



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2016. gada 12. aprīlī<sup>1</sup>

**Lieta C-176/15**

**Guy Riskin ,  
Geneviève Timmermans  
pret  
État belge**

(Tribunal de première instance de Liège (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Kapitāla brīva aprīte (LESD 63. panta 1. punkts) — Valsts ienākuma nodoklis — Ienākumi no dividendēm — Ārvalsts ieturamā nodokļa ieskaitīšana — Līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu — Atšķirīga attieksme pret līdzdalību uzņēmumos, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, salīdzinājumā ar tādiem, kuru juridiskā adrese ir trešā valstī

### I – Ievads

1. Tiesa jau vairākkārt ir izskatījusi jautājumu par dividenžu pārrobežu izmaksu aplikšanu ar ienākuma nodokli. Dalībvalstu nodokļu sistēmas, it īpaši to noteiktie pasākumi, lai novērstu juridisku un ekonomisku nodokļu dubulto uzlikšanu, pa daļai ir ļoti sarežģīti un dažreiz nonākuši konfliktā ar Līgumā noteiktajām pamatbrīvībām.

2. Attiecīgais Beļģijas lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu skar šajā kontekstā salīdzinoši vienkāršu jautājumu, – vai ienākuma nodokļa jomā dalībvalsts drīkst dot priekšroku investīcijām trešo valstu uzņēmumos salīdzinājumā ar investīcijām citu dalībvalstu uzņēmumos? Tiesai šajā lietā būs jāskaidro divi jautājumi par Beļģijas tiesiskajiem regulējumiem, kas skar ārvalsts ieturamā nodokļa piemērošanu dividendēm. Pirmkārt, rodas pamatjautājums, vai atšķirīgā attieksme pret investīcijām citās dalībvalstīs, kas izpaužas tikai attiecībā pret trešām valstīm un neattiecas uz ārvalstu investīcijām, vispār var ierobežot kapitāla brīvu aprīti. Tad vajadzības gadījumā, otrkārt, ir jāaplūko līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attaisnojošā ietekme situācijā, kādu Tiesa līdz šim vēl nav izskatījusi.

<sup>1</sup> — Oriģinālvaloda – vācu.

## II – Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesības*

3. LES<sup>2</sup> 4. panta 3. punktā ir noteikts:

“3. Saskaņā ar lojālas sadarbības principu Savienība un dalībvalstis ar patiesu savstarpējo cieņu palīdz cita citai veikt uzdevumus, ko nosaka Līgumos.

[..]”

4. LESD<sup>3</sup> 49. pantā ir piešķirtas šādas tiesības veikt uzņēmējdarbību:

“Ievērojot šē turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.

[..]”

5. LESD 56. pantā attiecībā uz pakalpojumiem ir noteikts šādi:

“Kā paredz šē turpmāk izklāstītie noteikumi, Savienībā aizliedz pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus to dalībvalstu pilsoņiem, kas veic uzņēmējdarbību kādā dalībvalstī, bet sniedz pakalpojumus citas dalībvalsts personai.

[..]”

6. LESD 58. pantā ir ietverti papildu noteikumi par pakalpojumiem transporta, banku un apdrošināšanas jomā.

7. LESD 63. panta 1. punktā attiecībā uz kapitāla apriti ir paredzēts:

“1. Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.”

### *Starptautiskās tiesības*

8. Beļģijas Karaliste un Polijas Republika 2001. gada 20. augustā noslēdza Līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – “Beļģijas un Polijas līgums”).

9. Beļģijas un Polijas līguma 10. pantā par ienākumiem no dividendēm ir norādīts:

“1. Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Dividendes var aplikēt ar nodokli arī tajā līgumslēdzējā dalībvalstī, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ievērojot šīs valsts tiesību aktus; [..].”

2 — Līgums par Eiropas Savienību (OV 2012, C 326, 13. lpp.).

3 — Līgums par Eiropas Savienības darbību (OV 2012, C 326, 47. lpp.).

10. Lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, Beļģijas un Polijas līguma 23. pantā ir ietverts šāds tiesiskais regulējums:

“1. Attiecībā uz Beļģiju nodokļu dubultā uzlikšana tiks novērsta šādi:

[..]

b) ievērojot Beļģijas tiesību aktu normas par ārvalstīs samaksāto nodokļu ieskaitīšanu Beļģijas nodokļos, gadījumā, ja Beļģijas rezidents saņem ienākumu elementus, kuri veido tā kopējos ienākumus, kam piemēro Beļģijas nodokļus, un šos ienākumus veido no Beļģijas nodokļa neatbrīvotas dividendes [..], tad par šiem ienākumiem samaksāto Polijas nodokli ieskaita Beļģijā maksājamajā nodoklī, kurš attiecas uz iepriekš minētajiem ienākumiem.

[..]”

#### *Valsts tiesības*

11. Beļģijas Karalistē fizisko personu ienākumi tiek aplikti ar nodokli. Ar nodokli tiek aplikti visu karalistes iedzīvotāju ienākumi neatkarīgi no tā, vai tie gūti Beļģijā vai ārvalstīs.

12. Beļģijas *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992. gada Ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – “*CIR 92*”) 285. pantā ir noteikts:

“Attiecībā uz ienākumiem no kapitāla [..] nodoklim piemēro vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu, ja ārvalstīs šiem ienākumiem ir ticis piemērots [..] analogs nodoklis un ja minēto kapitālu [..] Beļģijā izmanto profesionālās darbības veikšanai.

[..]”

13. Beļģijas *CIR 92* 286. pantā, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā, ir precizēts:

“Vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu piemēro 15/85 daļu apmērā no neto ienākumiem [..]

[..]”

### **III – Pamatlieta**

14. Pamatlieta skar *Guy Riskin* un *Geneviève Timmermans* (turpmāk tekstā – “nodokļu maksātāji”) ienākuma nodokli par 2010. gadu.

15. Nodokļu maksātājiem piederēja daļas Polijā reģistrētā uzņēmumā “Auto Truck Centrum”. Viņi no attiecīgā uzņēmuma saņēma dividendes, pārrēķinot, apmēram EUR 15 000 apmērā. Polijas Republika dividenžu izmaksu aplika ar nodokli.

16. Nodokļu maksātājiem tika atteikts ieskaitīt Polijā samaksāto nodokli viņu Beļģijas ienākuma nodoklī, pamatojoties uz *CIR 92* 285. pantu, jo viņi savas daļas nebija izmantojuši, lai Beļģijā veiktu profesionālo darbību. Nodokļu maksātāji par to ir cēlušies prasību, pamatojumam norādot, ka viņi tiek diskriminēti, pārkāpjot Savienības tiesību normas. Tā tas ir tādēļ, ka nodokļu maksātājiem, kuriem pieder daļas uzņēmumā, kas reģistrēts noteiktā trešā valstī, nevis Polijā, ārvalstīs samaksātā nodokļa ieskaitīšana ir iespējama arī tādā gadījumā kā viņu gadījums.

#### IV – Tiesvedība Tiesā

17. Ņemot vērā iepriekš minēto, *Tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) 2015. gada 20. aprīlī saskaņā ar LESD 267. pantu ir uzdevusi Tiesai šādus jautājumus:

