



Judikatūras krājums

Lieta C-464/14

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
pret
Fazenda Pública**

(Tribunal Tributário de Lisboa lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprīte – LESD 63. līdz 65. pants – EK un Tunisijas Asociācijas nolīgums – 31., 34. un 89. pants – EK un Libānas Asociācijas nolīgums – 31., 33. un 85. pants – Juridisko personu ienākuma nodoklis – No sabiedrības saņēmējās dalībvalstī dibinātas sabiedrības saņemtas dividendes – Dividendes, kas saņemtas no trešā valstī, kas ir Asociācijas līguma dalībniece, dibinātas sabiedrības – Atšķirīga attieksme – Ierobežojums – Pamatojums – Nodokļu kontroles efektivitāte – Iespēja atsaukties uz LESD 64. pantu, pastāvot EK un Tunisijas asociācijas līgumam un EK Libānas asociācijas līgumam

Kopsavilkums – Tiesas (piektā palāta) 2016. gada 24. novembra spriedums

1. *Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprīte – Piemērošanas joma – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Nodokļu režīms dividendēm, kuras izmaksājusi trešās valsts sabiedrība rezidente – Nodokļu režīms, kas balstīts uz valsts tiesisko regulējumu, kura mērķis nav tikt piemērotam vienīgi tad, ja sabiedrība saņēmēja īsteno izšķirošu ietekmi uz izmaksājošos sabiedrību – Noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību nepiemērojamība – Kapitāla brīvu aprīti reglamentējošo tiesību normu piemērojamība*

(LESD 49., 63. un 65. pants)

2. *Kapitāla brīva aprīte un maksājumu brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ļauj sabiedrībai dalībvalsts rezidentei pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes, ko izmaksājusi šīs pašas dalībvalsts sabiedrība rezidente – Tiesiskais regulējums, kas nepieļauj šādu atskaitījumu, ja izmaksājošā sabiedrības ir trešā valsts rezidente – Nepieļaujamība – Pamatojums – Nodokļu kontroles efektivitāte un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – Nosacījumi – Valsts tiesas vērtējums*

(LESD 63. un 65. pants)

3. *Kapitāla brīva aprīte un maksājumu brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ļauj sabiedrībai dalībvalsts rezidentei pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes, ko izmaksājusi šīs pašas dalībvalsts sabiedrība rezidente – Tiesiskais regulējums, kas nepieļauj šādu atskaitījumu, ja izmaksājošā sabiedrības ir trešā valsts rezidente – Nepieļaujamība – Attaisnojums ar cīņu pret nodokļu krāpšanu – Neesamība*

(LESD 63. un 65. pants)

4. *Kapitāla brīva aprīte un maksājumu brīvība – Kapitāla aprītes uz vai no trešām valstīm ierobežojumi – Kapitāla aprītes, kas ietver tiešas investīcijas, ierobežojumi, kuri pastāv 1993. gada 31. decembrī – Tieša ieguldījuma jēdziens*

(LESD 64. pants)

5. *Kapitāla brīva aprīte un maksājumu brīvība – Kapitāla aprītes uz vai no trešām valstīm ierobežojumi – Kapitāla aprītes, kas ietver tiešas investīcijas, ierobežojumi, kuri pastāv 1993. gada 31. decembrī – 1993. gada 31. decembrī esoša ierobežojuma jēdziens – Starptautiska nolīguma noslēgšana, ar ko groza juridisko ietvaru, formāli neatceļot vai negrozot esošo valsts tiesisko regulējumu – Pielīdzināšana jauna tiesiskā regulējuma ieviešanai*

(LESD 64. pants)

6. *Starptautiskie nolīgumi – Kopienas nolīgumi – Tieša iedarbība – Nosacījumi – Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociāciju starp EK un Tunisiju 34. panta 1. punkts*

(Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociāciju starp EK un Tunisiju 34. panta 1. punkts)

