

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2008. gada 20. maijā*

Lieta C-194/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 14. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 26. aprīlī, tiesvedībā

Staatssecretaris van Financiën

pret

Orange European Smallcap Fund NV.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji K. V. A. Timmermans [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Šimans [*K. Schiemann*], P. Kūris [*P. Kūris*], E. Juhāss [*E. Juhász*], E. Levits (referents), A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], P. Linda [*P. Lindh*] un Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs J. Svēdenborgs [*J. Swedenborg*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 24. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Orange European Smallcap Fund NV* vārdā — B. J. Kikebelds [*B. J. Kiekebeld*],
J. van Eisdens [*J. van Eijsden*] un D. Smits [*D. Smit*], *belastingadviseurs*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Hrāfe
[*M. de Grave*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un A. Veimārs [*A. Weimar*],
pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2007. gada 3. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 56.–58. pantu.

- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu jautājumos) un *Orange European Smallcap Fund NV* (turpmāk tekstā — “*OESF*”) par kompensācijas apmēru, kas piešķirama saskaņā ar īpašu nodokļu režīmu, kurš Nīderlandes tiesību aktos ir paredzēts fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, par nodokļiem, kas iekasēti ārzemēs par dividendēm, kuras *OESF* saņēmusi 1997./1998. finanšu gadā.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Saskaņā ar 1969. gada likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Stb. 1969, Nr. 469*, turpmāk tekstā — “likums par sabiedrību ienākuma nodokli”) 28. pantu fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums ir definēts kā jebkurš uzņēmums, kas ir reģistrēts kā akciju sabiedrība (“*naamloze vennootschap*”), sabiedrība ar ierobežotu atbildību (“*besloten vennootschap*”) vai kopīgs ieguldījumu fonds (“*fonds voor gemene rekening*”), kurš ir reģistrēts Nīderlandē un kura darbības mērķis, kā arī faktiskā darbība ir saistīta ar ieguldījumiem, un kurš atbilst dažiem citiem nosacījumiem.
- 4 Uz šādu uzņēmumu attiecas sabiedrību ienākuma nodoklis, bet tā ienākumiem tiek piemērota nulles nodokļa likme. Lai nezaudētu savu statusu, šim uzņēmumam konkrētā termiņā visa sava sadalāmā peļņa, atskaitot atsevišķas likumā atļautas rezerves, ir jānodod saviem akcionāriem.
- 5 Ja šāds uzņēmums saņem dividendes, ko izmaksājusi Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, no šīm izmaksājamajām dividendēm tiek iekasēts nodoklis ienākumu gūšanas

vietā saskaņā ar 1965. gada likuma par nodokli par dividendēm (*Wet op de dividendbelasting 1965, Stb. 1965, Nr. 621, turpmāk tekstā — “likums par nodokli par dividendēm”*) 1. panta 1. punktu.

- 6 Tomēr saskaņā ar šī likuma 10. panta 2. punktu šis uzņēmums, pamatojoties uz lūgumu, kas iesniegts sešu mēnešu termiņā no finanšu gada beigām, var saņemt par šīm dividendēm iekasētā nodokļa atmaksu.

- 7 Attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas citās valstīs un par kurām šajās valstīs ir iekasēts nodoklis, kā to norāda iesniedzējtiesa, Nīderlandes tiesību akti paredz, ka šo ārzemēs iekasēto nodokli var atskaitīt no maksājamā Nīderlandes sabiedrību ienākuma nodokļa tādā apmērā, kas atbilst pēdējā minētā nodokļa daļai, kura proporcionāli atbilst attiecīgajām dividendēm. Minētā tiesa norāda, ka, tā kā fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums tiek aplikts ar nodokli atbilstoši nulles likmei, par ārvalstīs izmaksātām dividendēm netiek iekasēts nekāds sabiedrību ienākuma nodoklis, kā rezultātā no tā nav iespējams atskaitīt nodokli, kurš ārvalstīs uzlikts par šīm dividendēm.

- 8 Ar likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. pantu, kā arī 1970. gada 29. aprīļa Karaļa dekrēta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (*Besluit beleggingsinstellingen*) (*Stb. 1970, Nr. 190, turpmāk tekstā — “karaļa dekrēts”*) 6. pantu redakcijā, kas bija piemērojama laikā, kad radās pamata prāvā aplūkojamie faktiskie apstākļi, tiek izveidots īpašs režīms, kas piemērojams fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem. Šī režīma mērķis ir tuvināt nodokļu slogu, kurš tiek uzlikts ienākumiem no šo uzņēmumu ieguldījumiem, un slogu, kas uzlikts privātpersonu tiešajiem ieguldījumiem, paredzot kompensācijas mehānismu, lai ņemtu vērā nodokli, kas ārvalstīs ieturēts par minētajiem uzņēmumiem izmaksātām dividendēm.

- 9 Tādējādi likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunkts redakcijā, kas bija piemērojama laikā, kad radās pamata prāvā aplūkojamie faktiskie apstākļi, piešķīra tiesības izpildvarai vispārēja pārvaldes pasākuma veidā pieņemt “noteikumus, saskaņā ar kuriem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi saņem kompensāciju — sakarā ar to, ka ārpus Nīderlandes no tiem ir ieturēts nodoklis par ienākumiem no vērtspapīriem un no minēto uzņēmumu parādzīmēm —, kas nedrīkst pārsniegt tā nodokļa apmēru, kuru akciju vai kapitāldaļu īpašnieki, kas ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, tieša ieguldījuma veikšanas gadījumā varētu atskaitīt no ienākuma nodokļa saskaņā ar Nodokļu iekasēšanas noteikumiem Nīderlandes Karalistei [*Belastingregeling voor het Koninkrijk*] vai konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu”.

- 10 Karaļa dekrēta 6. pants ir formulēts šādi:

“1. Ja brīdī, kad tiek veikta izmaksa attiecībā uz gadu, kas ir pirms gada, uz kuru attiecas [likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā] kompensācija, ieguldītāji, kas piedalās kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitālā, ir tikai fiziskas personas, kas ir Nīderlandes rezidenti, vai sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji, kuri ir reģistrēti Nīderlandē, [ši] kompensācija [..] atbilst [likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunktā] paredzētajai nodokļa summai, kas būtu atskaitāma no ienākuma nodokļa, ja ienākumus no vērtspapīriem un parādzīmēm, ko kolektīvo ieguldījumu uzņēmums saņēmis gadā, uz kuru attiecas kompensācija, saņemtu tikai fiziskas personas, kas ir Nīderlandes rezidenti. [..].

2. Ja ieguldītāji, kas piedalās kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitālā, 1. punktā paredzētajā brīdī ir ne tikai minētajā punktā paredzētās personas vai nodokļu maksātāji, kompensāciju aprēķina, izmantojot formulu

$$T = B \times (7 Sr) / (10 S - 3 Sr),$$

kurā

T ir kompensācija;

B — 1. punktā paredzētā nodokļa summa;

Sr — summa, kas 1. punktā paredzētajā brīdī iemaksāta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcijām vai daļām, kas tieši vai ar citu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu starpniecību pieder fiziskām personām, kuras ir Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumiem, kas reģistrēti Nīderlandē un kas ir apliekami ar sabiedrību ienākuma nodokli, bet kas nav kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, un

S — summa, kas 1. punktā paredzētajā brīdī iemaksāta par visām aprītē esošajām akcijām vai kapitāldaļām kolektīvo ieguldījumu uzņēmumā.

[..]”

- 11 Saskaņā ar iesniedzējtiesas paskaidrojumiem, kad fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums saviem akcionāriem kā peļņu izmaksā dividendes, kas saņemtas Nīderlandē vai ārvalstīs, šiem akcionāriem ir jāmaksā Nīderlandes nodoklis par dividendēm, kas šim uzņēmumam ir jāietur. Akcionāriem, kas ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, šis nodoklis ir priekšnodoklis. Ieturētais nodoklis no dividendēm ir atskaitāms no iedzīvotāju ienākuma vai sabiedrību ienākuma nodokļa, kas šiem akcionāriem ir jāmaksā, un to atmaksā tādā apmērā, kādā tas pārsniedz attiecīgā nodokļa summu. Pārējiem akcionāriem nodokli, kas ieturēts par dividendēm, atmaksā tikai tad, ja tas ir paredzēts konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai likumā par nodokļu sistēmu.
- 12 Konvencija par nodokļiem, kas 1959. gada 16. jūnijā noslēgta starp Vācijas Federatīvo Republiku un Nīderlandes Karalisti un kurā grozījumi izdarīti ar 1980. gada 13. marta un 1991. gada 21. maija protokoliem, attiecībā uz 1997./1998. finanšu gadu neparedzēja tiesības atskaitīt Vācijas nodokli, kas iekasēts par dividendēm, kuras Vācijā izmaksātas Nīderlandes rezidentam. 1997./1998. finanšu gadā nebija spēkā konvencijas starp Nīderlandes Karalisti un Portugāles Republiku par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 13 *OESF* ir sabiedrība ar mainīgu kapitālu, kas reģistrēta Amsterdamā (Nīderlande) un kura nodarbojas ar līdzekļu ieguldījumiem vērtspapīros un citos aktīvos, ievērojot risku sadales principu, lai tās akcionāri varētu saņemt ienākumus no tās ieguldījumiem. Šī sabiedrība aktīvi pārvalda vērtspapīru portfeli, ko emitējuši biržā kotēti Eiropas uzņēmumi. Iesniedzējtiesa norāda, ka 1997./1998. finanšu gadā kapitāldaļas,

kas *OESF* piederēja ārpus Nīderlandes reģistrētās sabiedrībās, neļāva tai ietekmēt šo sabiedrību darbību.