- 1) Vai Beļģijas *CIR 92 285.* pantā paredzētā tiesību norma, ar kuru netieši tiek apstiprināta nodokļu dubultā uzlikšana ārvalstu dividendēm, kuras saņem fiziska persona, Beļģijas rezidente, ir saderīga ar principiem, kuri ir paredzēti LESD 63. pantā, to lasot kopā ar LES 4. pantu, ciktāl ar minēto normu Beļģijai atbilstoši Beļģijas tiesiskā regulējuma normām, uz kurām ir izdarīta atsauce līgumā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā Beļģija ir viena no līgumslēdzējām pusēm, proti, atbilstoši 285. pantam, kurā ir paredzēti nosacījumi nodokļu ieskaitīšanai, vai atbilstoši 286. pantam, kurā ir paredzēts vienīgi vienotas likmes nodokļa atskaitījums, pēc savas izvēles ir atļauts piešķirt labvēlīgāku režīmu ieguldījumiem trešās valstis (ASV), tādējādi nelabvēlīgi ietekmējot ieguldījumus, kas varētu tikt veikti Eiropas Savienības dalībvalstīs (Polijā)?
- 2) Ciktāl šajā normā iespēja ieskaitīt ārvalstīs samaksātu nodokli Beļģijas nodoklī ir pakļauta nosacījumam, ka kapitāls un kustamā manta, kura ir šo ienākumu izcelsmes pamatā, tiek izmantota Beļģijā profesionālās darbības veikšanai, vai Beļģijas *CIR 92 285.* pants nav pretrunā LESD 49., 56. un 58. pantam?

18. Tiesā savus rakstveida apsvērumus par šiem jautājumiem iesniedza nodokļu maksātāji, Beļģijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Eiropas Komisija.

#### V – Juridiskais vērtējums

19. Uzdotot abus jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā grib zināt, vai tāds tiesiskais regulējums kā Beļģijas tiesiskais regulējums par ārvalsts ieturamā nodokļa, ko piemēro dividendēm, ieskaitīšanu no dažādiem aspektiem ir saderīgs ar pamatbrīvībām. Pirmajā jautājumā uzmanība ir pievērsta atšķirīgajai nodokļu ieskaitīšanas pieejai atkarībā no ieturamā nodokļa piemērošanas Polijā vai kādā trešā valstī. Ņemot vērā lēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu norādīto pamatojumu, otrais jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka tas atšķirīgo ieskaitīšanas pieeju skar atkarībā no tā, vai profesionālā darbība, kas saistīta ar dalību uzņēmumā, tiek veikta Beļģijā vai citā dalībvalstī.

#### A – Pieņemamība

20. Vispirms ir jāizvērtē abu prejudiciālo jautājumu pieņemamība. Tā tas ir tādēļ, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa var noraidīt lūgumu, ja ir acīmredzams, ka lūgtā Savienības tiesību interpretācija nav nozīmīga pamatlietas atrisināšanai, vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas ir nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem<sup>4</sup>.

4 — Skat. tikai spriedumus *Kachelmann* (C-322/98, EU:C:2000:495, 17. punkts), *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, 44. punkts) un *Pujante Rivera* (C-422/14, EU:C:2015:743, 20. punkts).

## 1) Pirmā prejudiciālā jautājuma pieņemamība

21. Vispirms, kas attiecas uz ziņām par juridiskajiem apstākļiem, kuras nepieciešamas, lai atbildētu uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa neizklāsta precīzus juridiskos apstākļus, kas raksturo nevienlīdzīgu attieksmi pret ieguldījumiem Polijā un trešās valstīs. Lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu nav atspoguļota nedz līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurus Beļģijas Karaliste ir noslēgusi ar trešām valstīm, būtība, nedz raksturota attiecīgo līgumu ietekme uz pamatlietā piemērojamajām Beļģijas tiesību normām.

22. Turklāt lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu kā vienīgā trešā valsts, kuras ieturamā nodokļa piemērošanai dividendēm, kā izriet no iesniedzējtiesas secinājumiem, esot paredzēts labvēlīgāks nodokļu ieskaitīšanas režīms nekā attiecīgajam Polijas nodoklim, tiek minētas (Amerikas) Savienotās Valstis. Tomēr tiesvedībā Tiesā gan nodokļu maksātāji, gan Beļģijas Karaliste ir pamatoti apstrīdējuši, ka šajā ziņā tiktu īstenota atšķirīga pieeja. Labvēlīgāks nodokļa ieskaitīšanas režīms par to, kas ir ietverts pamatlietā piemērojamajā līgumā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Beļģiju un Poliju, esot paredzēts nevis līgumā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Beļģijas Karalisti un Savienotajām Valstīm, bet gan, tostarp, līgumā ar Japānu.

