/04, EU:C:2006:51. Lieta, kurā ir taisīts minētais spriedums, ir saistīta ar situāciju, kurā valsts regulējumā bija noteikts, ka samazinot kapitālu, akciju pārpirkšanas summa, kas izmaksāta akcionāram nerezidentam, tiek aplikta ar nodokli tāpat kā dividenžu izmaksa 15 % apmērā – bez tiesībām atvilkt izdevumus par minēto akciju iegādi, bet ar tiesībām atvilkt akciju nominālvērtību. Savukārt šādas summas izmaksa akcionāram rezidentam tika aplikta ar nodokli par kapitāla pieaugumu 30 % apmērā – ar tiesībām atvilkt izdevumus par iegādi.

46 — Turpat (22. un 52.–55. punkts, mans izcēlums).

47 — Atgādināšu, ka saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 5.2. pantu ienākumu, kurus Nīderlandē dzīvojošas personas ir guvušas no investīciju darījumiem, ar nodokļiem aplikamā bāze tiek noteikta pēc vienotas likmes 4 % apmērā no vidējā ienesīguma rādītāja 1. janvārī un 31. decembrī gadā, par kuru ir jāmaksā nodoklis.

48 — Likuma par ienākuma nodokli 5.3. pantā ir norādīts, ka “ienesīguma bāze” ir “aktīvu vērtība, atņemot pasīvu vērtību”.

49 — Skat. šo secinājumu 62.–65. punktu.

50 — Šis jautājums balstās uz iesniedzējtiesas konstatējumu, ka “proporcija starp faktisko ienākumu no dividendēm un vienotas likmes nodokļa bāzi gada laikā varētu ievērojami svārstīties”.

51 — Skat. minētā likuma 5.2. un 7.1. pantu.



83. Visbeidzot, ceturtais salīdzināšanas faktors, kas minēts tikai lietā C-14/14, attiecas uz ieguvumu no kapitāla, kurš atbrīvots no ienākuma nodokļa, kas paredzēts nodokļu maksātājiem rezidentiem<sup>52</sup>. Ciktāl šāds īpašuma daļas atbrīvojums maina ar nodokļiem apliekamo ienākumu, kurus guvis rezidents, bāzi un tātad arī nodokļu slogu, kas tam beigās ir, manuprāt, attiecīgās salīdzināšanas nolūkos tas ir jāņem vērā, kā to norāda arī X un Komisija, kas pamatoti balstās uz šajā noteikumā paredzēto mērķi<sup>53</sup>.

84. Tādēļ, kā norāda Komisija, no nodokļa atbrīvotā daļa nodokļa vienotajai likmei piešķir progresīvu raksturu, no kura labumu gūst akcionāri rezidenti<sup>54</sup>. Es uzskatu, ka spriedums *Welte*, uz kuru ir skaidra atsauce prejudiciālajā jautājumā, pēc analogijas skaidri apstiprina šāda atbrīvojuma iekļaušanas taisnīgumu, jo Tiesa tajā ir atzinusi, ka būtu jāņem vērā nodokļa atlaide, kas atšķirīgi ietekmējusi ar nodokli apliekamo bāzi atkarībā no tā, vai skartā persona ir rezidente vai nerezidente<sup>55</sup>.

85. Savukārt attiecībā uz sprieduma *Schumacker*<sup>56</sup> pienesumu šajā lietā, kas tiek apspriests<sup>57</sup>, es īsti nesaskatu, cik lielā mērā šā sprieduma pieminēšana ir lietderīga, zinot, ka tā priekšmets ir diskriminācija attiecībā uz darba ņēmēju nerezidentu, kura personiskais un ģimenes stāvoklis nodokļu jomā netiek ņemts vērā ne viņa dzīvesvietas, ne darbavietas valstī<sup>58</sup>. Šajā gadījumā Likumā par ienākuma nodokli ir noteikts, ka daļas ar nodokli apliekamā kapitāla atbrīvošana no nodokļiem balstās nevis uz nodokļa maksātāja individuālo stāvokli vai spēju samaksāt nodokļus, bet gan vienīgi uz tā turējumā esošā kapitāla lielumu<sup>59</sup>.

86. Es uzskatu, ka praktiski, lai veiktu salīdzināšanu ar reālo nodokļu slogu, kāds ir nerezidentam saistībā ar nodokli par dividendēm, kuru ietur, pamatojoties uz akciju portfeli Nīderlandē, vispirms ir jāatņem visi pasīvu atvilkumi<sup>60</sup>, visu veidu atlaides vai atbrīvojumi, kādus rezidenti var saņemt saistībā ar ienākumu aplikšanu ar nodokli, pēc tam jāaprēķina ienesīguma fiksētā likme 4 % apmērā no aktīvu vidējās neto vērtības un, visbeidzot, jāpiemēro nodokļa likme 30 % apmērā ienākumiem no kapitāla, lai iegūtu reālo nodokļu slogu, kāds galu galā ir rezidentam, pamatojoties uz līdzīga akciju portfeļa turēšanu.

52 — Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 5.2. un 5.5. pantu vienotas likmes vidējā vērtība, kas nosaka ar nodokļiem apliekamo bāzi, tiek ņemta vērā, vienīgi ciktāl tā ir "lielāka par īpašuma daļu, kas atbrīvota no nodokļa", un "kapitāls, kas atbrīvots no nodokļa, ir EUR 20 014".

53 — Komisija norāda, ka Likuma par ienākuma nodokli pamatojumā ir norādīts, ka beznodokļa kapitāla daļa ir noteikta ar mērķi padarīt efektīvāku 3. pozīcijā noteiktā nodokļa iekasēšanu, proti, vienotas likmes ienākuma nodokļa iekasēšanu par uzkrājumiem un ieguldījumiem rezidentiem, ņemot vērā, ka tas ļauj nodokļu maksātājiem, kuru turējumā ir nelielas vērtības, šo nodokli nemaksāt. Tā pareizi norāda, ka šādam mērķim vajadzētu būt arī attiecībā uz nerezidentiem.

54 — Komisijas rakstveida apsvērumos ir iekļauts piemērs, kā no nodokļiem atbrīvotā daļa varētu ietekmēt faktisko nodokļu slogu.

55 — Minētajā spriedumā *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), kas pasludināts par nekustamā īpašuma mantošanu, kas bija darījums, kurš saistīts ar kapitāla brīvu apriti, Tiesa ir spriedusi, ka šai brīvībai kaitē dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru piešķirta atlaide, kas groza ar nodokļiem apliekamo bāzi, kura bija lielāka, ja mirušais vai mantinieks dzīvoja šajā valstī (21. un nākamie punkti). Turklāt, meklējot iespējamo pamatojumu šādam ierobežojumam, Tiesa analizēja attiecīgo situāciju salīdzināmību, vērtējot attiecīgās nodokļu atlaides piešķiršanas kritērijus (45. un nākamie punkti).

56 — C-279/93, EU:C:1995:31, 38. punkts.