- 14 *OESF* akcionāri ir fiziskas un juridiskas personas. 1997./1998. finanšu gadā lielākā daļa tās akcionāru bija privātpersonas, kas ir Nīderlandes rezidenti, kā arī Nīderlandē reģistrēti veidojumi, kas vai nu ir sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji Nīderlandē, vai arī tādi nav. Pārējais kapitāls galvenokārt piederēja privātpersonām, kas reģistrētas Nīderlandes Antiļās un citās dalībvalstīs (proti, Beļģijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Francijas Republika, Luksemburgas Lielhercogiste, kā arī Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Karaliste), kā arī Beļģijā reģistrētiem uzņēmumiem. Visbeidzot, *OESF* akcionāri bija arī uzņēmumi un privātpersonas, kas ir Šveices rezidenti, kā arī privātpersonas, kas ir Amerikas Savienoto Valstu rezidenti.
- 15 Attiecībā uz 1997./1998. finanšu gadu *OESF* saņēma dividendes no kapitāldaļām ārvalstu sabiedrībās par summu, kas atbilst NLG 5 257 519,15. Par šīm dividendēm no tās ārvalstīs tika iekasēts nodoklis kā atvilkums ienākumu gūšanas vietā NLG 735 320 apmērā, no kuriem NLG 132 339 tika iekasēti kā nodoklis Vācijā un NLG 9905 kā nodoklis Portugālē.
- 16 Ņemot vērā šos ārvalstīs samaksātos nodokļus, *OESF* lūdza tai piešķirt kompensāciju, kas paredzēta likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunktā, kas aplūkots kopā ar karaļa dekrēta 6. pantu. Šīs kompensācijas apmērs, kādu bija aprēķinājusi *OESF*, bija NLG 518 270, par aprēķina bāzi ņemot visu iepriekš minēto summu NLG 735 320 apmērā, kas atbilst visiem ārvalstīs samaksātajiem nodokļiem.

- 17 Kompetentā nodokļu iestāde tikai daļēji apmierināja šo lūgumu, par aprēķina bāzi ņemot summu NLG 593 076 apmērā, proti, no minētās summas NLG 735 320 atskaitot Vācijā samaksāto nodokli (NLG 132 339) un Portugālē samaksāto nodokli (NLG 9905), un kompensāciju noteica NLG 418 013 apmērā. Pēc sūdzības iesniegšanas šis lēmums tika atstāts spēkā.
- 18 Pēc *OESF* prasības saņemšanas *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) atcēla minēto lēmumu un apstrīdētās kompensācijas summu palielināja līdz NLG 622 006. Šī tiesa uzskatīja, ka gan tas, ka Vācijā un Portugālē iekasētie nodokļi netika iekļauti kompensācijas aprēķina bāzē, gan tas, ka tā tika samazināta proporcionāli to akcionāru daļām *OESF* kapitālā, kas nav Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti ārpus Nīderlandes, ir nepamatots šķērslis brīvai kapitāla aprītei.
- 19 *Staatssecretaris van Financiën* iesniedza kasācijas sūdzību par *Gerechthof te Amsterdam* lēmumu iesniedzējtiesā, apstrīdot šo lēmumu ciktāl, pirmkārt, aprēķinot kompensāciju, tiek ņemti vērā Vācijā un Portugālē iekasētie nodokļi un, otrkārt, ciktāl kompensācija netika samazināta atkarībā no tiem akcionāriem piederošajām daļām *OESF* kapitālā, kas nav Nīderlandes rezidenti vai kas nav reģistrēti Nīderlandē.
- 20 Uzskatot, ka pamata lietas atrisināšanai ir vajadzīga Kopienu tiesību interpretācija, *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 56. pants, aplūkojot to kopā ar EKL 58. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam neatbilst dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas, fiskāla rakstura

kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, kuru piešķir, ņemot vērā nodokli, kas ienākumu gūšanas vietā citā dalībvalstī ir iekasēts par dividendēm, kas izmaksājamas minētajiem uzņēmumiem, [...] samazina minēto kompensāciju:

- a) līdz summai, ko fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidente, varētu atskaitīt, pamatojoties uz līgumu nodokļu jomā, kas noslēgts ar citu dalībvalsti;

- b) ja un tādā apmērā, kādā fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ir fiziskas personas, kas nav Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumi, kas nav Nīderlandes sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu pilnībā vai daļēji ir apstiprinoša:

- a) vai “tiešu investīciju” jēdziens EKL 57. panta 1. punkta nozīmē ietver arī situāciju, kad kāda īpašumā ir sabiedrības emitētu akciju pakete, ja akciju īpašniekam tās pieder tikai kā investīcijas un šīs paketes apjoms nedod īpašniekam tiesības būtiski ietekmēt sabiedrības pārvaldību vai kontroli;

- b) vai jebkāds kapitāla aprites ierobežojums, kas saistīts ar nodokļa iekasēšanu un kas būtu prettiesisks, ja tas ietekmētu pārrobežu darījumus [Eiropas]

Kopienā, saskaņā ar EKL 56. pantu būtu vienlīdz prettiesisks, ja līdzīgos apstākļos tiktu veikti tādi paši darījumi uz trešām valstīm un no tām;

- c) vai tad, ja atbilde uz otrā jautājuma b) daļu ir noliedzoša, EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šim pantam neatbilst dalībvalsts noteikts ierobežojums, kas attiecas uz kompensāciju, kura piešķirta fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, lai kompensētu nodokļus, ko ienākumu gūšanas vietā trešā valsts ir uzlikusi dividendēm, kas izmaksātas šim uzņēmumam, ja minētais ierobežojums ir pamatots ar to, ka ne visi minētā uzņēmuma akcionāri ir attiecīgās dalībvalsts rezidenti?

3) Vai atbildi uz iepriekšējiem jautājumiem ietekmē tas, ka:

- a) nodoklis, kas citā valstī iekasēts par šajā valstī saņemtajām dividendēm, ir augstāks nekā nodoklis par šo dividenžu izmaksu ārvalstu akcionāriem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma reģistrācijas dalībvalstī;
- b) fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ārvalstnieki ir rezidenti vai ir reģistrēti valstī, ar kuru dalībvalstij, kurā ir reģistrēts šis uzņēmums, ir noslēgts līgums, kas uz savstarpības pamata paredz nodokļa, kas ienākumu gūšanas vietā ir uzlikts dividendēm, atskaitīšanu;

- c) fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ārvalstnieki ir citas Kopienas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā Kopienas dalībvalstī?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmā jautājuma a) punktu

- 21 Pirmā jautājuma a) punktā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pants ir interpretējams tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šis dalībvalsts teritorijā reģistrētu fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, kuru piešķir, ņemot vērā nodokļus, kas ienākumu gūšanas vietā citā dalībvalstī ir iekasēti par dividendēm, kas izmaksāti šiem uzņēmumiem, samazina minēto kompensāciju līdz summai, ko fiziska persona, kas ir minētās valsts rezidente, varētu atskaitīt, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar citu dalībvalsti.
- 22 Pamata prāvā šādu tiesību aktu sekas ir tādas, ka nodokļi, kas ienākumu gūšanas vietā Vācijā un Portugālē ir iekasēti par dividendēm, netiek ņemti vērā, aprēķinot minēto kompensāciju, jo pamata prāvā aplūkojamo faktisko apstākļu rašanās laikā starp Nīderlandes Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtā konvencija neparedzēja tiesības Vācijā iekasēto nodokli atskaitīt no ienākuma nodokļa Nīderlandē, bet starp Nīderlandes Karalisti un Portugāles Republiku nebija noslēgta nekāda konvencija.