23. Arī iesniedzējtiesas sniegtās ziņas par faktiskajiem apstākļiem ir nepilnīgas tiktāl, ciktāl tās nesniedz informāciju par nodokļu maksātāju rīcībā esošo daļu apmēru Polijas uzņēmumā. Proti, tā kā Beļģijas CIR 92 285. pants, šķiet, ir piemērojams neatkarīgi no dalības apmēra, nodokļu maksātāju rīcībā esošo daļu apmērs Polijas uzņēmumā ir būtisks, lai atbildētu uz jautājumu, kura no pamatbrīvībām izskatāmajā lietā ir piemērojama<sup>5</sup>.

24. Neraugoties uz šo skaidrības trūkumu par atbilstošajiem faktiskajiem un juridiskajiem apstākļiem pirmā prejudiciālā jautājuma sakarā, iesniegtā informācija vēl ir pietiekoša, lai sniegtu atbildi uz šo jautājumu. Tomēr šajā ziņā ir jāuzskata, ka jautājums balstās uz diviem pieņēmumiem, kas iesniedzējtiesai pamatlietā vajadzības gadījumā vēl ir jāpārbauda.

25. Pirmkārt, jāuzskata, ka ir vismaz viena trešā valsts (turpmāk tekstā – “trešā valsts”), kuras ieturamais nodoklis izskatāmajā lietā tiktu ieskaitīts Beļģijas nodoklī, ja uzņēmums būtu reģistrēts attiecīgajā trešajā valstī, nevis Polijā. Vēl arī ir jāuzskata, ka šī nodokļu ieskaitīšana notiek, pamatojoties uz atbilstošām Beļģijas Karalistes saistībām, kas izriet no līguma par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurš ir noslēgts ar šo trešo valsti.

26. Otrkārt, pamatojoties uz iesniedzējtiesas lūgto LESD 63. panta interpretāciju, ir jāuzskata, ka nodokļu maksātāju līdzdalība Polijas uzņēmuma pamatkapitālā nav bijusi tik ievērojama, ka tā ļautu viņiem droši ietekmēt uzņēmuma lēmumus un noteikt tā darbību. Proti, šādā gadījumā nodokļu maksātājus aizsargātu jau brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas izriet no LESD 49. panta<sup>6</sup>.

27. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, pirmais prejudiciālais jautājums ir pieņemams.

## 2) Otrā prejudiciāla jautājuma pieņemamība

28. Turpretim otrais prejudiciālais jautājums – kā tas jāsaprot, ņemot vērā lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu norādīto pamatojumu, – ir nepieņemams, jo, pamatojoties uz iesniedzējtiesas sniegtajām ziņām par faktiskajiem apstākļiem, tas acīmredzami nav nozīmīgs pamatlietas atrisināšanai.

5 — Skat. tikai spriedumu X (C-686/13, EU:C:2015:375, 16.–23. punkts).

6 — Skat. tikai spriedumu X (C-686/13, EU:C:2015:375, 23.–25. punkts).

29. Apstākļi, vai Savienības tiesībās tiek prasīts, lai Polijas ieturamā nodokļa ieskaitīšana saskaņā ar Beļģijas *CIR 92 285.* pantu tiktu nodrošināta arī tādā gadījumā, ja profesionālā darbība, kas saistīta ar dalību uzņēmumā, tiek veikta citā dalībvalstī, nevis Beļģijā, nav nozīmīgs pamatlīstas atrisināšanai. Tā tas ir tādēļ, ka no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu neizriet, ka nodokļu maksātāji uzņēmuma daļas, kas ir strīda priekšmets, būtu izmantojuši profesionālās darbības veikšanai, neatkarīgi no tā, vai tas ir bijis Beļģijā vai ārvalstīs. Tiesvedībā Tiesā nodokļu maksātāji pat ir norādījuši pretējo.