57 — Iesniedzējtiesas nolēmumā lietā C-14/14 ir minēts (3.6.1. punktā), ka, izskatot lietu apelācijas kārtībā, "*Hof* nav ņēmusi vērā ne beznodokļa kapitālu, ne nodokļa samazinājumu, jo tai netika paziņots un tā nav zinājusi, ka ir izpildīti spriedumā *Schumacker* (C-279/93 [...]) noteiktie kritēriji".

58 — Minētajā lietā Tiesai ir bijis jākonstatē, kurai dalībvalstij, proti, attiecīgās personas dzīvesvietas valstij vai valstij, kurā tā strādā un saņem gandrīz visus savus ienākumus, apliekot ienākumus ar nodokļiem, ir jāņem vērā ieinteresētās personas personīgais un ģimenes stāvoklis.

59 — Skat. minētā likuma 5.1. un 5.2. pantu.

60 — Ciktāl nodokļu maksātājs nerezidents attiecīgā gadījumā var pierādīt, ka viņš savu akciju portfeli ir finansējis, izmantojot kapitālu, kuru ir aizņēmis.

3) Par reālā nodokļu sloga vērtēšanu attiecībā uz sabiedrībām, kurām ir jāmaksā Nīderlandes nodoklis par dividendēm (otrais jautājums, a) un b) punkts, kas uzdots lietā C-17/14)

87. Uzdotot otro jautājumu, kuram ir divas daļas, lietā C-17/14, iesniedzējtiesa aicina Tiesu definēt kritērijus, kuri ir būtiski, nosakot, vai iekšzemes situācijā, kas hipotētiski<sup>61</sup> varētu pieļaut salīdzināšanu, reālais uzņēmumu ienākuma nodokļa slogs, kurš piemērojams dividendēm, varētu būt mazāks par nodokli ienākuma rašanās vietā, kas dividendēm piemērots šajā lietā. It īpaši tā vaicā, vai šajā sakarā ir jāņem vērā “visi izdevumi, kas ekonomiski ir saistīti ar akcijām, kuras rada dividendes” (otrā jautājuma a) punkts), un, ja tā nav, vai ir jāņem vērā “iespējamais dividenžu atvilkums, kas iekļauts akciju iegādes cenā”, vai arī “iespējamās finansēšanas izmaksas, kas rodas no attiecīgo akciju turēšanas” (2. jautājuma b) punkts).

88. Iesniedzējtiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu šis jautājums šādi ir aplūkots tādēļ, ka *Société Générale* ir apgalvojusi, ka, ņemot vērā tās komercdarbību, salīdzināšanas ar tādu nodokļu slogu faktoros, kāds ir līdzīgai sabiedrībai rezidentei, ir jāiekļauj ne tikai izdevumi, kas tieši attiecināmi uz dividendēm, kā to ir atzinusi *Rechtbank te Haarlem*, bet arī negatīvie rezultāti kursiem un darījumiem ar citām akcijām vai pozīcijām, izņemot tās, no kurām rodas dividendes, bet kuras ar tām ir saistītas. Tiesā *Société Générale* ir norādījusi, ka dividendes esot nenoskaidrojami saistītas ar citiem darījuma rezultāta elementiem, piemēram, “procentu maksām, iegādes cenu un akciju pārdošanas peļņu”<sup>62</sup>.

89. Iebilstot pret šo paplašināto koncepciju, iesniedzējtiesa norāda, ka tas radītu vairākus praktiskus sarežģījumus, ja tādēļ, lai izvērtētu, kādā mērā nodokļu slogs, kas ir sabiedrībai nerezidentei, ir lielāks nekā tas būtu iekšzemes situācijā, būtu jāņem vērā visas katra konkrētā gadījuma īpatnības. Tā min, piemēram, “akciju finansēšanas izdevumus, kā arī darījumu izmaksas un iespējamās dividendes, kas iekļautas akciju iegādes cenā”, izvērsot savu analīzi attiecībā uz valsts judikatūru par pēdējo minēto elementu<sup>63</sup>.

90. Tāpat kā Nīderlandes, Vācijas un Zviedrijas valdības, kā arī Komisija un pretēji šaubām, kādas, šķiet, ir iesniedzējtiesai<sup>64</sup>, es uzskatu, ka Tiesas judikatūra sniedz atbildes elementus, kuri ir transponējami arī attiecībā uz šo problemātiku.

91. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka saistībā ar izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar darbību, kura ir radījusi ienākumus, kas dalībvalstī ir apliekami ar nodokli, piemēram, profesionālajiem izdevumiem<sup>65</sup>, šīs valsts rezidenti un nerezidenti ir līdzīgās situācijās un ka tādēļ pret tiem ir jābūt identiskai attieksmei attiecībā uz iespējas piešķiršanu aplikšanas ar nodokļiem jomā atskaitīt izdevumus.

92. No tā izriet, ka attiecīgais valsts regulējums varētu būt pretrunā LESD 63. pantam, ja, pirmkārt, izdevumi, kādus ir minējusi *Société Générale*, būtu uzskatāmi par izdevumiem, kuri ir tieši saistīti ar šāda veida darbību un, otrkārt, tikai sabiedrībām rezidentēm būtu tiesības uz šādu izdevumu atskaitījumu<sup>66</sup>.

61 — No *Hoge Raad* ģenerāladvokāta secinājumiem saistībā ar pamatlietu C-17/14 (2.7. punkts) izriet, ka *Société Générale* gan pirmajā instancē, gan apelācijas instancē ir aprakstījusi dažādas “iekšējās situācijas”, kuras, viņasprāt, ir salīdzināmas ar tās situāciju un kurās, pēc tās domām, Nīderlandes Karaliste iekasē mazāku nodokli nekā tās gadījumā.

62 — *Société Générale* norāda, ka tās apgalvojumu, ka šie finanšu instrumenti, kuri funkcionāli ir cieši saistīti, ir jāaplūko kā vesels kopums, pamato Padomes direktīvas priekšlikuma par kopējo konsolidēto uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB), [COM(2011) 121, galīgā redakcija] 28. pants, kā arī *Hoge Raad* judikatūra par valsts nodokļu tiesībām.

63 — Skat. iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-17/14 3.4.3.2. punktu.

64 — Attiecībā uz pēdējo minēto elementu, atsaucoties uz spriedumu Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688), šī judikatūra šādu gadījumu pretstata gadījumam “spriedumā *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts)”, tādēļ ka tā uzskata, ka “portfeļa dividendes ir jānodala no ienākumiem par darbu, jo var apgalvot, ka pretēji ar darbu saistītajiem izdevumiem pat tādi izdevumi, kuri ir tieši attiecināmi uz dividendēm, nav jāņem vērā, lai konstatētu, vai pastāv diskriminācija” (mans izcēlums).

65 — Formulējums “piemēram”, kurš parādās šajā judikatūrā, manuprāt, norāda uz to, ka Tiesa ir vēlējies neierobežot savas analīzes iedarbības jomu līdz konkrētiem profesionāliem izdevumiem, pretēji viedoklim, kādu šajā lietā, manuprāt, pauz iesniedzējtiesa (skat. šo secinājumu iepriekšējo piezīmi).