7. *Starptautiskie nolīgumi – Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgums par asociāciju starp EK un Tunisiju – Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ļauj sabiedrībai dalībvalsts rezidentei pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes, ko izmaksājusi šīs pašas dalībvalsts sabiedrība rezidente – Tiesiskais regulējums, kas nepieļauj šādu atskaitījumu, ja izmaksājošā sabiedrības ir trešā valsts rezidente – Nepieļaujamība – Pamatojums – Nodokļu kontroles efektivitāte un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – Nosacījumi – Valsts tiesas vērtējums*

(Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociāciju starp EK un Tunisiju 34. panta 1. punkts un 89. pants)

8. *Starptautiskie nolīgumi – Kopienas nolīgumi – Tieša iedarbība – Nosacījumi – Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociāciju starp EK un Libānu 31. pants*

(Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociāciju starp EK un Libānu 31. pants)

9. *Starptautiskie nolīgumi – Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgums par asociāciju starp EK un Libānu – Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ļauj sabiedrībai dalībvalsts rezidentei pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes, ko izmaksājusi šīs pašas dalībvalsts sabiedrība rezidente – Tiesiskais regulējums, kas nepieļauj šādu atskaitījumu, ja izmaksājošā sabiedrības ir trešā valsts rezidente – Nepieļaujamība – Pamatojums – Nodokļu kontroles efektivitāte un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – Nosacījumi – Valsts tiesas vērtējums*

(Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociāciju starp EK un Libānu 31. pants un 85. pants)

1. *LESD 63. un 65. pants jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, kas saņem dividendes no sabiedrībām, kuras reģistrētas trešajās valstīs, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apstrīdētu nodokļa režīmu, kas šīm dividendēm šajā dalībvalstī paredzēts, balstoties uz tiesisko regulējumu, kura mērķis nav tikt piemērotam vienīgi situācijās, kurās dividendes saņemošā sabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz sadalošo sabiedrību.*

Proti, LESD 49. panta, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesiskais regulējums, kas tiek piemērots tikai tādai līdzdalībai pamatkapitālā, kas ļauj īstenot konkrētu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās rīcību.

Turpretī valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas līdzdalībām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti.

Šādā ziņā tiesiskais regulējums, kas neparedz nekādu robežvērtību līdzdalībai dividendes sadalošajā sabiedrības kapitālā attiecībā uz daļēju atskaitījumu un kas nosaka robežvērtību 10 % apmērā no dividendes sadalošās sabiedrības pamatkapitāla vai dalības iegādes vērtībā EUR 20 000 000 apmērā, lai varētu saņemt atskaitījumu pilnā apmērā, ir piemērojams gan dividendēm, kuras saņem sabiedrība rezidente, pamatojoties uz dalību, kas piešķir zināmu ietekmi uz šīs dividendes sadalošās sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības, gan dividendēm, kuras saņemtas, pamatojoties uz līdzdalību, kas nepiešķir šādu ietekmi.

Konkrēti jautājumā par nosacījumiem atskaitījuma iegūšanai pilnā apmērā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai arī 10 % robežvērtība ļauj no nodokļa priekšrocības piemērošanas jomas izslēgt ieguldījumus, kuri veikti vienīgi tālab, lai veiktu finanšu ieguldījumu bez nodoma ietekmēt uzņēmuma pārvaldību un kontroli, tas pats par sevi tomēr nepadara atskaitījumu par piemērojamu vienīgi dalībai, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbības. Proti, šāda apmēra līdzdalība ne vienmēr nozīmē, ka šo daļu īpašniekam ir zināma ietekme uz sabiedrības, kuras akcionārs tas ir, lēmumiem.

(skat. 32., 33., 39., 40., 44. un 72. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram dalībvalstī rezidējoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījusi kādā šajā pašā dalībvalstī rezidējoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalošā sabiedrība ir trešās valsts rezidente, ir kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Proti, šāda atšķirīga attieksme var atturēt šajā dalībvalstī rezidējošās sabiedrības no kapitāla ieguldīšanas sabiedrībās trešajās valstīs. Proti, ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gūtajiem ienākumiem no ārvalsts izcelsmes kapitāla ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras izmaksā dalībvalstī dibinātas sabiedrības, trešajās valstīs dibinātu sabiedrību akciju iegāde dalībvalsts rezidentiem investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegāde, kuru juridiskā adrese ir šajā pašā dalībvalstī.