- 23 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par šādu tiesību aktu saderību ar EK līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ņemot vērā, ka saskaņā ar Nīderlandes likumu Nīderlandē reģistrētam fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, kas saņem dividendes no šajā pašā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, pilnībā atmaksā Nīderlandē samaksāto nodokli par dividendēm, ko ienākumu gūšanas vietā ieturējušas šīs sabiedrības.
- 24 Šajā sakarā *OESF* un Eiropas Kopienu Komisija norāda, ka, tā kā Nīderlandes Karaliste pilnībā atmaksā nodokli, kas iekasēts par dividendēm, ko izmaksājušas Nīderlandes sabiedrības, tai ir jākompensē arī nodoklis par dividendēm, kas iekasēts Vācijā un Portugālē.
- 25 Pretējā gadījumā Nīderlandes Karaliste pēdējās minētās dividendes pakļautu nelabvēlīgākam režīmam salīdzinājumā ar Nīderlandes sabiedrību izmaksātajām dividendēm.
- 26 Šī nelabvēlīgā režīma sekas, pirmkārt, būtu tādas, ka *OESF* tiktu atturēta veikt ieguldījumus Vācijā un Portugālē un, otrkārt, tādas, ka šajās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem būtu grūtāk piesaistīt kapitālu Nīderlandē, kā rezultātā tas radītu ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei, ko Līgums principā aizliedz.
- 27 Nīderlandes valdība savukārt norāda, ka Nīderlandes Karalistei nevar pārnest, ka tā ir noteikusi atšķirīgu režīmu Vācijas vai Portugāles sabiedrību izmaksātām dividendēm salīdzinājumā ar Nīderlandes sabiedrību izmaksātām dividendēm, jo, neiekasējot nodokli par *OESF* saņemtajām dividendēm neatkarīgi no to izcelsmes, Nīderlandes nodokļu likumi paredz identisku režīmu šīm dividendēm.

- 28 Turklāt pamata prāvā aplūkojamā atmaksāšanas režīma mērķis nav vispārīgi atbrīvot fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu no nodokļa par tam izmaksātajām dividendēm. Valsts iekšējās situācijās nodoklis par dividendēm veido sabiedrību ienākuma nodokļa priekšnodokli. Ņemot vērā, ka Nīderlandē reģistrētu fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu sabiedrību ienākuma nodoklis atbilst nulles likmei un ka līdz ar to Nīderlandes nodoklis no dividendēm nav jāmaksā par šo uzņēmumu saņemtajām dividendēm, tad nodoklis, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēts no dividendēm no minētajiem uzņēmumiem, tiem tiek atmaksāts.
- 29 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā, ka Nīderlandē reģistrētam fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, kas saņem dividendes no šajā pašā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, pilnībā tiek atmaksāts Nīderlandes nodoklis par dividendēm, ko šīs sabiedrības ieturējušas ienākumu gūšanas vietā, tādi valsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar EKL 56. un 58. pantu.
- 30 Vispirms ir jāatgādina, ka katras dalībvalsts ziņā ir, ievērojot Kopienu tiesības, organizēt savu nodokļu uzlikšanas sistēmu sadalītajai peļņai un noteikt šajā sakarā nodokļa bāzi, kā arī nodokļa likmi, kas piemērojama akcionāram, kas saņem dividendes (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumus lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 50. punkts, un lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 47. punkts).
- 31 Tādējādi dividendes, ko kādā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība izmaksā citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, var aplikēt ar nodokli vairākos līmeņos. Pirmkārt, šīs dividendes var vairākkārt aplikēt ar nodokli dalībvalstī, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kas dividendes izmaksā, kas notiek gadījumā, ja izmaksātā peļņa vispirms tiek aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli, kas ir jāmaksā šai sabiedrībai, un pēc tam — ar nodokli par dividendēm, kuras izmaksātas saņēmējai sabiedrībai. Otrkārt, šīm dividendēm

var tikt piemērota juridiskā dubultā nodokļa uzlikšana, kas notiek, ja tās no jauna tiek apliktas ar nodokli, iekasējot to no saņēmējas sabiedrības valstī, kurā tā ir reģistrēta. Treškārt, dividendžu aplikšana ar nodokli valstī, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kas saņem dividendes, ja sabiedrība, kas izmaksā šīs dividendes, jau ir samaksājusi nodokli par izmaksāto peļņu, arī var būt vairākkārtēja aplikšana ar nodokli dalībvalstī, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kas saņem dividendes.

32 Turklāt ir jānorāda, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, tostarp attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly*, *Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts, kā arī 2007. gada 8. novembra spriedums lietā C-379/05 *Amurta*, *Krājums*, I-9569. lpp., 17. punkts). Taču, neņemot vērā Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 1990. gada 23. jūlija Konvenciju par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu, koriģējot asociēto uzņēmumu peļņu (OV L 225, 10. lpp.), un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), kuru piemērošana pamata lietā nav piesaukta, Kopienas tiesību sistēmā līdz šai dienai nav veikts neviens unificēšanas vai saskaņošanas pasākums, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu.

33 Runājot par pamata lietā aplūkojamajiem tiesību aktiem, Nīderlandes Karaliste ir nolēmusi uzlikt fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem sabiedrību ienākuma nodokli atbilstoši nulles likmei ar nosacījumu, ka visa šo uzņēmumu peļņa, atskaitot atsevišķas likumā atļautas rezerves, tiek izmaksāta to akcionāriem.

- 34 Kā to ir norādījis ģenerālvokāts secinājumu 85.–87. punktā, no tā izriet, ka neatkarīgi no dividenžu izcelsmes Nīderlandes tiesības neparedz, ka nodokli par tām maksā tādi uzņēmumi kā *OESF*. Pirmkārt, runājot par dividendēm, ko izmaksājusi Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, sākotnēji par šīm dividendēm ieturētais nodoklis, kas saskaņā ar Nīderlandes valdības sniegtajiem paskaidrojumiem ir sabiedrību ienākuma nodokļa priekšnodoklis, tiek atmaksāts, ņemot vērā, ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam nekāds sabiedrību ienākuma nodoklis nav jāmaksā. Otrkārt, attiecībā uz dividendēm, ko izmaksājušas Vācijā un Portugālē reģistrētas sabiedrības, Nīderlandē no šāda uzņēmuma netiek iekasēts nekāds nodoklis.
- 35 Tādējādi, no fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem neiekasējot nodokli par dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, Nīderlandes Karaliste šīm dividendēm piemēro režīmu, kas līdzvērtīgs tam, kāds tiek piemērots dividendēm, ko izmaksājušas Nīderlandes sabiedrības, jo no šiem uzņēmumiem netiek iekasēts nodoklis arī par šīm pēdējām dividendēm. Turklāt, neuzliekot nodokli dividendēm, kas izmaksātas citās dalībvalstīs, Nīderlandes Karaliste tāpat kā attiecībā uz dividendēm, ko izmaksājušas Nīderlandes sabiedrības, novērš vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, īstenojot savu kompetenci nodokļu jomā.
- 36 Tādējādi pretēji tam, ko apgalvo *OESF* un Komisija, Nīderlandes tiesību akti, kas tiek aplūkoti pamata prāvā, neparedz atšķirīgu režīmu dividendēm, kuras izmaksātas Vācijā un Portugālē, salīdzinājumā ar dividendēm, ko izmaksājušas Nīderlandes sabiedrības.
- 37 Kaut arī šajos apstākļos Vācijā un Portugālē izmaksātām dividendēm tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tas, kas ir uzlikts dividendēm, kuras izmaksā Nīderlandes sabiedrības, šo neizdevīgo stāvokli nav radījuši Nīderlandes tiesību akti, kas tiek aplūkoti pamata prāvā, bet tas izriet no tā, ka dalībvalstis, kurās ir reģistrētas sabiedrības, kas izmaksā dividendes, un dalībvalsts, kurā ir reģistrēta sabiedrība, kas saņem dividendes, vienlaicīgi īsteno savu kompetenci nodokļu jomā, kas izpaužas kā Vācijas un

Portugāles izvēle izmaksātās dividendes ar nodokli aplikt vairākkārt un Nīderlandes izvēle kopējo finanšu ieguldījumu uzņēmumiem neuzlikt nekādu nodokli par dividendēm (šajā sakarā skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 20. punkts).