66 — Skat. it īpaši spriedumu *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. un nākamie punkti) un spriedumu *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 29. un 30. punkts).

93. Tiesa ir precizējusi, ka tiešas saiknes esamība šīs judikatūras izpratnē izriet no fakta, ka izdevums nav nošķirams no darbības, kura rada attiecīgos ar nodokli apliekamos ienākumus, kā tas ir gadījumos ar izdevumiem, kuri ir nepieciešami, lai īstenotu darbības, kas rada pēdējos minētos<sup>67</sup>. Tostarp tā jau ir lēmusi, ka šāda tieša saikne, iespējams, pastāv attiecībā uz ienākumiem, kas gūti dividenžu veidā<sup>68</sup>, it īpaši precizējot, ka, ja attiecīgos izdevumus vajadzības gadījumā var tieši saistīt ar summu, kas pārskaitīta sakarā ar darījumu ar vērtspapīriem, tiem ir jābūt tieši saistītiem arī ar dividenžu saņemšanu<sup>69</sup>.

94. Es uzskatu, ka *Société Générale* ir uzņēmums, kurš darbojas ar finanšu instrumentiem, it īpaši ar atvasinātiem produktiem. Attiecīgās operācijas ar pārveduma vērtspapīriem tiek veiktas Francijā, kur peļņa, kas rodas šajos komercdarījumos, tiek aplikta ar nodokļiem. Saistība ar Nīderlandes Karalistes teritoriju izriet no tā, ka, tā kā uzņēmuma turējumā ir Nīderlandes sabiedrību akcijas, kuras iegādātas, lai segtu riskus, kas saistīti ar šiem instrumentiem un darījumiem, *Société Générale* var saņemt dividendes, no kurām ienākuma izmaksas vietā tiek ieturēts Nīderlandes nodoklis 15 % apmērā.

95. Gadījumā, ja akcionāre būtu sabiedrība, kura reģistrēta Nīderlandē, abi iepriekš minētie ienākumu veidi vienlaicīgi veidotu peļņu, kas šajā valstī aplikama ar nodokli, un tādējādi nebūtu stingri jānodala izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar dividenžu saņemšanu, un tie, kuri ir saistīti ar darījumiem kopumā. Savukārt tādā pārrobežu situācijā, kāda ir *Société Générale*, ir jāapzina hipotētiska iekšzemes situācija, kas varētu būt objektīvi salīdzināma.

96. Attiecībā uz to es, tāpat kā *Hoge Raad* ģenerālvokāts, kurš iesniedzis savus secinājumus pamatlietā, norādišu, ka Nīderlandes Karalistes kompetence nodokļu jautājumos ir pamatota vienīgi attiecībā uz saņemto dividenžu summu, nevis uz jebkuru citu peļņas posteni vai ieguvumu no *Société Générale* komercdarbības<sup>70</sup>. Es uzskatu, ka ieinteresētās personas situācija ar rezidenta situāciju var tikt salīdzināta, vienīgi ciktāl tā attiecas uz dividendēm, nevis attiecībā uz citām saimnieciskajām darbībām, kuras ir saistītas ar akciju turēšanu un kuras minētajā kompetencē neietilpst.

97. Es uzskatu, ka ir jānosaka dividenžu neto summa, kas vienīgā ir būtiska, lai varētu veikt lietderīgu salīdzināšanu, ņemot vērā akciju pagaidu turēšanas finansēšanas izdevumus, kā arī darījumu un turēšanas, kura saistīta ar šīm akcijām, izdevumus, tiktāl un tādā mērā, ka akcionāri rezidenti varētu to atņemt no dividenžu bruto summas, neņemot vērā peļņu, kas izriet no attiecīgo akciju iegādes vai tālāk pārdošanas aktiem.

98. Ņemot vērā tieši šos elementus, tiesai, kura izskata pamatlietu, ir jānosaka, vai, piemērojot valsts nodokļu regulējumu<sup>71</sup>, izdevumi, piemēram, tādi, kādi ir radušies *Société Générale*, varētu būt pamatoti uzskatāmi par tādiem, kuri ir tieši, nevis tikai saimnieciski saistīti ar akciju, kas ir radījušas attiecīgās dividendes, turēšanu, un vai šādi izdevumi tiktu faktiski ņemti vērā, piemērojot Likumu par uzņēmumu ienākuma nodokli, ar nodokli aplikot dividendes, kuras tikušas izmaksātas sabiedrībai rezidentei.

67 — Turpat. Skat. arī ģenerālvokāta Ī. Bota [Y. Bot] secinājumus lietā *Schröder* (C-450/09, EU:C:2010:761, 60. punkts), no kuriem izriet, ka izdevumi "ir jāuzskata par izmaksām, kas ir tieši saistītas ar šiem ienākumiem, ja tās radījusi darbība, kura ir ļāvusi gūt šos ienākumus, nevis nodokļu maksātāja personiskā situācija".

68 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 37. un nākamie punkti), no kura izriet, ka fakts, ka tiek pieņemts un atstāts spēkā valsts nodokļu regulējums, kurā vienīgi pensiju fondiem rezidentiem ir rezervētas tiesības dividendes, kuras saņem un iekļauj rezervē šis fonds ar mērķi izpildīt savas saistības attiecībā uz pensijām, uzskatīt par atskaitāmiem izdevumiem, ir uzskatāms par LESD 63. pantā paredzēto pienākumu neizpildi.

69 — Spriedums Komisija/Vācija (C-600/10, EU:C:2012:737, 20., 22. un 24. punkts).

70 — Skat. minēto secinājumu, kuri ir pievienoti iesniedzējtiesas lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-17/14, 7.2. un nākamās punktos.

71 — Spriedumā Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 42. punkts) Tiesa ir uzskatījusi, ka tieša saikne starp izdevumiem un ar nodokli aplikamu ienākumu izrietot no pašas pielīdzināšanas metodes, kuru izvēlējies Somijas likumdevējs.

D – Par atšķirīgas attieksmes nodokļu jautājumos ietekmes neitralizēšanu, izmantojot konvenciju, kas noslēgta ar otru dalībvalsti, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas (trešie jautājumi, kas uzdoti lietās C-14/14 un C-17/14)

## 1) Par trešo prejudiciālo jautājumu priekšmetu

99. Trešie jautājumi, kas uzdoti lietās C-14/14 un C-17/14, ir nosacīti, jo iesniedzējtiesa Tiesai tos uzdod vienīgi tādā gadījumā, ja atbilde uz pirmajiem jautājumiem, kas attiecīgi uzdoti minētajās lietās, būtu apstiprinoša<sup>72</sup>, kā tas, manuprāt, ir.

100. Būtībā šī tiesa vaicā Tiesai, kāda ietekme varētu būt konvencijai, kas noslēgta starp dalībvalsti, kurā šīs dividendes ir saņemtas (proti, “ienākuma gūšanas valsti”), un dalībvalsti, kurā nelabvēlīgo attieksmi saņēmušais akcionārs dzīvo (proti, “dzīvesvietas valsti”), lai izvairītos no starptautiskas nodokļu dubultas juridiskas uzlikšanas, sadalot starp tām attiecīgās ar nodokļiem saistītās kompetences. Precīzāk, tā vaicā, kādus nosacījumus ņemot vērā, var uzskatīt, ka šāda konvencija varētu pietiekami novērst atšķirīgo attieksmi nodokļu jautājumos, kura varētu pastāvēt starp rezidentiem un nerezidentiem, kā arī iespējamo nesaderību ar Savienības tiesībām, kas izriet no šīs atšķirības.