Tomēr atteikums piešķirt saņemto dividenžu pilnīgu vai daļēju atskaitījumu no nodokļu bāzes, piemērojot valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram šāda atskaitījuma saņemšana ir atkarīga no nosacījuma par to, ka izmaksājošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja, ko nodokļu iestādēm ir jāspēj pārbaudīt, var tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saņemošās sabiedrības rezidences valsts nodokļu iestādēm izrādītos neiespējami saņemt informāciju no trešās valsts, kuras rezidente ir šīs dividendes sadalošā sabiedrība, kas ļautu pārbaudīt nosacījuma par to, ka šī pēdējā minētā sabiedrība ir nodokļa maksātāja, izpildi.

Tomēr atteikums piešķirt šādu daļēju atskaitījumu, piemērojot valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram šajā tiesiskajā regulējumā paredzētais atskaitījums ir samazināts par 50 %, ja ienākumi gūti no peļņas, kas nav tikusi faktiski aplikta ar nodokli, izņemot, ja saņēmēja ir kapitāldaļa pārvaldības sabiedrība, nevar tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt

nodokļu kontroles efektivitāti, ja šī tiesību norma var tikt piemērota situācijās, kad tas, vai dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja valstī, kurā tā ir rezidente, nevar tikt pārbaudīts, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

(skat. 50., 66., 70. un 72. punktu un rezolutīvās daļas 1) un 5) punktu)

3. Skat. nolēmuma tekstu.

(skat. 59.–62. punktu)

4. Skat. nolēmuma tekstu.

(skat. 75.–80. punktu)

5. “Ierobežojuma, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv”, jēdziens paredz, ka tiesību normas, kurās ietilpst attiecīgais ierobežojums, kopš šā datuma nepārtraukti ir bijušas attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas sastāvdaļa. Pretējā gadījumā dalībvalsts jebkurā brīdī varētu kapitāla aprītei uz trešajām valstīm vai no tām no jauna ieviest ierobežojumus, kuri valsts tiesību sistēmā pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, bet netika saglabāti.

Tādēļ attiecībā uz tiesisko regulējumu, kas pieņemts 1988. gadā, atbilstoši kuram dalībvalstī rezidējoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt saņemtās dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījuši kāda šajā pašā dalībvalstī rezidējoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalošā sabiedrība ir trešās valsts rezidente, LESD 64. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, jauna tiesiskā regulējuma pieņemšana par dividendēm, tā kā tajā nav ticis grozīts juridiskais ietvars attiecībā uz Tunisijas un Libānas dividendēm, neietekmē esošā ierobežojuma, ar ko dividendes, ko izmaksājušas trešajā valstī reģistrētas sabiedrības, nevar tikt pilnībā vai daļēji atskaitītas.

Savukārt dalībvalsts atsakās no LESD 64. panta 1. punktā paredzētās iespējas tad, ja, formāli neatceļot un negrozot pastāvošo tiesisko regulējumu, tā noslēdz tādu starptautisku līgumu kā asociācijas nolīgumu, kas kādā tiesību normā, kurai ir tieša iedarbība, paredz kādas kapitāla kategorijas liberalizāciju atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam. Ietekmes uz iespēju atsaukties uz LESD 64. panta 1. punktu ziņā šis tiesiskā regulējuma grozījums tādējādi ir pielīdzināms tāda jauna tiesiskā regulējuma ieviešanai, kura pamatā ir no esošā tiesiskā regulējuma loģikas atšķirīga loģika.

Proti, starptautiskā līgumā paredzētai kapitāla aprītes liberalizācijai tiktu atņemta jebkāda lietderīga iedarbība, ja situācijās, kad šim nolīgumam ir pretrunā kādas dalībvalsts tiesiskais regulējums, šī valsts tomēr varētu turpināt piemērot šo tiesisko regulējumu atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam.