38 Komisija tomēr norāda, ka, esot dalībvalstij, kuras rezidente ir sabiedrība, kas saņem dividendes, Nīderlandes Karalistei ir jākompensē ārzemju nodokļu slogs, kas ir uzlikts šīm dividendēm, tāpat kā tā kompensē valsts nodokļu slogu, kas ir uzlikts minētajām dividendēm.

39 Šim apsvērumam nevar piekrist. Protams, no judikatūras gan izriet, ka tad, ja dalībvalstī pastāv sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai gadījumā, kad sabiedrības rezidentes izmaksā dividendes rezidentiem, ekvivalents režīms ir jāpiemēro arī attiecībā uz dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Šādu sistēmu ietvaros dalībvalsts rezidenta akcionāra situācija, kurš saņem dividendes no šajā pašā valstī reģistrētas sabiedrības, ir salīdzināma ar to minētās valsts akcionāru rezidentu situāciju, kuri saņem dividendes no citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, tiktāl, ciktāl gan valsts izcelsmes dividendēm, gan ārvalsts izcelsmes dividendēm var vairākkārtēji būt uzlikts nodoklis (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 56. punkts).

41 Tomēr tas, ka dalībvalsts ir valsts, kuras rezidente ir sabiedrība, kas saņem dividendes, nevar šai dalībvalstij radīt pienākumu kompensēt neizdevīgu situāciju nodokļu jomā,

kāda rodas no vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas, ko pilnībā veikusi dalībvalsts, kuras teritorijā ir reģistrēta sabiedrība, kas izmaksā šīs dividendes, ja pirmā dalībvalsts tās teritorijā reģistrētiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem par saņemtajām dividendēm neuzliek nodokli, vai arī citādi tās neņem vērā.

42 No tā izriet, ka situācijā, kad smagāks nodokļu slogs, kas ir uzlikts dividendēm, kuras Vācijā un Portugālē reģistrētas sabiedrības izmaksājušas Nīderlandē reģistrētam fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, salīdzinājumā ar to, kas uzlikts dividendēm, kuras šim pašam uzņēmumam izmaksājušas sabiedrības, kas arī ir reģistrētas pēdējā minētajā dalībvalstī, neizriet no atšķirīgiem tās nodokļu režīma noteikumiem, bet izriet, pirmkārt, no Vācijas Federatīvās Republikas un Portugāles Republikas izvēles piemērot nodokli, kas ienākumu gūšanas vietā tiek atskaitīts no šīm dividendēm, un, otrkārt, Nīderlandes Karalistes izvēles minētās dividendes neaplikt ar nodokli, tas, ka šī dalībvalsts nav paredzējusi kompensāciju attiecībā uz nodokli, kas iekasēts ienākumu gūšanas vietā un ko ir nolēmusas piemērot divas pirmās valstis, nav kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

43 Tomēr *OESF* arī uzsver, ka ieguldījumiem, ko tā veikusi Vācijā un Portugālē, tiek piemērots režīms, kas atšķiras no tā, kuru piemēro ieguldījumiem, kas ir veikti citās dalībvalstīs un par kuriem var saņemt kompensāciju, kas ir paredzēta likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunktā, aplūkojot to kopā ar karaļa dekrēta 6. pantu, lai novērstu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, kas ir notikusi šajās dalībvalstīs. *OESF* uzskata, ka EKL 56. un 58. pants aizliedz šāda atšķirīga režīma piemērošanu atkarībā no tā, kur ir reģistrēta sabiedrība, kas izmaksā dividendes.

44 Nīderlandes valdība atgādina, ka, tā kā fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums tiek aplikts ar nodokli atbilstoši nulles likmei, nekāds sabiedrību ienākuma nodoklis netiek piemērots dividendēm, kas izmaksātas citā dalībvalstī, kas liedz šim uzņēmumam iespēju atskaitīt nodokli, kas no šīm dividendēm ieturēts ienākumu gūšanas vietā. Lai novērstu, ka ieguldījums ārvalstīs, kas veikts ar šāda uzņēmuma

starpniecību, tiktu uzskatīts par mazāk pievilcīgu nekā tiešs ieguldījums, minētās kompensācijas mērķis ir tuvināt nodokļu slogu, kas uzlikts ienākumiem no fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu veiktajiem ieguldījumiem, un slogu, kas uzlikts privātpersonu veiktiem tiešiem ieguldījumiem.

45 Līdz ar to likumdevējs par atskaites punktu minētās kompensācijas apmēra aprēķināšanai esot izvēlējies situāciju, kad ieguldījumi tiek veikti bez šāda uzņēmuma starpniecības. Šī iemesla dēļ no ārvalstīm saņemtu dividendžu gadījumā šī kompensācija ir izmaksājama tikai tad, ja saskaņā ar konvenciju nodokļu jomā pastāv tiesības ārvalstu nodokli atskaitīt no Nīderlandes nodokļa.

46 Turklāt no 2005. gada 5. jūlija sprieduma lietā C-376/03 *D.* (Krājums, I-5821. lpp.) izrietot, ka situācija, kad investors saņem dividendes no Vācijas vai Portugāles, atšķiras no situācijas, kad dividendes ir izmaksātas dalībvalstī, ar kuru Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi šādu konvenciju, piemēram, ar Itālijas Republiku. Tā kā piešķiramā kompensācija nesaraucami ir saistīta ar fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāra tiesībām saskaņā ar šādu konvenciju atskaitīt ārvalstu nodokli, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, šo kompensāciju tāpat kā atskaitīšanas tiesības esot jāuzskata par daļu no šīs konvencijas, nevis par priekšrocību, ko no tās var nodalīt.

47 Kā izriet no šī sprieduma 42. punkta, Kopienų tiesības neuzliek dalībvalstij pienākumu kompensēt nelabvēlīgu situāciju, kas izriet no vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas, kas notiek tikai tāpēc, ka vienlaicīgi tiek īstenota kompetence nodokļu jomā, kas pieder dažādām dalībvalstīm. Tomēr, ja šī dalībvalsts ir nolēmusi noteikt šādu kompensāciju, šī iespēja ir jāizmanto atbilstoši Kopienų tiesībām.

- 48 Šajā sakarā ir jānorāda, kā tas tika atgādināts šī sprieduma 30. un 32. punktā, ka dalībvalstu ziņā ir organizēt savu nodokļu uzlikšanas sistēmu sadalītajai peļņai un noteikt nodokļa bāzi, kā arī nodokļa likmi, kas piemērojama akcionāram, kas saņem dividendes, un ka tad, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci ar līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus.
- 49 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.
- 50 Runājot par divpusējām konvencijām nodokļu jomā, ko noslēgušas dalībvalstis, Tiesa iepriekš ir atgādinājusi, ka šādas konvencijas piemērošanas jomā ietilpst tikai tajā minētās fiziskās un juridiskās personas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *D.*, 54. punkts, un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 84. punkts).
- 51 Minētajos spriedumos Tiesa atzina, ka tad, ja divpusējā konvencijā nodokļu jomā paredzēta priekšrocība nevar tikt analizēta kā no šīs konvencijas nodalāma priekšrocība, bet veicina tās vispārējo līdzsvaru, un tā kā tas, ka abpusējas tiesības un pienākumi, kas izriet no minētās konvencijas, attiecas tikai uz personām, kuras ir vienas no abu līgumslēdzēju dalībvalstu rezidentes, ir divpusējām konvencijām raksturīgas sekas, Kopienas tiesības pieļauj, ka attiecīgā priekšrocība netiek piešķirta trešās dalībvalsts rezidentam, ja tas neatrodas situācijā, kas ir līdzīga tai, kādā atrodas rezidenti, uz kuriem attiecas minētā konvencija (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *D.*, 59.–63. punkts, un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 88.–93. punkts).

