



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2016. gada 30. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kapitāla brīva aprīte — LESD 63. un 65. pants — LES 4. pants — Tiešie nodokļi — Dividenžu aplikšana ar nodokli — Divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu — Trešā valsts — Piemērošanas joma

Lietā C-176/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance de Liège* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 30. martā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 20. aprīlī, tiesvedībā

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

pret

État belge.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši K.G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*]

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *G. Riskin* un *G. Timmermans* vārdā – *J.-P. Douny* un *R. Douny*, advokāti,
- Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *B. Beutler*, pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Simmons* un *L. Christie*, pārstāvji, kuriem palīdz *S. Ford*, *barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2016. gada 12. aprīļa tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 63. un 65. pantu, lasot tos kopā ar LES 4. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *G. Riskin* un *G. Timmermans*, no vienas puses, un *État belge* [Beļģijas valsti], no otras puses, par to dividenžu aplikšanu ar nodokli Beļģijā, kas ir tikušas saņemtas no Polijā dibinātas sabiedrības un attiecībā uz kurām šajā pēdējā dalībvalstī ir ticis veikts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā.

Atbilstošās tiesību normas

Beļģijas tiesības

- 3 *Code des impôts sur les revenus de 1992* [1992. gada Ienākuma nodokļa kodekss] (turpmāk tekstā – “*CIR 92*”) 5. pantā ir paredzēts:

“Karalistes iedzīvotājiem piemēro fizisko personu ienākuma nodokli par visiem to ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, kas ir paredzēti šajā kodeksā, pat ja atsevišķi no šiem ienākumiem ir radīti vai saņemti ārvalstīs.”

- 4 *CIR 92* 6. pantā ir noteikts:

“Ar nodokli apliekamos ienākumus veido visi neto ienākumi, no kuriem atskaita atskaitāmos izdevumus.

Visi neto ienākumi atbilst neto ienākumu summai par šādām kategorijām:

- 1° ienākumi no nekustamā īpašuma;
- 2° ienākumi no kapitāla un kustamās mantas;
- 3° profesionālās darbības ienākumi;
- 4° citi dažādi ienākumi.”

- 5 Saskaņā ar šī kodeksa 17. panta 1. punktu:

“Ienākumi no kapitāla un kustamās mantas ir visi augļi no kustamās mantas neatkarīgi no to gūšanas veida, proti:

- 1° dividendes;

[..].”

6 Minētā kodeksa 285. pantā ir noteikts:

“Attiecībā uz ienākumiem no kapitāla un kustamās mantas [...] nodoklim piemēro vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu, ja ārvalstīs šiem ienākumiem ir ticis piemērots fizisko personu ienākuma nodoklim, uzņēmumu ienākuma nodoklim vai nerezidentu ienākuma nodoklim analogs nodoklis un ja minēto kapitālu vai mantu Beļģijā izmanto profesionālās darbības veikšanai.

[..]”

7 Šī paša kodeksa 286. pantā, tā redakcijā, kas ir piemērojama attiecīgajam taksācijas gadam pamatlietā, ir paredzēts:

“Vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu piemēro 15/85 daļu apmērā no neto ienākumiem pirms kustamās mantas priekšnodokļa atskaitīšanas un attiecīgā gadījumā pirms nodokļa iekasēšanas rezidences valstī.

[..]”

Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Beļģiju un Poliju

8 Beļģijas Karalistes un Polijas Republikas Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un krāpšanas un izvairīšanās no nodokļiem ienākumu un turības nodokļa jomā novēršanu un tās protokola, kas parakstīti 2001. gada 20. augustā Varšavā (turpmāk tekstā – “Beļģijas un Polijas konvencija”), 10. pantā ir paredzēts:

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

2. Šīs dividendes tomēr ir apliekamas ar nodokļiem arī līgumslēdzējā valstī, kurā sabiedrība, kas maksā dividendes, ir rezidente, un aplikšana ar nodokli notiek saskaņā ar minētās valsts tiesību aktiem, bet, ja dividenžu faktiskā saņēmēja ir otras līgumslēdzējas valsts rezidente, šādi noteikts nodoklis nedrīkst pārsniegt:

a) 5 procentus no dividenžu bruto summas, ja faktiskais saņēmējs ir sabiedrība (kas nav līgumsabiedrība):

— kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no sabiedrības, kura izmaksā dividendes, kapitāldaļām vai

— kurai tieši pieder vismaz 10 procenti no sabiedrības, kura izmaksā dividendes, kapitāldaļām, ja tās daļība kapitālā izpaužas kā ieguldījums vismaz EUR 500 000 apmērā vai līdzvērtīga summa cita valūtā;

b) 15 procenti no dividenžu bruto summas visos pārējos gadījumos.