(skat. 81., 84., 89., 90. un 92. punkts un rezolutīvās daļas 2) un 5) punktu)

6. Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 34. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir tieša iedarbība un uz to var atsaukties, kad dalībvalstī sabiedrība saņem dividendes no Tunisijā rezidējošas sabiedrības tā tiešā ieguldījuma dēļ, ko tā ir veikusi peļņu sadalošajā sabiedrībā, lai iebilstu pret nodokļu režīmu, kas attiecībā uz saņemtajām dividendēm ir noteikts šajā dalībvalstī.

Proti, tā 1. punktā šis pants skaidri, precīzi un bez nosacījumiem nosaka Kopienas un Tunisijas Republikas pienākumu attiecībā uz darījumiem kapitāla kontā un ar šā nolīguma stāšanās spēkā nodrošināt kapitāla brīvu aprīti attiecībā uz tiešiem ieguldījumiem Tunisijā, kas tiek veikti sabiedrībās, kuras izveidotas atbilstoši spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam, kā arī attiecībā uz ienākumu no šiem ieguldījumiem un no tā izrietošās peļņas sadalīšanu un repatriāciju.

Šis noteikums paredz konkrētu pienākumu attiecībā uz rezultātu, un persona var uz to atsaukties valsts tiesā, lūdzot tai nepiemērot noteikumus, kas ir pamatā brīvas kapitāla aprites šķērslim, vai nepiemērot tam šo regulējumu, kura piemērošana rada šo šķērslī kapitāla brīvai aprītei, bez vajadzības šim nolūkam pieņemt papildu piemērošanas pasākumus.

Konstatējums, ka kapitāla brīvas aprites princips attiecībā uz tiešiem ieguldījumiem Tunisijā, kas noteikts EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktā, var tieši risināt indivīdu stāvokli, netiek grozīts ar šā nolīguma 34. panta 2. punktu.

Proti, šā nolīguma 34. panta 2. punkts, atbilstoši kuram puses savstarpēji konsultējas, lai atvieglotu kapitāla aprīti starp Kopienu un Tunisijas Republiku, un to liberalizēt pilnībā, ja ir izpildīti nepieciešamie nosacījumi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz šā paša nolīguma 34. panta 1. punktā neparedzētas kapitāla aprites vēlāku liberalizāciju.

Turklāt šāds konstatējums par EK-Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkta tiešo iedarbību nav pretrunā šā nolīguma priekšmetam un mērķim. Proti, ir jāuzsver, ka šis nolīgums saskaņā ar tā 1. panta 1. punktu izveido asociāciju starp Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses. EK-Tunisijas nolīguma mērķis, kas, kā tas izriet no tā 1. panta 2. punkta, tostarp ir noteikt progresīvas kapitāla liberalizācijas nosacījumus, nostiprina interpretāciju, atbilstoši kurai, pirmkārt, šā nolīguma 34. panta 1. punktā skartā kapitāla aprīte tiek liberalizēta, kad stājas spēkā šis nolīgums, un, otrkārt, pārējā kapitāla aprīte tiek pakāpeniski liberalizēta atbilstoši šā nolīguma 34. panta 2. punktam.

Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka EK-Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktam ir tieša iedarbība un indivīdi uz to var atsaukties tiesā.

Šajā ziņā ir jākonstatē, ka EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts – atbilstoši tā formulējumā teiktajam – attiecas uz darījumiem kapitāla kontā un skar tiešos ieguldījumus Tunisijā, kas veikti sabiedrībās, kuras izveidotas atbilstoši spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam, kā arī uz ienākumu no šiem ieguldījumiem un no tā izrietošās peļņas sadalīšanu un repatriāciju.

Taču šī noteikuma piemērošanas jomā ietilpst situācija, kad dalībvalstī rezidējoša sabiedrība saņem dividendes no Tunisijā rezidējošas sabiedrības, jo tai pieder 98,72 % dalības peļņu sadalošās sabiedrības pamatkapitālā. Proti, šāda līdzdalība var tikt uzskatīta par tiešu ieguldījumu un ar šo dalību saistītā dividenžu saņemšana ietilpst no tā izrietošās “peļņas repatriācijas” jēdzienā.

Tādēļ EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu var attiecināt uz šādu situāciju.