- 52 Šajā gadījumā, runājot par kompensācijas izmaksāšanu attiecībā uz nodokli, kas ienākumu gūšanas vietā ieturēts citā dalībvalstī no dividendēm, ko saņēmis Nīderlandē reģistrēts fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas rezultātā uz dividendēm, kas izmaksātas dažādās dalībvalstīs, tiek attiecināts atšķirīgs režīms.
- 53 Pamata prāvai raksturīgajā juridiskajā situācijā ir skaidrs, ka situācijas, kurās tiek piešķirta kompensācija, ir tādas, kurās Nīderlandes Karaliste saskaņā ar nodokļu konvenciju, kas noslēgta ar dalībvalsti, kas ir ieturējusi nodokli ienākumu gūšanas vietā, ir apņēmusies ļaut fiziskām personām minēto nodokli atskaitīt no Nīderlandes ienākuma nodokļa, kas tām ir jāmaksā.
- 54 Tomēr, kā ir norādījis ģenerālvokāts secinājumu 107. punktā, likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunktā, kas aplūkots kopā ar karaļa dekrēta 6. pantu, paredzētās kompensācijas izmaksāšana nav automātiskas šādas divpusējas nodokļu konvencijas piemērošanas rezultāts, bet gan vienpusēja Nīderlandes Karalistes lēmuma šādas konvencijas piemērot arī fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem rezultāts.
- 55 Kaut arī šī sprieduma 48. un 49. punktā norādīto iemeslu dēļ šādu vienpusēju lēmumu pašu par sevi nevar uzskatīt par nesaderīgu ar Kopienu tiesībām, ir jānoskaidro, vai atšķirīgs režīms, kas no tā izriet, nerada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.
- 56 Šajā sakarā ir jānorāda, ka, no kompensācijas par nodokļa uzlikšanu ārvalstīs saņemtām dividendēm ienākumu gūšanas vietā izslēdzot dividendes, kuras izmaksātas atsevišķās dalībvalstīs, tiesību akti, kas tiek aplūkoti pamata prāvā, padara

ieguldījumus šajās dalībvalstīs mazāk pievilcīgus nekā ieguldījumus dalībvalstīs, par kuru iekasētajiem nodokļiem par dividendēm var saņemt šo kompensāciju. Šādi tiesību akti līdz ar to var atturēt kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu veikt ieguldījumus dalībvalstīs, kuru iekasētie nodokļi par dividendēm nedod tiesības uz kompensāciju, tādējādi veidojot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

57 Tomēr saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu “šā Līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs [...] kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.

58 Ir arī jānorāda, ka EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kas paredz, ka šī panta 1. punktā minētie valsts noteikumi “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [EKL] 56. pants” (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 28. punkts).

59 Tādējādi ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir atļauta saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no diskriminācijas, kas ir aizliegta saskaņā ar šā paša panta 3. punktu. No judikatūras izriet, ka, lai valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas paredz atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no kapitāla ieguldījuma vietas, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām par kapitāla brīvu apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem

(šajā sakarā skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen, Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 29. punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 42. punkts).

- 60 Kā paskaidro Nīderlandes valdība, paredzot kompensāciju, Nīderlandes tiesību aktu, kas tiek aplūkoti pamata prāvā, mērķis ir cik vien iespējams pielīdzināt nodokļu režīmu, kas tiek piemērots dividendēm, kuras saņem akcionārs, kas ir veicis tiešu ieguldījumu, un nodokļu režīmu, kas tiek piemērots dividendēm, kuras saņēmis akcionārs, kas ir veicis ieguldījumu ar fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma starpniecību, lai novērstu, ka šāda uzņēmuma veikts ieguldījums ārvalstīs tiek uzskatīts par mazāk pievilcīgu nekā tiešs ieguldījums.
- 61 Ņemot vērā šādus tiesību aktus, situācija, kādā atrodas fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, ja tas saņem dividendes no dalībvalstīm, ar kurām Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi konvenciju, akcionāriem, kas ir fiziskas personas, paredzot tiesības nodokli par dividendēm, kas iekasēts šajās dalībvalstīs, atskaitīt no ienākuma nodokļa, kas viņiem ir jāmaksā Nīderlandē, atšķiras no situācijas, kādā atrodas šis uzņēmums, ja tas saņem dividendes, kas izmaksātas dalībvalstīs, ar kurām Nīderlandes Karaliste nav noslēgusi šādu konvenciju, un attiecībā uz ko šīs tiesības nav paredzētas.
- 62 Tikai gadījumā, ja tiek veikti ieguldījumi dalībvalstīs, ar kurām Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi šādu divpusēju nodokļu konvenciju, nepastāvot kompensācijai, kas ir paredzēta tiesību normās, kuras tiek aplūktas pamata prāvā, akcionāra, kas ir fiziska persona, izvēle veikt ieguldījumu ar fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma starpniecību var būt mazāk izdevīga nekā tiešs ieguldījums.

63 Savukārt, runājot par dalībvalstīm, ar kurām Nīderlandes Karaliste nav noslēgusi šādu konvenciju, fiziskas personas izvēle veikt ieguldījumu ar šāda uzņēmuma starpniecību nerada risku zaudēt priekšrocību, kas tai būtu, ja tā būtu izvēlējusies veikt tiešu ieguldījumu minētajās dalībvalstīs. Tā rezultātā šī situācija nav objektīvi līdzīga situācijai, kad Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi šādu nodokļu konvenciju.

64 No tā izriet, ka, runājot par tiesību aktiem, kas tiek aplūkoti pamata prāvā, ar kuriem dalībvalsts, lai cik vien iespējams pielīdzinātu nodokļu režīmu, kas piemērojams tiešajiem ieguldījumiem un ieguldījumiem, kuri veikti ar kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu starpniecību, ir nolēmusi tiem piešķirt kompensāciju par nodokļiem, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēti par dividendēm, kas izmaksātas tajās dalībvalstīs, attiecībā uz kurām tā saskaņā ar divpusējām konvencijām ir apņēmusies ļaut fiziskām personām minētos nodokļus atskaitīt no ienākuma nodokļa, kas tām ir jāmaksā saskaņā ar valsts tiesībām, EKL 56. un 58. pants pieļauj, ka šī dalībvalsts izslēdz šo kompensāciju attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas citās dalībvalstīs, ar kurām tā nav noslēgusi divpusējas konvencijas, kurās būtu iekļauti šādi noteikumi, jo runa nav par objektīvi līdzīgām situācijām.

65 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmā jautājuma a) punktu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pantiem nav pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, kurus cita dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā iekasējusi par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm, ierobežo šīs kompensācijas apmēru līdz tādām apmēram, ko fiziska persona, kas ir pirmās dalībvalsts rezidente, līdzīgu nodokļu gadījumā varētu atskaitīt saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar šo citu dalībvalsti.

Par pirmā jautājuma b) punktu

- 66 Pirmā jautājuma b) punktā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pants ir interpretējams tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kas līdzīgi pamata prāvā aplūkojamajiem Nīderlandes tiesību aktiem, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, kurus cita dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā iekasējusi par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm, samazina šo kompensāciju, ja un ciktāl minēto uzņēmumu akcionāri ir fiziskas personas, kas nav pirmās dalībvalsts rezidenti, vai uzņēmumi, kas tajā nemaksā sabiedrību ienākuma nodokli.
- 67 Kaut arī no atbildes uz pirmā jautājuma a) punktu izriet, ka pamata lietā pastāvošajos apstākļos Kopienu tiesības nenosaka dalībvalstij pienākumu fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam paredzēt kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, kurus cita dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā iekasējusi par šim uzņēmumam izmaksātajām dividendēm, ja pirmā dalībvalsts tomēr ir nolēmusi noteikt šādu kompensāciju, šī iespēja ir jāīsteno atbilstoši Kopienu tiesībām.
- 68 Kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, *OESF* akcionāri ir fiziskas un juridiskas personas, kas ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs, kā arī ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešās valstīs.
- 69 Tādējādi ir jānoskaidro, pirmkārt, vai tas, ka kompensācija tiek samazināta proporcionāli fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kuri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti tajās, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums un — apstiprinošas atbildes gadījumā — vai šāds ierobežojums var būt pamatots. Otrkārt, ir jāpārbauda, vai atbilde, kas sniegta saistībā ar situācijām,

kurās šāda uzņēmuma akcionāri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti tajās, ir attiecināma arī uz situācijām, kurās minētie akcionāri ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešās valstīs.

- 70 Jāsecina, ka, runājot par kompensācijas apmēra aprēķināšanu, kas piešķirta saskaņā ar pamata prāvā aplūkotajām tiesību normām, lai kompensētu nodokļus, kuri ieturēti ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksātas citās dalībvalstīs, Nīderlandes tiesību akti paredz atšķirīgu režīmu attiecībā uz fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuros visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, un tādiem uzņēmumiem kā *OESF*, kuru akcionāru daļa ir citas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī. Pirmajā gadījumā minētā kompensācija saskaņā ar karaļa dekrēta 6. panta 1. punktu atbilst summai, ko fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidente, atbilstoši minētajiem nodokļiem varētu atskaitīt no ienākuma nodokļa, kas tai ir jāmaksā šajā dalībvalstī. Otrajā gadījumā saskaņā ar karaļa dekrēta 6. panta 2. punktu šī summa tiek samazināta proporcionāli kapitāldaļām attiecīgajā uzņēmumā, kas pieder citu dalībvalstu akcionāriem.
- 71 Šādā veidā piešķirta kompensācija par nodokļiem, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēti par dividendēm, kuras izmaksātas citās dalībvalstīs, ir daļa no peļņas summas, kas izmaksājama attiecīgā fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem un kas to starpā ir sadalāma atkarībā no attiecīgās tiem piederošās daļas šī uzņēmuma kapitālā.
- 72 Kā ir uzsvēris ģenerālvokāts secinājumu 118. punktā, no tā izriet, ka kompensācijas, kas attiecas uz ārvalstu nodokli, samazināšana proporcionāli daļai, kāda šāda uzņēmuma kapitālā pieder akcionāriem, kas ir citas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī, vienādi nelabvēlīgā situācijā nostāda visus tā akcionārus, jo tiek samazināta kopējā sadalāmās peļņas summa.