Šis punkts neattiecas uz sabiedrības aplikšanu ar nodokļiem par ienākumiem, kurus izmanto dividenžu izmaksai.

3. Šajā pantā izmantotais jēdziens “dividendes” apzīmē ienākumus no akcijām, akciju vai dalības sertifikātiem, ogļraktuvju daļām, dibinātāju kapitāla daļām vai citām tādām tiesībām piedalīties peļņas sadalē, kuras nav parādsaistības, kā arī ienākumus – pat procentu veidā piešķirtos –, uz kuriem atbilstoši tās valsts nodokļu tiesību aktiem, kuras rezidente ir parādniece sabiedrība, ir attiecināms tas pats nodokļu režīms kā uz ienākumiem no akcijām.

[..]”

- 9) Beļģijas un Polijas konvencijas 23. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“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 atbilstoši c) apakšpunktam, tad par šiem ienākumiem samaksāto Polijas nodokli ieskaita Beļģijā maksājamajā nodoklī, kurš attiecas uz iepriekš minētajiem ienākumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10) *G. Riskin* un *G. Timmermans*, Beļģijas rezidenti, pieder daļas kādā Polijā dibinātā sabiedrībā. 2009. gadā viņi saņēma dividendes par šīm daļām, par kurām šī pēdējā minētā dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā ieturēja nodokli 15 % apmērā.
- 11) 2012. gadā Beļģijas nodokļu iestādes kontroles dienests nosūtīja *G. Riskin* un *G. Timmermans* paziņojumu par labojumiem viņu fizisko personu nodokļu deklarācijā par 2010. taksācijas gadu. Šī iestāde uzskatīja, ka atbilstoši Beļģijas un Polijas konvencijas 10. pantam un *CIR* 92 5., 6. pantam un 17. panta 1. punktam no Polijā dibinātās sabiedrības saņemtajām dividendēm Beļģijā ir piemērojama nodokļa likme 25 % apmērā.
- 12) *G. Riskin* un *G. Timmermans* apstrīdēja šo labojumu, apgalvojot, ka saskaņā ar Beļģijas un Polijas konvencijas 23. pantu Polijā samaksātais nodoklis ir ieskaitāms Beļģijā maksājamajā nodoklī.
- 13) Nodokļu iestāde uz to atbildēja, ka šīs konvencijas 23. pantā Polijā samaksātā nodokļa ieskaitīšana Beļģijā maksājamā nodoklī ir paredzēta ar nosacījumu, ka tiek ievērotas Beļģijas tiesības, proti, *CIR* 92 285. pants, kurā šādu ieskaitīšanu esot atļauts veikt tikai tad, ja kapitāls un manta, kas ir radījuši attiecīgās dividendes, tiek izmantoti profesionālās darbības veikšanai Beļģijā. Uzskatot, ka šajā gadījumā tas tā nav bijis, Beļģijas nodokļu iestāde atteicās ieskaitīt Polijā ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli Beļģijā maksājamajā nodoklī un līdz ar to noraidīja attiecīgo personu iesniegto sūdzību.
- 14) *G. Riskin* un *G. Timmermans* vērsās iesniedzējtiesā ar prasību par šo nodokļu iestādes lēmumu, norādot, ka atšķirībā no Beļģijas un Polijas konvencijas citās nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijās, kas ir noslēgtas starp Beļģiju un dažām trešajām valstīm, kuras nav Eiropas Savienības dalībvalstis, atsauce uz Beļģijas tiesībām neesot paredzēta un tādējādi atbilstoši tām esot iespējams ieskaitīt šajās trešajās valstīs samaksāto nodokli Beļģijā maksājamajā nodoklī, neņemot vērā Beļģijas tiesībās paredzētos nosacījumus. Viņi uzskata, ka leģitīmi nevar tikt pieļauts, ka Beļģija varētu attiecināt uz trešo valsti labvēlīgāku nodokļu režīmu nekā uz dalībvalstīm.
- 15) Šādos apstākļos *tribunal de première instance de Liège* [Ljēžas pirmās instances tiesa] (Beļģija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai *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 Savienības tiesību 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 konvencijā 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 trešajās valstīs (ASV), tādējādi nelabvēlīgi ietekmējot ieguldījumus, kas varētu tikt veikti Eiropas Savienības dalībvalstīs (Polijā)?