#### B – Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

30. Uzdotot savu pirmo prejudiciālo jautājumu, kas vienīgais ir pieņemams, iesniedzējtiesa galvenokārt grib zināt, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā izskatāmajā lietā ir saderīgs ar kapitāla brīvu apriti, ja tajā ārvalsts ieturamā nodokļa, ko piemēro dividendēm, vispārēja ieskaitīšana ir paredzēta gadījumā, ja uzņēmums, kas izmaksā dividendes, ir reģistrēts trešā valstī, bet nav paredzēta gadījumā, ja uzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī, it īpaši Polijā.

#### 1) Kapitāla brīvas aprites ierobežojums

31. Šajā ziņā vispirms ir jāvērtē kapitāla brīvas aprites ierobežojums. Ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti tostarp visi pasākumi, kas var atturēt rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs<sup>7</sup>.

32. Prejudiciālais jautājums nav par to, vai atteikšanās ieskaitīt Polijas ieturamo nodokli, ko piemēro dividendēm, *pati par sevi* – tātad neatkarīgi no salīdzinājuma ar nodokļa ieskaitīšanas iespējām trešās valsts gadījumā – ir kapitāla aprites brīvības ierobežojums. Šajā ziņā Tiesa jau ir lēmusi, ka juridiska dividenžu dubultā aplikšana ar nodokļiem principā nav pamatbrīvības ierobežojums. Tā tas ir tādēļ, ka tās ir dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas sekas<sup>8</sup>. Tātad neviena no attiecīgajām dalībvalstīm nav viena pati atbildīga par nelabvēlīgajām sekām, kas izriet no juridiskas nodokļu dubultās uzlikšanas. Saskaņā ar judikatūru pamatbrīvības tādēļ arī principā nevar kapitāldaļu īpašnieka rezidences dalībvalstij noteikt pienākumu novērst juridisku nodokļu dubulto uzlikšanu, piemēram, ieskaitot citas dalībvalsts ieturamo nodokli savā nodoklī<sup>9</sup>. Tādēļ Beļģijas Karaliste izskatāmajā lietā principā var brīvi lemt, ieskaitīt vai neieskaitīt Polijas ieturamo nodokli.

33. Tomēr no šīm dalībvalstu tiesībām paredzēt juridisku nodokļu dubulto uzlikšanu ir jānošķir jautājums, vai Beļģijas Karaliste atbilstoši kapitāla aprites brīvībai var noteiktās valstīs rezidējošu uzņēmumu kapitāldaļu īpašniekiem paredzēt vispārēju nodokļa ieskaitīšanu, kas izcelsmes valstī samaksāts par dividendēm. Proti, šīs nelabvēlīgās sekas citiem kapitāldaļu īpašniekiem neizriet no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas, bet gan tikai no Beļģijas Karalistes lēmuma īstenot atšķirīgu pieeju ieturamā nodokļa, ko piemēro dividendēm, ieskaitīšanai atkarībā no izcelsmes valsts<sup>10</sup>. Tā tas ir tādēļ, ka Beļģijas un Polijas līguma 23. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka Beļģijas tiesību normās var tikt noteikts Polijas ieturamā nodokļa ieskaitīšanas apmērs.

7 — Skat. tikai spriedumu *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — Spriedums *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 167.–169. punkts un tajos minētā judikatūra).

9 — Skat. spriedumus *Kerckhaert un Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31. punkts), kā arī *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 170. un 171. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

10 — Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 54. punkts) un *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 57. punkts).

34. Šajā ziņā kapitāla aprites brīvības ierobežojums šajā gadījumā tomēr būtu konstatējams tikai tad, ja LESD 63. panta 1. punktā vispār būtu aizliegta atšķirīga attieksme pret ieguldījumiem dalībvalstī, no vienas puses, un trešā valstī, no otras puses. Tā tas ir tādēļ, ka attiecīgais noteikums liedz dot priekšroku *pašmāju* uzņēmumu dividendēm salīdzinājumā ar citā dalībvalstī<sup>11</sup> rezidējošu uzņēmumu vai trešā valstī<sup>12</sup> rezidējošu uzņēmumu dividendēm.