101. Neraugoties uz to, ka šādi formulētā problemātika ir kopīga trešajiem jautājumiem, kuri uzdoti lietās C-14/14 un C-17/14, būtiskie elementi, lai uz tiem atbildētu, daļēji ir atšķirīgi tādēļ, ka to konvenciju nosacījumos, kas ir piemērojamas abās pamatlietās un kas noslēgtas starp Nīderlandes Karalisti, no vienas puses, un attiecīgi ar Beļģijas Karalisti un Francijas Republiku, no otras puses, pastāv atšķirības. Citiem vārdiem sakot, ir novērojams, ka jautājumam, kas uzdots lietā C-17/14, patiesībā ir divi mērķi, par ko liecina tajā ietvertie divi jautājuma teikumi.

## 2) Par tiesu judikatūru

102. Kā vispirms norāda iesniedzējtiesa, no Tiesas judikatūras izriet, ka iespējamu nesaderību starp dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem un Savienības tiesībām nevar labot, vien piemērojot nosacījumus, kurus vienpusēji ir pieņēmusi cita dalībvalsts<sup>73</sup>. It īpaši kaitējumu kapitāla brīvai aprītei, tādēļ ka ienākuma gūšanas valstī attieksme pret nodokļu maksātāju, kurš dzīvo tās teritorijā, ir labvēlīgāka nekā pret nodokļu maksātāju, kurš tur nedzīvo, juridiski korekti varētu kompensēt vienkāršs apstākļi, ja otra dalībvalsts, kurā pēdējais minētais dzīvo, ieviestu iekšējos pasākumus, ar kuriem viņam tiktu piešķirtas priekšrocības<sup>74</sup>.

103. Protams, Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka nevar tikt izslēgts, ka dalībvalsts spēj garantēt, ka Līgumā paredzētie pienākumi tiek pildīti, pateicoties konvencijai, kas ir noslēgta ar citu dalībvalsti, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas<sup>75</sup>, taču vienīgi ar nosacījumu, ka tās noteikumi, ciktāl tie ietilpst atbilstošajās tiesību normās, kuras piemēro pamatlietā<sup>76</sup>, ļauj pilnībā kompensēt negatīvās sekas, kuras rada atšķirīgā attieksme, kas izriet no pirmās valsts tiesību normām.

72 — Konkrēti, pieņēmums, kādu min iesniedzējtiesa, ir tāds, kurā, lai varētu noteikt, vai valsts regulējums nerezidentam patiesi ir nelabvēlīgs, salīdzinot nerezidenta un rezidenta, kuri abi ir saņēmuši dividendes, kas apliekamas ar nodokli Nīderlandē, nodokļu situācijas, ir jāņem vērā galīgais nodoklis – ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis –, no kura rezidenti nodokli par dividendēm sistemātiski var atskaitīt kā atlaidi.

73 — Saskaņā ar formulējumu spriedumā *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 78. punkts) dalībvalsts “nevar atsaukties uz *priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts*, lai izvairītos no pienākumiem, kuri tai uzlikti Līgumā” (mans izcēlums).

74 — Pēc analogijas skat. spriedumu *Arens-Sikken* (C-43/07, EU:C:2008:490, 66. un 67. punkts).

75 — Spriedums Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

76 — Spriedums *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 51. punkts).

104. Atbilstoši judikatūrai *šāda atšķirība var izzust pilnībā vienīgi gadījumā, ja nodokli, kas tiek ieturēts izmaksas vietā, var pienācīgi ieskaitīt* nodokli, kurš ir jāmaksā citā dalībvalstī, proti, *atbilstoši atšķirīgajai attieksmei, kāda pastāv starp dividendēm, kuras izmaksā nodokļu maksātājiem rezidentiem, un dividendēm, kuras izmaksā nodokļu maksātājiem, kas dzīvo citās dalībvalstīs*. Lai īstenotu šādu neitralizēšanu, šķiet, ir nepieciešams, lai atskaitīšanas vai ieskaitīšanas metodes piemērošana, kura paredzēta šādā konvencijā, pieļautu, ka nodoklis par dividendēm, kas iekasēts ienākuma gūšanas valstī, tiktu pilnībā atskaitīts vai ieskaitīts nodokli, kas jāmaksā saņēmēja akcionāra dzīvesvietas valstī<sup>77</sup>.

105. Uzsvēršu, ka starptautiskajās konvencijās, kuru mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, parasti ir paredzēts, ka dzīvesvietas dalībvalsts piešķir parasto, nevis pilnīgo nodokļa, kurš samaksāts ienākuma gūšanas valstī, ieskaitīšanu<sup>78</sup>. Ciktāl tādās konvencijās paredzēts, ka pēdējā minētā nodokļa summa, ko var atskaitīt vai ieskaitīt nodokli, kurš jāmaksā dzīvesvietas valstī, nevar pārsniegt nodokli, kurš ir jāmaksā šajā pašā valstī, tās neļauj sistemātiski neitralizēt visu veidu atšķirīgo attieksmi, kāda pastāv ienākuma gūšanas valstī, kas varētu radīt aizliegtus kavēkļus kapitāla brīvai aprītei. Tā, manuprāt, ir viena no judikatūras atziņām, kas radusies dažādās tiesvedībās par pienākuma neizpildi attiecībā uz šo problemātiku<sup>79</sup>.

106. No Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalsts neizpilda LESD 63. pantā noteiktos pienākumus, ja izrādās, ka pastāv gadījums, kurā pret nodokļu maksātāju nerezidentu attieksme ir nelabvēlīgāka nekā pret nodokļu maksātāju rezidentu. Tomēr man šķiet, ka šajā judikatūrā nav noteikts, ka dalībvalstij būtu jāatlīdzina nodokļa pārsniegums, kas rodas tās diskriminējošās attieksmes dēļ, jo šādas nodokļu konvencijas piemērošana jau ir ļāvusi konkrēti neitralizēt šī regulējuma negatīvo ietekmi, izmantojot nodokļu kredītu vai nodokļa ieskaitīšanu attiecībā uz nodokli, kuru iekasē dzīvesvietas dalībvalstī<sup>80</sup>. Man šķiet, ka šajā gadījumā Savienības tiesībās attiecīgajam dalībvalstīm nekādi nav noteikts pienākums – tādēļ, ka ienākuma gūšanas dalībvalstī pastāv diskriminējošs faktors, – nepiemērot nodokļu kompetenču sadalījumu, par kādu tās ir vienojušās. Citādi prasībai par pilnīgu neitralizēšanu dzīvesvietas dalībvalstī, kas izriet no Tiesas judikatūras, manuprāt, nebūtu jēgas.