(skat. 99.–104., 106.–109. punktu un rezolutīvās daļas 3) punktu)

7. Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 34. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši kuram dalībvalstī rezidējoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt saņemtās dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījusi kāda šajā pašā dalībvalstī rezidējoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalošā sabiedrība ir Tunisijas rezidente, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas attiecībā uz tiešiem ieguldījumiem, konkrētāk, no šiem ieguldījumiem gūtās peļņas repatriāciju, principā ir aizliegts ar EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punktu.

Proti, šāda atšķirīga attieksme var atturēt šajā dalībvalstī rezidējošās sabiedrības veikt tiešus ieguldījumus Tunisijā reģistrētās sabiedrībās. Proti, ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gūtajiem kapitāla ienākumiem trešajās valstīs ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras sadala

dalībvalstī dibinātas sabiedrības, trešajās valstīs dibinātu sabiedrību akciju iegāde dalībvalstī rezidējošajiem investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegāde, kuru juridiskā adrese ir šajā pašā dalībvalstī.

Šajā ziņā šī noteikuma iedarbību neierobežo šā nolīguma 89. pants situācijā, kas skar personas, kas ir dalībvalsts rezidente, dividenžu no tiešajiem ieguldījumiem trešajā valstī nodokļu režīmu.

Proti, attiecībā uz EK un Tunisijas nolīguma 89. panta pirmo ievilkumu, atbilstoši kuram neviens šā nolīguma noteikums nevar paplašināti attiecināt priekšrocības, ko viena puse piešķirusi nodokļu jomā, jebkādos starptautiskos nolīgumos vai vienošanās aktos, kas ir saistoši šai pusei, pietiek tikai norādīt, ka iepriekšējos šā sprieduma punktos konstatētais ierobežojuma aizliegums izriet no paša EK un Tunisijas nolīguma un neizriet no citā starptautiskā nolīgumā vai vienošanās aktā paredzētās priekšrocības.

Kā arī, kas attiecas uz EK un Tunisijas nolīguma 89. panta otro ievilkumu, atbilstoši kuram nolīguma sekas nevar būt tādas, kas traucē vienai pusei pieņemt vai piemērot jebkādus pasākumus, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļiem, ir jāuzskata, ka, lai EK un Tunisijas nolīguma 34. panta 1. punkts varētu saglabāt savu lietderīgo iedarbību, šā nolīguma 89. panta otrais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka šā noteikuma piemērošanas jomā ietilpstošie pasākumi ir tie, kuri ir tieši paredzēti nodokļu krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļiem novēršanai.

Taču, ar aplūkoto nodokļu tiesisko regulējumu tiek vispārīgi izslēgta iespēja saņemt nodokļu priekšrocību – novērst vai mazināt dividenžu dubulto ekonomisko aplikšanu –, ja šīs dividendes sadala sabiedrības, kas reģistrētas tostarp Tunisijā, konkrēti necenšoties novērst, ka tiek veidoti ekonomiskajai realitātei neatbilstoši gluži fiktīvi mehānismi, kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā, vai gūt kādu nodokļu priekšrocību.

Ciktāl aplūkotais tiesiskais regulējums nav pasākums, kas paredzēts nodokļu krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļiem novēršanai – kas gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, pamatlietā esošā situācija neatbilst EK un Tunisijas nolīguma 89. panta otrajā ievilkumā paredzētajam gadījumam.

Visbeidzot EK un Tunisijas nolīguma 89. panta trešais ievilkums neparedz šim nolīgumam tādu iedarbību – likt šķēršļus kādas puses tiesībām piemērot sava nodokļu tiesiskā regulējuma atbilstošos noteikumus nodokļu maksātājiem, kas nav tādā pašā situācijā attiecībā uz to rezidences vietu. Taču šajā ziņā ir tikai jānorāda, ka aplūkotajā tiesiskajā regulējumā nošķirums ir nevis nodokļa maksātāja, proti, dividendes saņemošās sabiedrības, rezidences vietas dēļ, bet gan atbilstoši dividendes sadalošās sabiedrības rezidences vietai un tādējādi atkarībā no vietas, kur ir ieguldīts nodokļa maksātāja kapitāls. Tādēļ pamatlietā aplūkotā situācija principā neietilpst EK un Tunisijas nolīguma 89. panta trešajā ievilkumā paredzētajā gadījumā.