35. Tiesa līdz šim par atšķirīgas attieksmes pret dividendēm no dažādām ārvalstīm nozīmi ir izdarījusi divējādus secinājumus. No vienas puses, LESD 63. panta 1. punktā principā ir aizliegta atšķirīga attieksme pret dividendēm no dažādām *dalībvalstīm*<sup>13</sup>. No otras puses, atšķirīga attieksme pret ienākumiem no dažādām *trešām valstīm* nav pretrunā kapitāla aprites brīvībai<sup>14</sup>. Izskatāmajā lietā nav jāaplūko to trešo valstu īpašā situācija, kuras ir EEZ līguma dalībvalstis.

36. Šo diferenciāciju var izskaidrot tikai ar to, ka LESD 63. panta 1. punkts nodrošina lielāku aizsardzību kapitāla aprītei ar citām dalībvalstīm nekā ar trešām valstīm. Kapitāla aprīte ar trešo valsti tiek aizsargāta tikai tādā ziņā, lai pret to nebūtu atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar pašmāju kapitāla aprīti. Turpretim kapitāla aprīte ar citām dalībvalstīm tiek aizsargāta vēl arī pret izdevīgākiem nosacījumiem ieguldījumiem citās dalībvalstīs.

37. No šā aizsardzības dažādā apjoma, kas LESD 63. panta 1. punktā ir paredzēts ieguldījumiem citās dalībvalstīs, no vienas puses, un trešās valstīs, no otras puses, gandrīz neizbēgami izriet, ka atšķirīga attieksme pret dividendēm no citas dalībvalsts salīdzinājumā ar dividendēm no trešās valsts arī ir kapitāla aprites brīvības ierobežojums. Jo, ja saskaņā ar judikatūru principā ir aizliegta atšķirīga attieksme pret kapitāla aprīti ar citu dalībvalsti salīdzinājumā ar kapitāla aprīti ar vēl citu dalībvalsti, tad līdzīgi tā tam vēl jo vairāk jābūt, ja šāda atšķirīga attieksme tiek īstenota salīdzinājumā ar kapitāla aprīti ar trešo valsti, kurai LESD 63. punkta 1. pants nodrošina salīdzinoši mazāku aizsardzību.

38. Šo pieeju neietekmē tas, ka saskaņā ar judikatūru vispārējais diskriminācijas aizliegums pilsonības dēļ (tagad – LESD 18. pants) savas ierobežotās piemērošanas jomas dēļ principā pieļauj atšķirīgu attieksmi pret dalībvalstu pilsoņiem salīdzinājumā ar trešo valstu pilsoņiem<sup>15</sup>. Tā tas ir tādēļ, ka šeit aplūkojamās kapitāla aprites brīvības piemērošanas joma ir plašāka. Saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu tā ir piemērojama ne tikai kapitāla aprītei ar citām dalībvalstīm, bet arī ar trešām valstīm.

39. Tā kā izskatāmajā lietā nav iespējama Polijas Republikā samaksātā ieturamā nodokļa par dividendēm ieskaitīšana, bet tā būtu iespējama, ja uzņēmums būtu reģistrēts trešā valstī, attiecīgais tiesiskais regulējums tādējādi ir kapitāla aprites brīvības ierobežojums.

## 2) Ierobežojuma attaisnojums

40. Saskaņā ar judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir saderīgs ar LESD 63. panta 1. punktu tikai tad, ja ir pietiekams pamats šādai atšķirīgai attieksmei. Jāuzskata, ka šāds pamats ir, ja atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai arī to attaisno primārie vispārējo interešu apsvērumi<sup>16</sup>.

11 — Skat. tostarp spriedumus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 20. punkts), *Meilicke* u.c. (C-292/04, EU:C:2007:132, 22. punkts), kā arī *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 38. punkts).