3) Par divpusēja līguma, proti, Beļģijas–Nīderlandes konvencijas, neitralizējošo iedarbību (trešais jautājums, kas uzdots lietā C-14/14)

107. Beļģijas–Nīderlandes konvencijas 23. panta 1. punkta b) apakšpunktā, kas ir piemērojams lietā C-14/14, ir paredzēts, ka, ja persona, kas dzīvo Beļģijā, saņem dividendes, kuras nav atbrīvotas no Beļģijas nodokļa, kā tas ir *X* gadījumā, Nīderlandes nodoklis, kas no šiem ienākumiem ieturēts to izmaksas vietā<sup>81</sup>, ir jāieskaita Beļģijas nodokli, kas saistīts ar minētajiem ienākumiem, “ņemot vērā Beļģijas tiesību aktu noteikumus par nodokļu, kuri ir samaksāti ārvalstīs, atskaitīšanu no Beļģijas nodokļiem”.

77 — Skat. it īpaši spriedumus Komisija/Spānija (C-487/08, EU:C:2010:310, 59. un 60. punkts), Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670, 63. un 67. punkts), Komisija/Beļģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 55. punkts), kā arī *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 37. punkts).

78 — Kā to norāda *Hoge Raad* ģenerāladvokāts, it īpaši savos secinājumos saistībā ar pamatlietu C-17/14 (6.10. punkts), parastais nodokļu kredīts (jeb “ordinary credit”) nozīmē, ka summa, kura ir ieturēta dzīvesvietas valstī, nedrīkst būt lielāka par nodokli par dividendēm, kādu šī valsts ir iekasējusi kā savu galīgo nodokli, savukārt pilnīgs nodokļu kredīts (jeb “full credit”) nozīmē, ka, ja nodoklis, kas jāmaksā dzīvesvietas valstī, ir mazāks par nodokli, kāds iekasēts ienākuma gūšanas valstī, dzīvesvietas valstij, neraugoties ne uz ko, būtu jāatlīdzina (attiecīgi izmantojot līdzekļus no citiem nodokļu ieņēmumiem) ienākuma gūšanas valstī samaksātā nodokļa starpība, kas nebūtu pieļaujams. Par šiem diviem nodokļu kredīta aspektiem, kas ar izņēmumiem ir metode, kā novērst juridisku nodokļu dubultu uzlikšanu, skat. komentāru par iepriekš minētā ESAO ienākumu un īpašuma nodokļu konvencijas parauga 23.A un 23.B pantu (1., 13. un 16. punkts).

79 — Skat. spriedumus Komisija/Itālija (C-540/07, EU:C:2009:717, 39. punkts), Komisija/Spānija (C-487/08, EU:C:2010:310, 64. punkts), Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670, 70. punkts), Komisija/Beļģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 57. punkts) un Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 34. punkts).

80 — Šajā sakarā skat. *a contrario* spriedumu Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670, 68. punkts un tajā minētā judikatūra), kurā Tiesa norāda, ka gadījumā, ja *neitralizēšana netiktu juridiski korekti panākta*, piemērojot konvenciju, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, *tādēļ ka*, “ja dividendes [nodokļu maksātāja dzīvesvietas valstī] ar nodokli apliktas netiek vai ja [šo dividendžu gūšanas valstī] iepriekš samaksātā nodokļa summa nav pietiekama, tad ieturēto summu vai tās daļu nevar ieskaitīt” (mans izcēlums).

81 — Atbilstoši izņēmumam, kas paredzēts šīs konvencijas 10. panta 2. punktā.

108. Kā ir norādīts iesniedzējtiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, no minētās konvencijas<sup>82</sup> oficiālā komentāra izriet, ka pēdējā minētajā formulā ir veikta atsauce uz nodokļu atskaitīšanas piemērošanas metodi, kura ir minēta Beļģijas 1992. gada Ienākuma nodokļu kodeksa 285. un nākamajos pantos. Šajos pantos ir ļauts “ārvalstu nodokļa fiksēto kvotu” atskaitīt no Beļģijas nodokļa, taču attiecībā uz dividendēm to var izdarīt vienīgi tad, ja ir izpildīti noteikti kumulatīvi nosacījumi<sup>83</sup>.

109. Apgalvojot, ka šajā gadījumā neitralizēšana nav panākta, *X* apgalvo, ka Nīderlandes ienākuma nodokļa, kurš iekasēts par dividendēm, atskaitīšana no Beļģijas fizisko personu ienākumu nodokļa izrādās neiespējama apstākļos, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kas netiek apstrīdēts<sup>84</sup>. Viņa norāda, ka Beļģijas tiesību aktos ir paredzēta vienīgi iespēja atskaitīt šo nodokli no šādu ienākumu ar nodokli apliekamās bāzes kā izdevumus un pēc tam aprēķināt nodokli 25 % apmērā no tādējādi iegūtās dividenžu neto summas<sup>85</sup> un ka šāda atskaitīšana nekompensē Nīderlandes nodokļa diskriminējošo daļu.

110. Nīderlandes valdība apgalvo pretējo, norādot, ka neizdevīgā situācija, kādā *prima facie* nonāk nodokļu maksātājs, kurš nedzīvo Nīderlandē, juridiski korekti tiek neitralizēta, jo, pirmkārt, konvencijā par nodokļu dubultu uzlikšanu ir paredzēta iespēja ar zināmiem nosacījumiem piemērot nodokļa atskaitīšanu, piemēram, atņemot izdevumus, kas ir atļauts valstī, kurā dzīvo nodokļu maksātājs, un, otrkārt, šāda iespēja konkrētā gadījumā ļauj pilnībā un vēl vairāk kompensēt šo neizdevīgo situāciju<sup>86</sup>.

111. Es uzskatu, ka, lai pilnībā neitralizētu ietekmi, kādu rada ierobežojums kapitāla brīvai aprītei, kāds pastāv ienākuma gūšanas valstī, nepietiek vien ar to, ka šāda konvencija, vajadzības gadījumā atsaucoties uz dzīvesvietas valsts iekšējām tiesībām, varētu nodrošināt nodokļa samazinājumu pēdējā minētajā valstī, kas patiesībā īstenojas vien atsevišķos gadījumos. Tādēļ, kā to konstatē iesniedzējtiesa, “[Beļģijas–Nīderlandes] konvencijā nav paredzēts pilnīgs beznosacījumu kredīts, jo pilnīga nodokļu atlaide nav garantēta visos gadījumos”<sup>87</sup>, kas nozīmē, ka neizdevīgās situācijas, kādās nonāk nodokļu maksātāji, kuri nedzīvo Nīderlandē, netiek kompensētas visos apstākļos.

112. Tāpat kā Komisija, es uzskatu, ka šāds risinājums neatbilst LESD noteiktajām prasībām, kādas tās iepriekš ir definējuši Tiesa. Faktiski no judikatūras izriet, ka, lai, piemērojot konvenciju par nodokļu dubultu uzlikšanu, korekcija īstenotos juridiski korekti, nodokļa, kurš nomaksāts dalībvalstī, ar kuras nodokļu tiesību aktiem tiek kavēta kapitāla brīva aprīte, atlaides piemērošanai nodoklim, kurš jāmaksā otrā līgumslēdzējā valstī, *visos gadījumos* būtu jāļauj neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kāda izriet no minēto tiesību aktu nosacījumiem<sup>88</sup>.