Tomēr atteikums piešķirt saņemto dividenžu pilnīgu vai daļēju atskaitījumu no sabiedrības saņēmējas nodokļu bāzes, piemērojot valsts tiesisko regulējumu, var tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saņemošās rezidences valsts nodokļu iestādēm izrādītos neiespējami saņemt informāciju no Tunisijas Republikas, kuras rezidente ir šīs dividendes sadalošā sabiedrība, kas ļautu pārbaudīt nosacījuma par to, ka šīs dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja, izpildi.

Taču atteikums piešķirt šādu daļēju atskaitījumu, piemērojot valsts tiesiskā regulējuma normu, atbilstoši kurai šajā tiesiskajā regulējumā paredzētais atskaitījums ir samazināts par 50 %, ja ienākumi gūti no peļņas, kas nav tikusi faktiski aplikta ar nodokli, izņemot, ja saņēmēja ir kapitāla daļu pārvaldības sabiedrība, nevar tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja šī tiesību norma var tikt piemērota situācijās, kad tas, vai dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja Tunisijā, kurā tā ir rezidente, nevar tikt pārbaudīts, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

Proti, ņemot vērā EK un Tunisijas nolīguma mērķi un kontekstu, nešķiet, ka šā nolīguma puses būtu vēlējušās nodrošināt pilnīgu kapitāla aprites brīvību starp Savienību un Tunisiju, tādēļ ierobežojumi var tikt noteikti gan attiecībās starp dalībvalstīm, gan attiecībās starp Savienības dalībvalstīm un pārējām valstīm, kas ir Eiropas Ekonomikas zonas līguma dalībnieces.

(skat. 66., 70., 113., 116.–121., 127. un 129. punktu un rezolutīvās daļas 3) un 5) punktu)

8. Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma, ar ko izveido asociāciju starp Eiropas Kopienas un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 31. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir tieša iedarbība un situācija, kura attiecas uz dividenžu, kas izriet no tiešajiem ieguldījumiem, ko Libānā veikusi dalībvalstī rezidējoša persona, nodokļu režīmu, ietilpst šā nolīguma 33. panta 2. punktā paredzētajā gadījumā. Tādēļ šā nolīguma 33. panta 1. punktā nav liegts šajā gadījumā atsaukties uz šā nolīguma 31. pantu.

Proti, nosakot, ka EK un Libānas nolīguma noteikumos un ievērojot tā 33. un 34. pantu Kopienas, no vienas puses, un Libānas Republikas, no otras puses, starpā nekādi netiek ierobežota kapitāla aprite, ne arī pastāv to valstspiederīgo diskriminācija pilsonības dēļ vai rezidences vietas dēļ, vai kapitāla ieguldījumu vietas dēļ, šā nolīguma 31. pants skaidri un bez nosacījumiem nosaka precīza rezultāta pienākumu, uz ko indivīds var atsaukties tiesā, lūdzot nepiemērot ierobežojuma vai diskriminācijas pamatā esošos noteikumus, vai – ka attiecībā uz to tiek piemērots tiesiskais regulējums, kura nepiemērošana ir bijusi ierobežojuma vai diskriminācijas pamatā, bez nepieciešamības šādā nolūkā noteikt piemērošanas papildpasākumus.

No EK un Libānas nolīguma 31. panta izrietošā pienākuma tvērumu, protams, ierobežo šā nolīguma 33. panta 1. punktā paredzētā drošības klauzula. Tomēr šis izņēmums nevar būt šķērslis tam, lai ar šo 31. pantu indivīdiem piešķirtu tiesības, uz kurām tie var atsaukties tiesā.

Secinājums, ka EK un Libānas nolīguma 31. pantam ir tieša iedarbība, nav pretrunā šā nolīguma priekšmetam un mērķim. Proti, ir jāuzsver, ka EK un Libānas nolīgums atbilstoši tā 1. panta 1. punktam izveido asociāciju starp Kopienas un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses. Šā nolīguma mērķis, kā izriet no tā 1. panta 2. punkta, tostarp ir noteikt nosacījumus kapitāla tirdzniecības pakāpeniskai liberalizācijai, apstiprina interpretāciju, ka uz kapitāla apriti, kas neietilpst šā nolīguma 33. panta 1. punktā paredzētajā drošības klauzulā, attiecas liberalizācija, sākot ar šā paša nolīguma spēkā stāšanās.