- 2) Ciktāl šajā normā iespēja ieskaitīt ārvalstīs samaksātu nodokli Beļģijas nodokli ir pakļauta nosacījumam, ka kapitāls un kustamā manta, kura ir šo ienākumu izcelsmes pamatā, tiek izmantota Beļģijā profesionālās darbības veikšanai, vai CIR 92 285. pants nav pretrunā LESD 49., 56. un 58. pantam?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par otrā jautājuma pieņemamību

- 16 Beļģijas valdība uzskata, ka otrais prejudiciālais jautājums, kurš attiecas uz iespēju ieskaitīt ārvalstī samaksāto nodokli Beļģijā maksājamajā nodoklī, ar nosacījumu, ka kapitāls un manta, kas ir bijuši šo ienākumu pamatā, ir tikuši izmantoti profesionālās darbības veikšanai Beļģijā, ir nepieņemams, jo iesniedzējtiesā izskatāmās lietas risinājums nav atkarīgs no iespējamās atbildes uz šo jautājumu.
- 17 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, ko valsts tiesa uzdevusi saistībā ar tādu tiesisko regulējumu un faktiskajiem apstākļiem, kurus valsts tiesa definē, uzņemoties par to atbildību, un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesas atteikums atbildēt uz valsts tiesas iesniegtu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iespējams tikai tad, ja ir acīmredzams, ka prasītajai Savienības tiesību aktu interpretācijai nav nekādas saiknes ar pamatlietas faktiem vai priekšmetu, ja jautājums ir hipotētisks vai arī ja Tiesas rīcībā nav vajadzīgo faktisko un juridisko elementu, lai lietderīgi atbildētu uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 18 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem skaidri izriet, ka kapitāls vai manta, kas ir bijuši pamatlietā aplūkoto dividendžu pamatā, nav tikuši izmantoti profesionālās darbības veikšanai Beļģijā vai kādas citas dalībvalsts teritorijā. Šādos apstākļos otrais prejudiciālais jautājums ir uzskatāms par tādu, kam ir hipotētisks raksturs, un tas līdz ar to ir nepieņemams.

Par pirmo jautājumu

- 19 Vispirms ir jānorāda, ka nav ticis apgalvots, ka apgalvotā atšķirīgā attieksme ir saistīta ar dividendēm, ko ir izmaksājusi Polijā dibināta sabiedrība, un dividendēm, ko ir izmaksājusi Beļģijā dibināta sabiedrība. Savukārt ir ticis apgalvots, ka šī atšķirīgā attieksme ir saistīta ar dividendēm, ko ir izmaksājusi Polijā dibināta sabiedrība, un dividendēm, ko ir izmaksājusi trešajā valstī dibināta sabiedrība.
- 20 Būtībā ir vispārzināms, ka atšķirībā no Beļģijas un Polijas konvencijas, kurā, nosakot Polijā ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa ieskaitīšanas Beļģijā maksājamajā nodoklī nosacījumus, ir izdarīta atsauce uz Beļģijas tiesību normām, citās nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijās, kas ir noslēgtas starp Beļģijas Karalisti un dažām trešajām valstīm, šāda atsauce nav paredzēta, un tādējādi atbilstoši tām ir iespējams ieskaitīt šajās trešajās valstīs ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli Beļģijā maksājamajā nodoklī, neņemot vērā Beļģijas tiesībās paredzētos nosacījumus.