113. Lai nodokļa, kurš ieturēts izmaksas vietā, diskriminējošās daļas pilnīga kompensēšana būtu juridiski nodrošināta, piemērojot šādu konvenciju, atšķirīgajai attieksmei ir jābūt neitralizētai bez nosacījumiem, izmantojot nodokļa ieskaitīšanas vai atskaitījumu metodi, kas piemērojama visos gadījumos. Es uzskatu, ka, lai cīnītos pret atturošo iedarbību, kādu attiecībā uz kapitāla brīvu aprīti varētu radīt valsts nodokļu regulējums, noteikti vispirms ir jāizveido koriģējoši mehānismi. Juridiski

82 — Skat. komentāru minētās konvencijas pantā, kas kopīgs abām līgumslēdzējām valstīm un kas pievienots “pamatojuma izklāstam” gan Nīderlandes likuma priekšlikumā par Beļģijas–Nīderlandes konvencijas apstiprināšanu (iesniedzējtiesa šajā sakarā citē “Nīderlandes parlamenta otrās palātas dokumentus, 2001.–2002. gads, 28 259, Nr. 3, 54. lpp.”), gan Beļģijas likumā par piekrišanu šai konvencijai (skat. Beļģijas Senāta dokumentus, 2001.–2002. gada sesija, 2-1293/2, 56. lpp.).

83 — Iesniedzējtiesa uzsver, ka “*Hof* [apstrīdētā] nolēmuma 4.13. punktā ir kasācijas instancē neapstrīdēts apsvēruma, ka situācijā, kādā ir ieinteresētā persona, ne 1992. gada Nodokļu kodeksa 285. pantā, ne kādā no nākamajiem tā noteikumiem nav dotas tiesības no Beļģijas nodokļa atskaitīt nodokli, kurš ir iekasēts no dividendēm Nīderlandē”.

84 — Skat. šo secinājumu iepriekšējo zemsvītras piezīmi.

85 — Ņemot vērā iesniedzējtiesas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir skaidrs, ka tā ir dividenžu *neto summa*, kas tikusi ņemta vērā Beļģijā, aprēķinot nodokli par fizisko personu ienākumiem, kurš jāmaksā *X* pēc tam, kad ir atņemts Nīderlandes nodoklis, kas iekasēts par dividendēm (skat. arī šo secinājumu 32. punktu).

86 — Saskaņā ar iesniedzējtiesas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *X* gadījumā “Nīderlandes nodokļa par dividendēm atskaitīšana no Beļģijas nodokļa radīja nodokļa ietaupījumu [kas iegūts Beļģijā], kurš bija lielāks par nodarītā kaitējuma summu [...], proti, EUR 526,86”.

87 — Iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 4.1.3. punkts.

88 — Skat. spriedumu Komisija/Beļģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

korektam risinājumam nepietiek vien ar to, ka dalībvalsts tiesību aktos ir paredzēts, ka saskaņā ar konvenciju tiek piešķirtas kompensācijas, taču nav pārlicības, ka tās sistemātiski, tātad vienmēr efektīvi, sniedz korigējošu ieguvumu. Faktiski atšķirīgā attieksme, kas konstatēta pret personām, kuras dzīvo citās dalībvalstīs, varētu tās atturēt veikt investīcijas šajā valstī.

114. Lai gan valsts tiesai ir jāizvērtē, vai nodokļa, kas tiek ieturēts ienākuma gūšanas valstī, iespējamo diskriminējošo ietekmi pilnībā neitralizē kompensācija, kura tiek piešķirta dzīvesvietas valstī, piemērojot divpusējo konvenciju, es uzskatu, ka situācijā, kad nodokļu maksātājs, kurš dzīvo Beļģijā, Nīderlandē ir samaksājis nodokli par dividendēm, tā nenotiek. Proti, Beļģijas Karaliste nepiemēro reālu šā Nīderlandes nodokļa atskaitījumu no nodokļa, kas jāmaksā Beļģijā, bet gan piemēro to saņemto dividendžu neto summai, proti, summai, ko iegūst, no dividendžu bruto summas atņemot Nīderlandē ieturēto nodokli par dividendēm, atbilstoši 25 % likmei. Nīderlandē ieturētā nodokļa pārpalikums tādējādi tiek neitralizēts tikai par 25 %, jo Nīderlandes nodoklis par dividendēm tiek atskaitīts no nodokļu bāzes Beļģijā, nevis no nodokļa, kas maksājams šajā valstī. Šāda metode, kā *Hoge Raad* ģenerāladvokāts to konstatējis savos secinājumos pamatlietā, nenodrošina pilnīgu neitralizēšanu, jo “25 % nekādā gadījumā nevar būt pietiekami, lai kompensētu 100 %”<sup>89</sup>.

115. Tādēļ uz trešo jautājumu, kas uzdots lietā C-14/14, ierosinu atbildēt, ka, lai dalībvalsts, kura diskriminējoši izmaksas vietā ietur nodokli par dividendēm, garantētu savu pienākumu, kas izriet no LESD, izpildi, piemērojot ar dalībvalsti, kurā dzīvo attiecīgais nodokļu maksātājs, noslēgto konvenciju, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, nepietiek vien ar to, ka šajā konvencijā ir paredzēts nodokļa, kas jāmaksā dzīvesvietas valstī, samazinājums, piemērojot nodokļa atskaitījumu par izmaksas vietā ieturēto nodokli, kas nenotiek bez nosacījumiem. Savukārt, ja izrādītos, ka konkrētajā gadījumā, kuru izskata valsts tiesa, ienākuma gūšanas dalībvalstī piemērojamā regulējuma diskriminējošā ietekme ir pilnībā labota, izmantojot divpusējā konvencijā paredzēto iespēju dalībvalstī, kurā dzīvo attiecīgais nodokļu maksātājs, piemērot nodokļa atskaitījumu, pirmajā no minētajām valstīm nav jāatlīdzina izmaksas vietā ieturētā nodokļa diskriminējošā daļa.

4) Par divpusēja līguma, proti, Francijas–Nīderlandes konvencijas, neitralizējošo iedarbību (trešais jautājums, kas uzdots lietā C-17/14)

116. Trešais jautājums, kurš uzdots lietā C-17/14, ir sadalīts divās daļās. *Pirmā daļa*, tāpat kā lietā C-14/14, attiecas uz jautājumu par to, vai gadījumā, ja salīdzinājumā starp rezidenta un nerezidenta nodokļu situāciju būtu jāņem vērā uzņēmumu ienākuma nodoklis un izrādītos, ka sabiedrībai nerezidentei ir lielāks nodokļu slogs, Francijas–Nīderlandes konvencija, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, varētu ļaut neitralizēt atšķirīgo attieksmi.