Kas attiecas uz iespēju atsaukties uz EK un Libānas nolīguma 31. pantu tādā situācijā kā aplūkotā, ir noteikti jānorāda, ka atbilstoši šā nolīguma 33. panta 1. punktam nolīguma 31. pants neliek šķēršļus tādu ierobežojumu piemērošanai, kas pastāvēja Kopienas un Libānas Republikas starpā minētā nolīguma spēkā stāšanās datumā attiecībā uz kapitāla kustību, ietverot tiešos ieguldījumus, tostarp ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kā arī attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru izlaišanu kapitāla tirgū.

Tomēr EK un Libānas nolīguma 33. panta 1. punktā paredzēto drošības klauzulu ierobežo tā 33. panta 2. punkts, kurā paredzēts, ka ar to netiks skarta Kopienas rezidentu Libānā veikto ieguldījumu vai Libānas rezidentu veikto ieguldījumu Kopienā, kā arī tiem saistītās peļņas pārceļšana uz ārvalstīm.

(skat. 131.–137. punktu un rezolutīvās daļas 4) punktu)

9. Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma, ar ko izveido asociāciju starp Eiropas Kopienas un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 31. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram dalībvalstī rezidējoša sabiedrība var pilnībā vai daļēji atskaitīt saņemtās dividendes no savas nodokļa bāzes, ja šīs dividendes ir sadalījuši kāda šajā pašā

dalībvalstī rezidējoša sabiedrība, bet nevar veikt šādu atskaitījumu, ja dividendes sadalošā sabiedrība ir Libānas rezidente, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar šā nolīguma 31. pantu.

Proti, šāda atšķirīga attieksme kapitāla ieguldījumu vietas dēļ var atturēt dalībvalstī rezidējošās sabiedrības veikt tiešus ieguldījumus Libānā reģistrētās sabiedrībās. Proti, tiktāl, ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gūtajiem ienākumiem no trešo valstu izcelsmes kapitāla ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras izmaksā dalībvalstī dibinātas sabiedrības, trešajās valstīs dibinātu sabiedrību akciju iegāde investoriem dalībvalsts rezidentiem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegāde, kuru juridiskā adrese ir šajā pašā dalībvalstī.

Šajā ziņā šīs tiesību normas iedarbību neierobežo šā nolīguma 85. pants situācijā, kas skar personas, kas ir dalībvalsts rezidente, dividenžu no tiešajiem ieguldījumiem trešajā valstī nodokļu režīmu.

Attiecībā uz EK un Libānas nolīguma 85. panta a) punktu, atbilstoši kuram jautājumā par tiešajiem nodokļiem neviena šā nolīguma noteikuma rezultātā nevar tikt paplašināti attiecinātas priekšrocības, ko viena puse ir piešķirusi nodokļu jomā citā līgumā vai starptautiskā vienošanās aktā, kas saistošs šai pusei, ir tikai jānorāda, ka iepriekšējos šā sprieduma punktos konstatētais ierobežojuma aizliegums izriet no paša EK un Libānas nolīguma un nerodas no priekšrocību, kas paredzētas kādā citā starptautiskā nolīgumā vai vienošanās aktā, paplašinātas attiecināšanas.

Turklāt attiecībā uz EK un Libānas nolīguma 85. panta b) punktu, atbilstoši kuram šā nolīguma rezultātā līgumslēdzēja puse nevar tikt kavēta pieņemt vai piemērot jebkādus pasākumus, kuru mērķis ir novērst nodokļu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļiem, ir jāuzskata, ka, lai minētā nolīguma 31. pants varētu saglabāt savu lietderīgo iedarbību, šā paša nolīguma 85. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pasākumi, kas ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā, ir tie, kas konkrēti paredzēti, lai novērstu nodokļu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļiem.