- 21 Pamatlietas gadījumā atsaucies uz Beļģijas tiesībām sekas ir tādas, ka ienākumu gūšanas vietā Polijā ieturētais nodoklis par dividendēm nevar tikt ieskaitīts Beļģijā maksājamajā nodoklī, jo nav izpildīts CIR 92 285. pantā paredzētais nosacījums, proti, nosacījums par kapitāla un mantas, kas ir attiecīgo dividenžu pamatā, izmantošanu profesionālajai darbībai Beļģijā, lai arī šāda ieskaitīšana tiktu atļauta, nepastāvot nepieciešamībai izpildīt šo nosacījumu saistībā ar izmantošanas veidu, ja dividenžu izcelsme būtu trešajā valstī, ar kuru Beļģijas Karaliste ir noslēgusi nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju, kurā ir paredzētas beznosacījuma tiesības uz šādu ieskaitīšanu.
- 22 Līdz ar to ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti, lasot tos kopā ar LES 4. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neļauj dalībvalstij tādā situācijā kā pamatlietā neattiecināt labvēlīgo režīmu, kas ir paredzēts akcionāram rezidentam un izriet no divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura ir noslēgta starp šo dalībvalsti un trešo valsti un atbilstoši kuram trešās valsts ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis bez jebkādiem nosacījumiem tiek ieskaitīts minētajā akcionāra rezidences dalībvalstī maksājamajā nodoklī, uz akcionāru rezidentu, kas saņem dividendes, kuru izcelsme ir dalībvalstī, ar kuru šī pati rezidences dalībvalsts ir noslēgusi divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā iespēja veikt šādu ieskaitīšanu ir atkarīga no valsts tiesībās paredzētu papildu nosacījumu ievērošanas.
- 23 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedums, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen u.c.*, C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Šajā gadījumā nav ticis apstrīdēts, ka tādu Beļģijas rezidentu kā *G. Riskin* un *G. Timmermans* situācija, kuri saņem dividendes no tādām dalībvalstīm kā Polijas Republika un kuriem, lai varētu veikt ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa ieskaitīšanu Beļģijā maksājamajā nodoklī, ir jāizpilda CIR 92 285. pantā paredzētais nosacījums, ir nelabvēlīgāka nekā to Beļģijas rezidentu situācija, kuri saņem dividendes no trešās valsts, ar kuru Beļģijas Karaliste ir noslēgusi divpusēju konvenciju, kurā ir paredzētas beznosacījuma tiesības uz šādu ieskaitīšanu.
- 25 Šāda nelabvēlīgāka attieksme var atturēt Beļģijas rezidentus no ieguldījumu veikšanas dalībvalstīs, ar kurām Beļģijas Karaliste nav noslēgusi divpusēju konvenciju, kurā ir paredzētas beznosacījuma tiesības uz ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa ieskaitīšanu Beļģijā maksājamajā nodoklī, un tā līdz ar to ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts atbilstoši LESD 63. panta 1. punktam.
- 26 Tomēr atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam “[LESD] 63. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.
- 27 Šo atkāpi, kura ir jāinterpretē šauri, pašu ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2014. gada 13. marts, *Bourquain*, C-375/12, EU:C:2014:138, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Tādējādi ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir atļauta saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no diskriminācijas, kas ir aizliegta saskaņā ar šā paša panta 3. punktu. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā, kurā ir paredzēta atšķirība starp nodokļu maksātājiem atkarībā no kapitāla ieguldījuma vietas, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to attaisnotu primāri vispārējo interešu apsvērumi. (spriedums, 2014. gada 13. marts, *Bourquain*, C-375/12, EU:C:2014:138, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dalībvalstu ziņā, ievērojot Savienības tiesības, ir organizēt savu nodokļu uzlikšanas sistēmu sadalītajai peļņai un noteikt nodokļa bāzi, kā arī nodokļa likmi, kas piemērojama akcionāram, kurš saņem dividendes, un ka tad, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Savienībā, dalībvalstis saglabā kompetenci ar līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 48. punkts).
- 30 Tā rezultātā, ja starp dažādu dalībvalstu nodokļu tiesību aktiem pastāv atšķirības, kas izriet no šīs situācijas, dalībvalsts var būt spiesta ar līgumu vai vienpusējā ceļā dividendēm, kas izmaksātas dažādās dalībvalstīs, piemērot atšķirīgu režīmu, kurā ir ņemtas vērā šīs atšķirības (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 49. punkts).
- 31 Saistībā ar divpusējām nodokļu konvencijām no Tiesas judikatūras izriet, ka šādas konvencijas piemērošanas jomā ietilpst tikai tajā minētās fiziskās vai juridiskās personas. Tāpat tajā paredzētās priekšrocības ir neatņemama konvencijas sastāvdaļa un veicina savstarpējo attiecību starp abām līgumslēdzējām valstīm vispārējo līdzsvaru (šajā ziņā skat. spriedumus, 2005. gada 5. jūlijs, *D*, C-376/03, EU:C:2005:424, 54., 61. un 62. punkts, kā arī 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 50. un 51. punkts). Kā savu secinājumu 43. punktā ir minējusi ģenerālvokāte, ir jānorāda, ka šī situācija vienādā mērā ir gan to konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu gadījumā, kas noslēgtas ar dalībvalstīm, gan to konvenciju gadījumā, kas noslēgtas ar trešajām valstīm.
- 32 Pamatlietā ir jākonstatē, ka situācijas, kurās ir paredzēta priekšrocība saņemt beznosacījuma iespēju ieskaitīt nodokli, ir situācijas, kad Beļģijas Karaliste divpusējo nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju ietvaros, kas ir tikušas noslēgtas ar dažām trešajām valstīm, kuras saistībā ar dividendēm ir veikušas nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ir apņēmusies atļaut Beļģijas rezidentiem ieskaitīt minēto nodokļa ieturējumu Beļģijā maksājamajā nodoklī.
- 33 No tā izriet, ka šādas konvencijas piemērošanas joma ir attiecināma tikai uz tiem Beļģijas rezidentiem, kuri saņem dividendes no šādas trešās valsts un kuru gadījumā šajā pēdējā minētajā valstī ir ticis veikts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā. To, ka attiecīgā priekšrocība ir piešķirta tikai tiem Beļģijas rezidentiem, kuri ietilpst šīs konvencijas piemērošanas jomā, nevar vērtēt kā priekšrocību, kas ir nodalāma no pārējās šīs konvencijas daļas, jo, kā ir ticis minēts šī sprieduma 31. punktā, šī priekšrocība ir neatņemama konvencijas sastāvdaļa un veicina savstarpējo attiecību starp abām minētās konvencijas līgumslēdzējām valstīm vispārējo līdzsvaru.
- 34 Šādos apstākļos tādi Beļģijas rezidenti kā pamatlietā, kuri saņem dividendes no tādām dalībvalstīm kā Polijas Republika un kuriem, lai varētu veikt šādu ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa ieskaitīšanu Beļģijā maksājamajā nodoklī, ir jāizpilda *CIR 92 285.* pantā paredzētais nosacījums, neatrodas objektīvi salīdzināmā situācijā ar to Beļģijas rezidentu situāciju, kuri saņem dividendes no trešās valsts, ar kuru Beļģijas Karaliste ir noslēgusi divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā ir paredzētas beznosacījuma tiesības uz šādu ieskaitīšanu.
- 35 No tā izriet, ka tāds nelabvēlīgāks režīms kā pamatlietā nav ierobežojums, kas ir aizliegts ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti.
- 36 Visbeidzot attiecībā uz LES 4. pantā noteikto lojālo sadarbību pietiek atgādināt, ka šis pants nevar tikt interpretēts tādējādi, ka ar to dalībvalstīm tiek radīts neatkarīgs pienākums, kas pārsniedz pienākumus, kuri tām var būt paredzēti atbilstoši LESD 63. un 65. pantam (šajā ziņā skat. rīkojumu, 2012. gada 19. septembris, *Levy un Sebbag*, C-540/11, nav publicēts, EU:C:2012:581, 27.–29. punkts).
- 37 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants, lasot tos kopā ar LES 4. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz dalībvalstij tādā situācijā kā pamatlietā neattiecināt labvēlīgo režīmu, kurš ir paredzēts akcionāram rezidentam un izriet no

divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgta starp šo dalībvalsti un trešo valsti, un atbilstoši kuram trešās valsts ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis bez jebkādiem nosacījumiem tiek ieskaitīts minētajā akcionāra rezidences dalībvalstī maksājamajā nodoklī, uz akcionāru rezidentu, kas saņem dividendes, kuru izcelsme ir dalībvalstī, ar kuru šī pati rezidences dalībvalsts ir noslēgusi divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un kurā iespēja veikt šādu ieskaitīšanu ir atkarīga no valsts tiesībās paredzētu papildu nosacījumu ievērošanas.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ³⁸ Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

LESD 63. un 65. pants, lasot tos kopā ar LES 4. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz dalībvalstij tādā situācijā kā pamatlietā neattiecināt labvēlīgo režīmu, kurš ir paredzēts akcionāram rezidentam un izriet no divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgta starp šo dalībvalsti un trešo valsti, un atbilstoši kuram trešās valsts ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis bez jebkādiem nosacījumiem tiek ieskaitīts minētajā akcionāra rezidences dalībvalstī maksājamajā nodoklī, uz akcionāru rezidentu, kas saņem dividendes, kuru izcelsme ir dalībvalstī, ar kuru šī pati rezidences dalībvalsts ir noslēgusi divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un kurā iespēja veikt šādu ieskaitīšanu ir atkarīga no valsts tiesībās paredzētu papildu nosacījumu ievērošanas.

[Paraksti]