117. No šīs konvencijas 24. panta B punkta b) apakšpunkta izriet, ka personai, kas dzīvo Francijā, izmaksātās dividendes, kuras apliktas ar Nīderlandes nodokli<sup>90</sup>, šajā valstī rada pamatu nodokļu kredītam. Tā summa ir vienāda ar nodokļa summu, bet nevar pārsniegt nodokļa summu, kas Francijā jāmaksā par attiecīgajiem ienākumiem. Šis kredīts tiek atskaitīts tostarp no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kura bāzē ir iekļautas šīs dividendes.

89 — Skat. minēto secinājumu, kuri ir pievienoti iesniedzējtiesas lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-14/14, 1.5. un 7.10. punktu.

90 — Saskaņā ar šīs konvencijas 10. panta 2. punkta nosacījumiem.

118. *Société Générale* pieprasa atlīdzināt nodokli par dividendēm, kuru ir ieturējušas Nīderlandes nodokļu iestādes, kas pret to iebilst, pamatojoties uz to, ka šai sabiedrībai Francijā saskaņā ar minēto 24. pantu tiek piešķirts nodokļa kredīts. Tā norāda, ka Nīderlandes iekšējās tiesības kavē kapitāla brīvu apriti un ka Francijas–Nīderlandes konvencija neļauj to novērst, jo tajā iepriekš nav sniegta garantija, ka Nīderlandes nodoklis par dividendēm *vienmēr* būs pamats nodokļa atlaidei Francijā tādējādi, ka sabiedrības, kura ir reģistrēta šajā valstī, nodokļu slogs nekādā gadījumā nepārsniegs līdzīgas sabiedrības, kura ir reģistrēta Nīderlandē, nodokļu slogu<sup>91</sup>.

119. Attiecībā uz to ir jāatzīmē, ka netiek apstrīdēts, ka *Société Générale* ir saņēmusi nodokļa atskaitījumu no Francijas uzņēmumu ienākuma nodokļa visa Nīderlandes nodokļa par dividendēm, kas tika ieturēts laikā no 2000. līdz 2007. gadam, apmērā, taču Nīderlandes nodokli par dividendēm, kas ieturēts 2008. gadā, nav bijis iespējams atskaitīt no Francijas uzņēmumu ienākuma nodokļa, jo šajā gadā šī sabiedrība Francijā strādāja ar zaudējumiem.

120. Iesniedzējtiesa šaubās par to, cik būtiski ir fakti, ka, pirmkārt, Francijas–Nīderlandes konvencijā nerezidentiem nav garantēta pilnīga nodokļa atlaide visos gadījumos, taču, otrkārt, šajā gadījumā attiecīgais nodokļu maksātājs tomēr vairāku gadu garumā ir guvis labumu no šādas iespējas. Kā esmu to iepriekš norādījis<sup>92</sup>, Savienības tiesībās, manuprāt, nav prasīts, lai šādos apstākļos, iespējams, diskriminējošu nodokļu uzlikšanu, kas veikta ienākuma gūšanas dalībvalstī, šī dalībvalsts labotu par labu ieinteresētajai personai.

121. Gan Nīderlandes valdība, gan Zviedrijas valdība – pakārtoti attiecībā uz pēdējo minēto<sup>93</sup> – ir uzskatījušas, ka, lai iespējamā neizdevīgā situācija, kāda ir akcionāram nerezidentam, tiktu juridiski korekti neitralizēta, pietiek ar to vien, ka konvencijā par nodokļu dubultu uzlikšanu ir paredzēta iespēja piemērot atskaitījumu nodokļa kredīta veidā arī tad, ja šī iespēja tiek piemērota ar nosacījumiem un ja šāds nosacījums ļauj pilnībā kompensēt šādu neizdevīgu situāciju akcionāra dzīvesvietas valstī.

122. Ņemot vērā iepriekš minēto judikatūru<sup>94</sup>, man šķiet, ka, lai tiktu izpildīts LESD 63. pants, attiecīgajā konvencijā šajā nolūkā ir jābūt paredzētam beznosacījumu noteikumam, kas ļauj paredzēt kompensāciju pilnībā, tādēļ nosakot, ka nodokļu slogs, kāds ir radies dalībvalstī sabiedrībai nerezidentei, nekādā gadījumā nedrīkst būt lielāks nekā sabiedrībai rezidentei, kura ir salīdzināmā situācijā. Tādējādi šajā konvencijā ir jābūt paredzētai juridiski korektai nodokļu atskaitīšanai neatkarīgi no tā, kādi ir attiecīgā gadījuma apstākļi.

123. Kā norāda Komisija, lai gan Francijas–Nīderlandes konvencijas 24. pantā ir paredzēts beznosacījuma nodokļu kredīts, ciktāl tas nav atkarīgs no iespējamiem nosacījumiem, kas paredzēti Francijas iekšējās tiesībās<sup>95</sup>, šis noteikums tomēr negarantē, ka Nīderlandē iekasētu nodokli par dividendēm *jebkurā gadījumā* varēs atskaitīt no nodokļa, kurš jāmaksā Francijā, *atbilstoši atšķirīgajai attieksmei, kas izriet no Nīderlandes tiesību aktiem*, kā arī to prasa Tiesas judikatūra<sup>96</sup>. Proti, ja akcionārs, kas nav Nīderlandes rezidents, tur maksā nodokli par dividendēm, bet Francijā tam ir nepietiekama ar nodokli apliekamā bāze, tas nevar pēdējā minētajā valstī saņemt nodokļa kredītu, kas tam ļautu koriģēt minēto starpību, kura tādēļ netiek sistemātiski neitralizēta. Tātad šā konvencijas noteikuma piemērošana neļauj Nīderlandes Karalistei pilnībā izpildīt pienākumus, kuri izriet no LESD 63. panta.

91 — Tiesas sēdes laikā *Société Générale* apgalvoja, ka patiesa neitralizācija ir vienīgi tad, ja investors nerezidents brīdī, kad tas nolemj dalībvalstī iegādāties akcijas, ir pārliecināts, ka saistībā ar iespējamajam dividendēm viņš nebūs nelabvēlīgākā situācijā par investoru rezidentu.

92 — Skat. šo secinājumu 106. punktu.

93 — Zviedrijas valdība galvenokārt apgalvo, ka “kārtība, kāda paredzēta nodokļu konvencijā un atbilstoši kurai dzīvesvietas dalībvalsts ņem vērā nodokli, kuru ir ieturējusi ienākuma gūšanas valsts, nav būtiska, vērtējot, vai nodokļa uzlikšana, ko veikusi ienākuma gūšanas valsts, ir saderīga ar Savienības tiesībām”.

94 — Skat. it īpaši šo secinājumu 103., 105. un 112. punktu.

95 — Pretēji Beļģijas–Nīderlandes konvencijas 23. pantam.

96 — Skat. it īpaši spriedumu Komisija/Spānija (C-487/08, EU:C:2010:310, 59. un 64. punkts).