- 73 Tādējādi tādu tiesību aktu gadījumā, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam ir izdevīgāk piesaistīt akcionārus, kas ir tās dalībvalsts rezidenti vai reģistrēti tajā dalībvalstī, kurā ir reģistrēts pats minētais uzņēmums, tāpēc, ka, jo mazāk tā kapitāldaļu pieder akcionāriem, kas ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs, jo akcionāriem izmaksājamā peļņa ir lielāka.
- 74 Šāds samazinājums līdz ar to rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar EKL 56. pantu, jo tas var radīt šķēršļus fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam piesaistīt kapitālu citās dalībvalstīs ārpus tā reģistrācijas dalībvalsts un var arī atturēt šo citu dalībvalstu investorus iegādāties tā kapitāldaļas.
- 75 Nīderlandes valdība tomēr atgādina, ka saistībā ar fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam piešķiramās kompensācijas apmēra aprēķināšanu likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir atsauce uz situāciju, kādā atrodas akcionārs, kurš veic tiešo ieguldījumu ārvalstīs.
- 76 Šī valdība uzskata, ka attiecībā uz iespēju atskaitīt nodokļus, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēti par ārvalstīs saņemtajām dividendēm, situācija, kādā atrodas Nīderlandes rezidents, kam ir jāmaksā Nīderlandes iedzīvotāju ienākuma nodoklis vai Nīderlandes sabiedrību ienākuma nodoklis, atšķiras no situācijas, kādā atrodas nerezidents, kam nav jāmaksā minētie nodokļi, jo tikai tie akcionāri, kam ir jāmaksā ienākuma nodoklis vai sabiedrību ienākuma nodoklis Nīderlandē, var atskaitīt minētos nodokļus.

- 77 Tādējādi EKL 56. pants, kas aplūkots kopā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, pēdējai minētajai normai ļaujot dalībvalstīm nošķirt nodokļu maksātājus, kas neatrodas vienādā situācijā no rezidences viedokļa, pieļauj veikt nošķiršanu saistībā ar minētās fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam piešķirtās kompensācijas summu atkarībā no tā, vai tā akcionāriem par saņemtajām dividendēm ir jāmaksā ienākuma nodoklis vai sabiedrību ienākuma nodoklis Nīderlandē.
- 78 Šajā sakarā ir jāuzsver, ka atbilstoši tam, ko norāda pati Nīderlandes valdība, ka Nīderlandes Karaliste uzliek nodokļus par dividendēm, ko fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums izmaksājis gan akcionāriem, kas ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, gan akcionāriem, kuri ir citas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī. Tādējādi nevar uzskatīt, ka šāds uzņēmums, kura kapitāls daļēji pieder akcionāriem, kuri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs, atrodas situācijā, kas atšķiras no situācijas, kādā atrodas uzņēmums, kura visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē.
- 79 Līdz ar to, kā ir norādījis ģenerālvokāts secinājumu 121. punktā, brīdī, kad Nīderlandes Karaliste nolēma piešķirt tās teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu ieņēmumiem kompensāciju par nodokļiem, kas ieturēti ārvalstīs, un īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz visām dividendēm, ko šie uzņēmumi izmaksā saviem akcionāriem, neatkarīgi no tā, vai tie ir šīs dalībvalsts vai citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti šajā dalībvalstī vai citās dalībvalstīs, šī kompensācija ir jāattiecina arī uz fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuru akcionāri nav minētās dalībvalsts rezidenti vai nav reģistrēti minētajā dalībvalstī (šajā sakarā skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-170/05 Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 37. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 80 Nīderlandes valdība turklāt norāda, ka, tā kā minētajiem uzņēmumiem piešķirtā kompensācija tiek izmaksāta tā akcionāriem un tiek iekļauta to ienākumos nodokļa

iekasēšanas nolūkā, šīs kompensācijas aprēķināšanas formulā ietilpstošajiem faktoriem ir saikne ar tā nodokļa likmi, ko Nīderlandē iekasē par dividendēm, ko šāds uzņēmums izmaksājis saviem akcionāriem.

81 Šī valdība uzskata, ka likmes, atbilstoši kādām Nīderlandes Karaliste ar nodokli apliek summas, ko sabiedrības no savas peļņas izmaksā saviem akcionāriem, kuri ir šīs dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti šajā dalībvalstī un kuriem tajā ir jāmaksā ienākuma nodoklis vai sabiedrību ienākuma nodoklis, ir augstākas nekā likmes, kas ir paredzētas, ar nodokli apliekot akcionārus, kuri ir ārvalstu rezidenti vai ir reģistrēti ārvalstīs. Pēdējie minētie Nīderlandē maksā tikai nodokli par dividendēm atbilstoši samazinātai likmei, kas parasti saskaņā ar konvencijām nodokļu jomā atbilst 15 %. Tas izskaidro fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam piešķiramās kompensācijas apmēra samazināšanos proporcionāli tā kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kuri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs.

82 Šajā sakarā, pat ja pamata lietā aplūkojamo tiesību aktu mērķis būtu nošķirt kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu akcionārus atkarībā no tā, vai tie ir rezidenti vai nav, lai kompensācija, kas šiem akcionāriem piešķirta līdz ar šo uzņēmumu izmaksāto peļņu, būtu saistīta ar nodokļa likmi, kas minētajiem akcionāriem attiecīgi ir jāmaksā Nīderlandē, ir jānorāda, ka šīs kompensācijas samazināšana proporcionāli minēto uzņēmumu kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kuri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs, neļauj sasniegt šādu mērķi. Kā ir norādīts šī sprieduma 72. punktā, šāds samazinājums vienādi nelabvēlīgā situācijā nostāda visus fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu akcionārus, jo tiek samazināta kopējā sadalāmās peļņas summa.

83 Kompensācijas samazināšana proporcionāli tai fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kuri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs, savukārt ļauj novērst to nodokļu ieņēmumu

samazināšanos, kas attiecas uz dividendēm, kuras izmaksājuši fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, un ko radītu apstākļi, ka Nīderlandes Karaliste minēto kompensāciju piešķirtu, neņemot vērā, vai šo uzņēmumu akcionāri ir nerezidenti, kam par minēto uzņēmumu izmaksātajām dividendēm ir jāmaksā nodoklis, kura likme ir zemāka nekā tā, kāda ir noteikta akcionāriem rezidentiem.

84 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nav uzskatāma par primāru vispārējo interešu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

85 No tā izriet, ka EKL 56. un 58. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, ko ienākumu gūšanas vietā par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm ir iekasējusi cita dalībvalsts, samazina šo kompensāciju, ja un ciktāl to akcionāri ir fiziskas vai juridiskas personas, kuri ir citu dalībvalstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs, ja šāda samazināšana vienādi nelabvēlīgā situācijā nostāda pilnīgi visus minēto uzņēmumu akcionārus.

86 Runājot par to, vai šī sprieduma iepriekšējā punktā sniegto atbildi var attiecināt uz situācijām, kurās kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ārvalstu akcionāri ir trešās valsts rezidenti vai ir reģistrēti trešā valstī, Nīderlandes valdība uzskata, ka dalībvalsts var nošķirt šādu situāciju un tādu situāciju, kurā akcionāri ir citas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī.

87 Šajā sakarā, kā Tiesa ir norādījusi 2007. gada 18. decembra sprieduma lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp.) 31. punktā, pat tad, ja kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešām valstīm liberalizācijai var būt citi mērķi, kas nav iekšējā tirgus izveide, kā, piemēram, nodrošināt vienotās Kopienas valūtas uzticamību pasaules finanšu tirgos un saglabāt dalībvalstīs pasaules mēroga finanšu centrus, jāatzīst, ka, ar EKL 56. panta 1. punkta palīdzību kapitāla brīvas aprites principu attiecinot uz kapitāla apriti starp trešām valstīm un dalībvalstīm, šis pēdējās ir izvēlējušās šo principu nostiprināt tajā pašā pantā un tādā pašā formulējumā gan attiecībā uz kapitāla apriti Kopienā, gan attiecībā ar trešām valstīm.