Taču, ar aplūkoto nodokļu tiesisko regulējumu tiek vispārīgi izslēgta iespēja saņemt nodokļu priekšrocību – novērst vai mazināt dividenžu dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokli, ja šīs dividendes sadala sabiedrības, kas reģistrētas tostarp Libānā, konkrēti necenšoties novērst, ka tiek veidoti ekonomiskajai realitātei neatbilstoši gluži fiktīvi mehānismi, kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā, vai gūt kādu nodokļu priekšrocību.

Ciktāl pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums nav pasākums, kas paredzēts nodokļu krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļiem novēršanai, – un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai –, pamatlietā esošā situācija neatbilst EK un Libānas nolīguma 85. panta b) punktā paredzētajam gadījumam.

Visbeidzot EK un Libānas nolīguma 85. panta c) punktā ir paredzēts, ka šā nolīguma rezultātā netiek likti šķēršļi kādas puses tiesībām piemērot atbilstošos tās nodokļu tiesiskā regulējuma noteikumus nodokļu maksātājiem, kuri nav vienādā stāvoklī it īpaši attiecībā uz to rezidences vietu. Taču, pirmkārt, aplūkotais tiesiskais regulējums neveic nošķirumu atkarībā no nodokļa maksātājas, proti, dividendes saņemošās sabiedrības rezidences.

Otrkārt, lai arī patiešām jāatzīst, ka tādēļ, ka EK un Libānas nolīguma 85. panta c) punktā tiek izmantoti vārdi "it īpaši", no šīs normas var izrietēt nošķirums, kas balstīts uz cita veida faktoriem, tostarp vietu, kurā ir ieguldīts nodokļa maksātāja kapitāls. Tomēr šī tiesību norma ir jāaplūko kopsakarā ar EK un Libānas nolīguma 31. pantu, kas aizliedz jebkādu diskrimināciju, tostarp vietas dēļ, kurā ieguldīts kapitāls. Tādējādi ir jānošķir atšķirīga attieksme, kas ir atļauta atbilstoši EK un Libānas nolīguma 85. panta c) punktam, no atšķirīgas attieksmes, uz kuru neattiecas 85. panta c) punkts un kas ir aizliegta ar šā nolīguma 31. pantu.

Taču attiecībā uz tādu nodokļu tiesību normu, kuras mērķis ir novērst nodokļa dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, kapitāla daļu īpašnieces sabiedrības, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar kapitāla daļu īpašnieces sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, jo abos gadījumos izmaksātajai peļņai var principā vairākkārtēji uzlikt nodokli.

Tādējādi tāda situācija kā aplūkotā neietilpst arī EK un Libānas nolīguma 85. panta c) punktā paredzētajā gadījumā.

Tomēr atteikums piešķirt saņemto dividenžu pilnīgu vai daļēju atskaitījumu no sabiedrības saņēmējas nodokļu bāzes, piemērojot valsts tiesisko regulējumu, var tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja dividendes saņemošās rezidences valsts nodokļu iestādēm izrādītos neiespējami saņemt informāciju no Tunisijas Republikas, kuras rezidente ir šīs dividendes sadalošā sabiedrība, kas ļautu pārbaudīt nosacījuma par to, ka šīs dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja, izpildi;

Tomēr atteikums piešķirt šādu daļēju atskaitījumu, piemērojot valsts tiesiskā regulējuma normu, atbilstoši kurai šajā tiesiskajā regulējumā paredzētais atskaitījums ir samazināts par 50 %, ja ienākumi gūti no peļņas, kas nav tikusi faktiski aplikta ar nodokli, izņemot, ja saņēmēja ir kapitāla daļu pārvaldības sabiedrība, nevar tikt attaisnots ar vispārējo interešu apsvērumiem par nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja šī tiesību norma var tikt piemērota situācijās, kad tas, vai dividendes sadalošā sabiedrība ir nodokļa maksātāja Libānā, kurā tā ir rezidente, nevar tikt pārbaudīts, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

(skat. 66., 70., 140., 144.–152. un 156. punktu un rezolutīvās daļas 4) un 5) punktu)