124. Sava trešā jautājuma *otrajā daļā* iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, vai, lai varētu novērtēt, vai kapitāla brīvas aprites iespējama ierobežojuma iedarbība ir pietiekami neitralizēta, piemērojot divpusējo konvenciju, ir būtiski, ka tad, ja nerezidentam nelabvēlīgās situācijas kompensācija ir nepietiekama gadā, kurā dividendes ir saņemtas, pastāv iespēja deficītu, kurš radies dzīvesvietas valstī, pārcelt un nodokli, kuru ieturējusi ienākuma gūšanas valsts, lietderīgi atskaitīt nākamajos gados. Nīderlandes valdība apgalvo, ka šāda iespēja patiesi ir noteicošs elements šajā sakarā.

125. Manuprāt, pietiek vien konstatēt, ka iespēja pārcelt atlaidi nodoklim, kas jāmaksā Francijā, uz citu nodokļu gadu, nevis uz to, kurā nerezidents ir maksājis Nīderlandes nodokli par dividendēm, kuru piemin iesniedzējtiesa, šajā gadījumā nekādā ziņā nav konkrēts fakts, kas izrietētu no iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem<sup>97</sup>. Turklāt norādīšu, ka te piemērojamajā konvencijā Francijas Republikai nav paredzēts pienākums ieviest šāda veida iespēju. Katrā ziņā es, tāpat kā Komisija, uzskatu, ka, lai novērtētu konvencijas par nodokļu dubultu uzlikšanu neitralizējošo iedarbību, ir jāņem vērā vienīgi rezultāts, kādu tās piemērošana rada nerezidentam, vērtējot, vai kompensācija ir vai nav pietiekama, salīdzinot ar priekšrocībām, kādas gūst ienākuma gūšanas dalībvalsts rezidents, kurš ir līdzvērtīgā situācijā<sup>98</sup>.

126. Tāpēc, ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, es ierosinu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem trešajiem jautājumiem atbildēt noliedzoši.

## V – Secinājumi

127. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Atbildot uz pirmajiem jautājumiem, kas uzdoti lietās C-10/14, C-14/14 un C-17/14:

Piemērojot LESD 63. pantu, ja nodokli par dividendēm dalībvalsts ietur sabiedrību, kuras reģistrētas šajā valstī, dividenžu izmaksas vietā, salīdzinājumā ar to, kāda ir attieksme nodokļu jautājumā pret nerezidentu un rezidentu, ir jāietver arī ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas maksājams par akcijām, kuras ir rezidentu turējumā un attiecībā uz kurām nodoklis par dividendēm ir uzskatāms par priekšmaksājumu.

2) Atbildot uz otrajiem jautājumiem, kas uzdoti lietās C-10/14 un C-14/14:

Lai varētu noteikt, vai reālais nodokļu slogs, kāds ir fiziskai personai nerezidentei, nav lielāks par slogu, kāds ir fiziskai personai rezidentei, ir jāsalīdzina Nīderlandes nodoklis par dividendēm, kurš tiek ieturēts no nerezidenta, ar Nīderlandes ienākuma nodokli, kas jāmaksā rezidentam un ko nosaka, pamatojoties uz vienotas likmes ienākumu, kuru var atskaitīt gadā, kad saņemtas dividendes par visām akcijām, kas tiek turētas Nīderlandes sabiedrībās, un šajā salīdzinājumā ir jāņem vērā beznodokļa kapitāls, kuru var izmantot rezidenti.

97 — Konkrētāk, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādīts, ka “instancēs, kuras lietu izskatīja pēc būtības, netika vērtēts, vai ieinteresētās personas tiesības uz nodokļa atlaidi par 2008. gadu Francijā tika pārceltas un vai uz tām būtu varēts lietderīgi atsaukties” (3.4.5.2. punkts). Turklāt Nīderlandes valdība norāda, ka “nav konstatēts, ka tiesības uz nodokļa atlaidi par 2008. gadu [*Société Générale*] būtu attiecinājusi uz citu gadu, kad tās tiktu izmantotas”.

98 — Attiecībā uz to Komisija pareizi ir norādījusi, ka atšķirībā no akcionāra nerezidenta akcionārs, kurš ir Nīderlandes rezidents, var izmantot pilnīgu nodokļa kredītu un gadījumā, ja tiek ciesti zaudējumi, saņemt nodokļa par dividendēm, kas ieturēts izmaksas vietā, atmaksu, negaidot neskaidri definētu brīdi, kad tas atkal gūtu labumu.

3) Atbildot uz otro jautājumu, kas uzdots lietā C-17/14:

Lai varētu noteikt, vai reālais nodokļu slogs, kāds ir sabiedrībai nerezidentei, nav lielāks nekā slogs, kāds ir sabiedrībai rezidentei, ir jāņem vērā izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar akciju, kas radījušas dividendes, no kurām nodoklis tiek ieturēts izmaksas vietā, turēšanu, ciktāl šādi izdevumi tiktu ņemti vērā saistībā ar šādu dividenžu, kas pārskaitītas sabiedrībai rezidentei, aplikšanu ar nodokļiem, piemērojot 1969. gada Likumu par uzņēmumu ienākuma nodokli, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas C-17/14 faktiskajiem apstākļiem, kas ir jānoskaidro valsts tiesai.

4) Atbildot uz trešo jautājumu, kas uzdots lietā C-14/14:

Lai varētu novērtēt, vai nodokļa iekasēšanas ienākuma gūšanas valstī, iespējams, diskriminējošais raksturs tiek juridiski korekti neitralizēts, piemērojot konvenciju, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un kura noslēgta ar dalībvalsti, kurā dzīvo attiecīgais nodokļu maksātājs, nepietiek vien ar to, ka šajā konvencijā ir paredzēts nodokļa, kas jāmaksā dzīvesvietas valstī, samazinājums, atskaitot nodokli, kurš ieturēts ienākuma izmaksas vietā, kas tomēr negarantē atšķirīgas attieksmes novēršanu pilnībā visos gadījumos. Savukārt, ja izrādās, ka konkrētajā gadījumā ienākuma gūšanas dalībvalstī piemērojamā regulējuma diskriminējošā ietekme ir tikusi pilnībā labota, izmantojot nodokļa atskaitījumu vai kredītu dzīvesvietas dalībvalstī, kā ir paredzēts divpusējā konvencijā, pirmajā no minētajām valstīm nav jāatlīdzina izmaksas vietā ieturētā nodokļa diskriminējošā daļa.

5) Atbildot uz trešo jautājumu, kas uzdots lietā C-17/14:

Lai varētu novērtēt, vai nodokļa iekasēšanas ienākuma gūšanas valstī, iespējams, diskriminējošais raksturs tiek juridiski korekti neitralizēts, piemērojot konvenciju, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un kura noslēgta ar dalībvalsti, kurā dzīvo attiecīgais nodokļu maksātājs, nepietiek vien ar to, ka šajā konvencijā ir paredzēts nodokļa kredīta atskaitījums, kas līdzvērtīgs izmaksas vietā ieturētā nodokļa summai, kas tomēr negarantē atšķirīgas attieksmes novēršanu pilnībā visos gadījumos, jo ir paredzēts, ka piešķirtais nodokļa kredīts dzīvesvietas dalībvalstī nevar būt lielāks par tajā maksājamā nodokļa summu.