88 Tiesa arī ir atzinusi, ka nevar uzskatīt par noteicošu argumentu, saskaņā ar kuru tad, ja kapitāla aprites ierobežojumu jēdziens tiktu interpretēts vienādi gan dalībvalstu attiecībās ar trešām valstīm, gan tikai dalībvalstu attiecībās Kopienas ietvaros, Kopiena vienpusēji atvērtu trešām valstīm savu tirgu, nesaglabādama nepieciešamos līdzekļus sarunu vešanai, lai panāktu šādu liberalizāciju no šo valstu puses (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A*, 38. punkts).

89 Tomēr Tiesa ir konstatējusi, ka kapitāla aprite uz trešām valstīm vai no tām notiek tiesiskajā kontekstā, kas atšķiras no kapitāla aprites Kopienā tiesiskā konteksta (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A*, 36. punkts). Tādējādi, tā kā pastāv noteikts tiesiskās integrācijas līmenis Eiropas Savienības dalībvalstu starpā, tostarp pastāv Kopienas tiesību akti, kuru mērķis ir sadarbība starp valsts nodokļu iestādēm, piemēram, Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), dalībvalsts nodokļa uzlikšana uzņēmējdarbībai ar pārrobežu raksturu Kopienā ne vienmēr ir pielīdzināma nodokļa uzlikšanai uzņēmējdarbībai, kas ir saistīta ar attiecībām starp dalībvalstīm un trešām valstīm (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in FII Group Litigation*, 170. punkts, un lietā *A*, 37. punkts).

- 90 Nevar arī izslēgt, ka dalībvalsts var pierādīt, ka kapitāla aprites uz trešām valstīm vai no tām ierobežojumu pamato konkrēts iemesls apstākļos, kuros šis iemesls nevarētu būt likumīgs pamatojums kapitāla aprites dalībvalstu starpā ierobežošanai (iepriekš minētie spriedumi lietā *Test Claimants in FII Group Litigation*, 171. punkts, un lietā *A*, 37. punkts).
- 91 Šajā lietā Nīderlandes valdība, kā arī Komisija ir apgalvojušas, ka dalībvalstīm jābūt iespējai atsaukties uz nepieciešamību garantēt nodokļu kontroles efektivitāti kā uz primāru vispārējo interešu iemeslu, kas pamato kapitāla aprites uz trešo valsti vai no tās ierobežojumu.
- 92 Šajā sakarā ir jānorāda, pirmkārt, ka Nīderlandes Karaliste nodokli par dividendēm uzliek dividendēm, ko tās teritorijā reģistrēts fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmums izmaksājis akcionāriem, kuri ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešās valstīs. Otrkārt, ir jāsecina, ka šādam uzņēmumam piešķirtā kompensācija tiek samazināta proporcionāli šī uzņēmuma kapitāla daļai, kas pieder šādiem akcionāriem, un šo akcionāru aplikšanai ar nodokļiem trešās valstīs šajā sakarā nav nozīmes. Tādējādi šajā gadījumā nevar atsaukties uz nepieciešamību garantēt nodokļu kontroles efektivitāti.
- 93 Nīderlandes valdība arī uzskata, ka jābūt iespējai atsaukties uz nepieciešamību novērst nodokļu ieņēmumu samazināšanos, lai pamatotu kapitāla aprites uz trešām valstīm vai no tām ierobežojumu. Ja ar nodokļa bāzes samazināšanos saistītās problēmas Kopienā varētu atrisināt, veicot stingrāku dalībvalstu nodokļu tiesību aktu saskaņošanu, tad nepastāv līdzīga iespēja saskaņot nodokļu tiesību aktus attiecībā ar trešām valstīm.

- 94 Tomēr ir jāatgādina, ka, samazinot kompensāciju proporcionāli fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kuri ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešās valstīs, tiek samazināta kopējā šī uzņēmuma akcionāriem izmaksājamās peļņas summa.
- 95 Līdz ar to, pieņemot, ka uz šādu iemeslu varētu atsaukties, lai pamatotu kapitāla aprites uz trešām valstīm vai no tām ierobežojumu, šādu pamatojumu nevar ņemt vērā šajā gadījumā, jo minētais samazinājums vienādi ietekmē visus attiecīgā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionārus neatkarīgi no tā, vai tie ir dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti dalībvalstīs vai trešās valstīs.
- 96 No tā izriet, ka tādā juridiskajā kontekstā, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, atbilde, kas sniegta saistībā ar situācijām, kurās fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ir citas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī, ir attiecināma arī uz situācijām, kurās kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešās valstīs.
- 97 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz pirmā jautājuma b) punktu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, ko ienākumu gūšanas vietā cita dalībvalsts iekasējusi par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm, šo kompensāciju samazina, ja un ciktāl to akcionāri ir fiziskas vai juridiskas personas, kas ir citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs vai trešās valstīs, jo šāds samazinājums vienādi nelabvēlīgā situācijā nostāda visus minēto uzņēmumu akcionārus.

Par otrā jautājuma a) punktu

- ⁹⁸ Otrā jautājuma a) punktā iesniedzējtiesa jautā, vai “tiešu investīciju” jēdziens EKL 57. panta 1. punkta nozīmē ietver arī situāciju, kad kāda īpašumā ir sabiedrības akciju pakete, kas nedod tiesības būtiski ietekmēt tās pārvaldību vai kontroli.
- ⁹⁹ Atbilstoši EKL 57. panta 1. punktam EKL 56. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Kopienu tiesību aktos par kapitāla apriti uz trešām valstīm un no tām, ja tā ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamajā īpašumā —, kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.
- ¹⁰⁰ Tā kā Līgumā nav “kapitāla aprites” jēdziena definīcijas EKL 56. panta 1. punkta nozīmē, Tiesa iepriekš ir piešķirusi orientējošu nozīmi nomenklatūrai, kas ir pievienota Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvai 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pants, kuru atcēla ar Amsterdamas līgumu] istenošanu (OV L 178, 5. lpp.). Tādējādi kapitāla aprīte EKL 56. panta 1. punkta nozīmē ietver tiešus ieguldījumus, proti, kā izriet no šīs nomenklatūras un ar to saistītajiem paskaidrojumiem, visdažādākos ieguldījumus, kurus veic fiziskas vai juridiskas personas un kuri palīdz izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimnieciskas darbības veikšanai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 179.–181. punkts; 2007. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-112/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-8995. lpp., 18. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā A, 46. punkts).

- 101 Runājot par daļām jaunus vai pastāvošus uzņēmumus, kā to apstiprina šie paskaidrojumi, mērķis izveidot vai saglabāt stabilu ekonomisko saikni nozīmē, ka akcionāram piederošās akcijas vai nu saskaņā ar valsts tiesību aktu noteikumiem, vai arī kā citādi dod tam iespēju faktiski piedalīties šīs sabiedrības pārvaldībā vai tās kontrolē (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Vācija, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 102 Līdz ar to uz otrā jautājuma a) punktu ir jāatbild tā, ka ierobežojums ir uzskatāms par EKL 57. panta 1. punktā minēto ierobežojumu kapitāla aprītei, kas ietver tiešas investīcijas, ja tas attiecas uz visdažādākajām investīcijām, ko veic fiziskas vai juridiskas personas un kuras palīdz izveidot vai saglabāt ilgstošas un tiešas attiecības starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimnieciskas darbības veikšanai.

Par otrā jautājuma b) un c) punktu

- 103 Iesniedzējtiesa otrā jautājuma b) punktā būtībā jautā, vai EKL 56. pants ir vienādi piemērojams gan attiecībā uz kapitāla aprīti uz trešām valstīm vai no tām, gan attiecībā uz kapitāla aprīti Kopienā, un otrā jautājuma c) punktā tā vēlas uzzināt, vai tas, ka dalībvalstī tiek samazināta kompensācija tās teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas paredzēta, lai kompensētu nodokļus, kuri ienākumu gūšanas vietā iekasēti par dividendēm, kas izmaksātas trešā valstī, atkarībā no daļām, kuras šo uzņēmumu kapitālā pieder akcionāriem, kas nav attiecīgās dalībvalsts rezidenti vai nav reģistrēti attiecīgajā dalībvalstī, ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums.