12 — Skat. tikai spriedumu *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 48. punkts).

13 — Skat. spriedumu *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 56. punkts); šajā ziņā skat. arī spriedumus *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 53.–63. punkts) un *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 82. un 83. punkts).

14 — Spriedums *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 48. punkts).

15 — Spriedums *Vatsouras un Koupatantze* (C-22/08 un C-23/08, EU:C:2009:344, 52. punkts).

16 — Skat. tikai spriedumus Komisija/Belģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 45. punkts), *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 36. punkts), kā arī *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 64. punkts).

41. Šajā ziņā izskatāmajā lietā ir būtiski, ka Beļģijas Karaliste lēmumu īstenot atšķirīgu pieeju attiecībā uz ārvalsts ieturamā nodokļa ieskaitīšanu atkarībā no izcelsmes valsts ir pieņēmusi, ņemot vērā dažādās starptautiskās saistības. Ja Beļģijas un Polijas līgumā Beļģijai ir paredzētas izvēles iespējas izskatāmajā lietā ieskaitīt Polijas ieturamo nodokli, tad līgumā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ar trešo valsti tai ir noteikts pienākums ieskaitīt šīs trešās valsts ieturamo nodokli<sup>17</sup>.

42. Tiesa spriedumā *D.* jau ir konstatējusi, ka dažādās dalībvalstīs dzīvojošiem nerezidentiem ieguldījuma uzņēmēja dalībvalsts var piemērot atšķirīgu attieksmi, ja nodokļu atvieglojumi izriet no divpusējā līguma par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Tā tas ir tādēļ, ka šādi atvieglojumi, kas ir piemērojami tikai nodokļu maksātājiem, kuri dzīvo dalībvalstī, kas ir attiecīgā līguma līgumslēdzēja puse, nav nodalāmi no pārējiem līguma noteikumiem, bet gan ir tā vispārējās līdzsvarotības sastāvdaļa<sup>18</sup>.

43. Izskatāmajā lietā runa gan ir nevis par uzņēmējas dalībvalsts, bet gan par ieguldījuma piederības dalībvalsts īstenotu kapitāla aprites brīvības ierobežojumu. Tā tas ir tādēļ, ka Beļģijas Karaliste īsteno atšķirīgu attieksmi pret rezidentiem atkarībā no viņu ieguldījuma vietas. Tomēr Tiesas nolēmums spriedumā *D.* var tikt pārnest uz šo lietu. Tā tas ir tādēļ, ka arī šajā lietā atšķirīgie noteikumi par ieturamā nodokļa ieskaitīšanu, kas paredzēti līgumā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurš noslēgts ar attiecīgo ieguldījuma uzņēmēju dalībvalsti, nevar tikt nodalīti no pārējiem šā līguma noteikumiem. Turklāt šāda situācija vienādā mērā ir gan to līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu gadījumā, kas noslēgti ar dalībvalstīm, gan to līgumu gadījumā, kas noslēgti ar trešām valstīm.

44. Tādējādi kapitāla aprites brīvība nevar dalībvalstij noteikt vispārēju pienākumu nodrošināt tos nodokļu atvieglojumus, kurus tā līgumā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir apņēmusies nodrošināt, vispārēji kompensējot dublējošās līgumslēdzēju valstu kompetences nodokļu jomā, arī tādās situācijās, uz kurām neattiecas attiecīgais līgums un pārējās dalībvalsts saistības. Tas, ka par kapitāla aprites brīvību var tikt izdarīts šāds vispārīgs secinājums, ir balstīts arī uz faktu, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm – kaut arī tikai to saistību gadījumā, kas paredzētas attiecīgā panta 3. punktā un attiecībā uz to pieņemtajā judikatūrā<sup>19</sup>, – skaidri ir ļauts īstenot atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem ar dažādām dzīvesvietām vai ieguldījumu vietām.