- 104 Šie jautājumi, kas jāizskata kopā, ir vērsti uz to, lai noskaidrotu, vai uz pirmā jautājuma b) punktu sniegtā atbilde atšķiras, ņemot vērā to, ka dividendes ir gūtas nevis citā dalībvalstī, bet trešā valstī.
- 105 Šajā sakarā no šī sprieduma 79. un 96. punkta izriet, ka, no brīža, kad Nīderlandes Karaliste nolēma tās teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem piešķirt kompensāciju par nodokļiem, kas iekasēti ārvalstīs, un īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz visām dividendēm, ko šie uzņēmumi izmaksājuši saviem akcionāriem, neatkarīgi no tā, vai tie ir šīs dalībvalsts, citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti šajā dalībvalstī, citās dalībvalstīs vai trešās valstīs, šāda kompensācija ir jāpiešķir arī tiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuru akcionāri nav Nīderlandes rezidenti vai nav reģistrēti Nīderlandē.
- 106 Kā ir norādīts šī sprieduma 70.–96. punktā, noteikums, ka šādu kompensāciju, kas piešķirta par nodokļiem, kuri iekasēti ārvalstīs, samazina proporcionāli tai kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kuri ir citas dalībvalsts vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī vai trešā valstī, rada atšķirīgu režīmu attiecībā uz šādiem uzņēmumiem, kuru visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, un uzņēmumiem, kuros daļa akcionāru ir citas dalībvalsts vai trešās valsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī vai trešā valstī, ko nepamato ne tas, ka šie uzņēmumi atrodas atšķirīgā situācijā, ne arī tādi nodokļu politikas mērķi, uz kādiem ir atsaukusies Nīderlandes valdība.
- 107 Jāsecina, ka šāds noteikums ir pretrunā EKL 56. un 58. pantam neatkarīgi no tā, vai nodokļu ieturējumi, par kuriem tiek piešķirta kompensācija, tika iekasēti citā dalībvalstī vai trešā valstī, jo abos gadījumos pastāv atšķirīgs režīms, kas tiek piemērots attiecībā uz uzņēmumiem, kuru visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, un uzņēmumiem, kuros daļa akcionāru ir citas dalībvalsts vai

trešās valsts rezidenti vai ir reģistrēti citā dalībvalstī vai trešā valstī, un ka norādītais pamatojums nav saistīts ar minēto uzņēmumu saņemto dividendžu izcelsmes valsti.

- 108 Tādējādi uz otrā jautājuma b) un c) punktu ir jāatbild tā, ka EKL 56. un 58. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, ko ienākumu gūšanas vietā trešā valsts iekasējusi par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm, šo kompensāciju samazina, ja un ciktāl to akcionāri ir fiziskas vai juridiskas personas, kuras ir citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs vai trešās valstīs, jo šāds samazinājums vienādi nelabvēlīgā situācijā nostāda visus minēto uzņēmumu akcionārus.

Par trešā jautājuma a) punktu

- 109 Trešā jautājuma a) punktā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tas, ka nodokļi, kas dalībvalstī ieturēti par dividendēm, kuras tajā saņēmis citā dalībvalstī reģistrēts kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, ir lielāki nekā nodokļi, kas pēdējā minētajā dalībvalstī ir uzlikti dividendēm, kas izmaksātas ārvalstu akcionāriem, ietekmē atbildes uz pirmajiem diviem jautājumiem.
- 110 Kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, šis jautājums ir pamatots ar to, ka attiecīgajā finanšu gadā nodokļa, kas Portugālē ienākumu gūšanas vietā atskaitīts par dividendēm, kuras izmaksātas OESF šajā dalībvalstī, likme bija 17,5 %, bet nodokļa, kas Nīderlandē ienākumu gūšanas vietā atskaitīts par dividendēm, kuras izmaksātas OESF akcionāriem, likme bija 15 %.

- 111 Tomēr, tā kā Portugālē izmaksātās dividendes netika ņemtas vērā, aprēķinot fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam piešķirto kompensāciju, kas tiek aplūkota pamata prāvā, un ņemot vērā uz pirmā jautājuma a) punktu sniegto atbildi, uz trešā jautājuma a) punktu nav jāatbild.

Par trešā jautājuma b) punktu

- 112 Trešā jautājuma b) punktā iesniedzējtiesa jautā, vai, lai atbildētu uz pirmajiem diviem jautājumiem, ir jāņem vērā tas, ka kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ārvalstu akcionāri ir tādas valsts rezidenti vai ir reģistrēti tajā valstī, ar kuru tā reģistrācijas dalībvalsts ir noslēgusi konvenciju, paredzot savstarpēju to nodokļu atskaitīšanu, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēti par dividendēm. Tomēr, tā kā šī uzņēmuma akcionāru rezidences vai reģistrācijas valstī ņem vērā tikai tāpēc, lai kompensāciju samazinātu proporcionāli daļai, kāda minētā uzņēmuma kapitālā pieder akcionāriem, kuri nav tās dalībvalsts rezidenti vai nav reģistrēti tajā dalībvalstī, kurā ir reģistrēts minētais uzņēmums, ir jāuzskata, ka šis jautājums ir saistīts tikai ar pirmā jautājuma b) punktu.
- 113 Šajā sakarā ir jāsecina, ka tas, ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāru rezidences valsts vai reģistrācijas valsts un Nīderlandes Karaliste ir vienojušās par iespēju atskaitīt nodokli, ko pēdējā minētā iekasē par dividendēm, kuras minētais uzņēmums ir izmaksājis saviem akcionāriem, neko nemaina tajā, ka Nīderlandes Karaliste īsteno savu kompetenci nodokļu jomā, appliekot ar nodokli šīs dividendes. Kā izriet no šī sprieduma 79. un 96. punkta, tas, ka dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, ko šis dalībvalsts teritorijā reģistrēti fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi izmaksājuši gan tiem

akcionāriem, kuri ir minētās dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti šajā dalībvalstī, gan akcionāriem, kas ir citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs vai trešās valstīs, — gadījumā, ja ir paredzēta tāda kompensācija, kāda tiek aplūkota pamata prāvā, — pamato nepieciešamību to izmaksāt arī tiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuru akcionāri nav šīs dalībvalsts rezidenti vai nav reģistrēti šajā dalībvalstī.

- 114 Līdz ar to uz trešā jautājuma b) punktu ir jāatbild tā, ka tas, ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ārvalstu akcionāri ir tādas valsts rezidenti vai ir reģistrēti tādā valstī, ar kuru šī uzņēmuma reģistrācijas dalībvalsts ir noslēgusi konvenciju, paredzot savstarpēju to nodokļu atskaitīšanu, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēti par dividendēm, neietekmē atbildi, kas sniegta uz pirmā jautājuma b) punktu.

Par trešā jautājuma c) punktu

- 115 Trešā jautājuma c) punktā iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai, lai atbildētu uz pirmajiem diviem jautājumiem, ir jāņem vērā, ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ārvalstu akcionāri ir citas Kopienų dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā Kopienų dalībvalstī.

- 116 Ņemot vērā uz pirmā jautājuma b) punktu sniegto atbildi, uz šo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 117 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) EKL 56. un 58. pantam nav pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, kurus cita dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā iekasējusi par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm, ierobežo šīs kompensācijas apmēru līdz tādām apmēram, ko fiziska persona, kas ir šīs pirmās dalībvalsts rezidente, līdzīgu nodokļu gadījumā varētu atskaitīt saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar šo citu dalībvalsti;
- 2) EKL 56. un 58. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, kas, šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētiem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, lai kompensētu nodokļus, ko ienākumu gūšanas vietā cita dalībvalsts vai trešā valsts iekasējusi par šiem uzņēmumiem izmaksātajām dividendēm, šo kompensāciju samazina, ja un ciktāl to akcionāri ir fiziskas vai juridiskas personas, kas

ir citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti citās dalībvalstīs vai trešās valstīs, jo šāds samazinājums vienādi nelabvēlīgā situācijā nostāda visus minēto uzņēmumu akcionārus.

Šajā sakarā nozīmes nav tam, ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ārvalstu akcionāri ir tādas valsts rezidenti vai ir reģistrēti tādā valstī, ar kuru šī uzņēmuma reģistrācijas dalībvalsts ir noslēgusi konvenciju, paredzot savstarpēju to nodokļu atskaitīšanu, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēti par dividendēm;

- 3) ierobežojums ir uzskatāms par EKL 57. panta 1. punktā minēto ierobežojumu kapitāla aprītei, kas ietver tiešas investīcijas, ja tas attiecas uz visdažādākajām investīcijām, ko veic fiziskas vai juridiskas personas un kuras palīdz izveidot vai saglabāt ilgstošas un tiešas attiecības starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimnieciskas darbības veikšanai.

[Paraksti]