45. Ņemot vērā šo salīdzinoši nelielo kapitāla aprites brīvības nozīmi nodokļu tiesību jomā<sup>20</sup>, izskatāmajā lietā, līdzīgi kā spriedumā *D.*, nav jāanalizē atšķirīgās attieksmes samērīgums, pamatojoties uz līgumiem par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu<sup>21</sup>, kas visos citos gadījumos ir nosacījums, lai attaisnotu kapitāla aprites brīvības ierobežojumu<sup>22</sup>. Lidz ar to arī lojalitātes princips, kas saskaņā ar LES 4. panta 3. punkta pirmo daļu darbojas starp dalībvalstīm un uz ko ir atsaukusies iesniedzējtiesa savā prejudiciālajā jautājumā, attiecībā uz dalībvalstu līgumiem par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ar trešām valstīm nevar pamatot vislielākās labvēlības režīma principu.

46. Tomēr jāuzsver, ka līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu dalībvalstīm nav piešķirta rīcības brīvība attiecībā uz ieguldījuma vietām Savienībā paredzēt atšķirīgu attieksmi salīdzinājumā ar tām, kas atrodas ārpus Savienības teritorijas. Tā tas ir tādēļ, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstis līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu gan var sadalīt savu kompetenci nodokļu jomā. Tomēr, īstenojot savas šādi sadalītās kompetences nodokļu jomā, tām ir pienākums

17 — Skat. iepriekš 25. punktu.

18 — Spriedums *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 61. un 62. punkts); skat. arī spriedumu *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 88. punkts) attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

19 — Skat. tikai spriedumu *Miljoen u.c.* (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 62.–64. punkts un tajos minētā judikatūra).

20 — Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2255, 48. punkts).

21 — Skat. spriedumu *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 58.–63. punkts), tomēr bez atsauces uz LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu; skat. savukārt spriedumu *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 87. punkts), kurā Tiesa brīvības veikt uzņēmējdarbību kontekstā attiecīgi pārbaudīja samērīgumu.

22 — Skat. tikai spriedumu Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148, 47. punkts).



ievērot gan vienlīdzīgas attieksmes principu, gan arī pamatbrīvības<sup>23</sup>. Tātad, ja tādā lietā kā izskatāmā lieta abos attiecīgajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Beļģijas Karalistei būtu paredzētas izvēles iespējas ieskaitīt ārvalsts ieturamo nodokli Beļģijas nodoklī, tad atšķirīga ieskaitīšana, ja vien tai nebūtu cita attaisnojuma, būtu pretrunā kapitāla aprites brīvībai.

47. Tomēr, tā kā izskatāmajā lietā Beļģijas Karalistei, pamatojoties uz līgumu, attiecībā pret trešo valsti ir *pienākums* paredzēt vispārīgu ieturamā nodokļa, ko piemēro dividendēm, ieskaitīšanu<sup>24</sup>, esošais kapitāla aprites brīvības ierobežojums ir attaisnots.

## VI – Secinājumi

48. Tādējādi uz *Tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) pirmo prejudiciālo jautājumu, kas vienīgais ir pieņemams, ir jāatbild šādi:

LESD 63. panta 1. punkts neliedz piemērot tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā, pamatojoties uz saistībām, kas izriet no līguma par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurš noslēgts ar trešo valsti, ir paredzēta trešajā valstī reģistrēto uzņēmumu dividendēm piemērotā ieturamā nodokļa vispārēja ieskaitīšana nodoklī, ar ko dalībvalstī tiek apliktas šīs dividendes, kas izmaksātas kapitāldaļu īpašniekiem, kuri ir attiecīgās dalībvalsts rezidenti, turpretī attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksā citā dalībvalstī reģistrēts uzņēmums, tajā šāda ieskaitīšana ir pakārtota vēl citiem nosacījumiem.

23 — Skat. tostarp spriedumus *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 93. un 94. punkts), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 50. un 51. punkts), kā arī *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766, 37. punkts).

24 — Skat. iepriekš 25. punktu.