

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 19. novembrī *

Lieta C-540/07

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2007. gada 30. novembrī cēla

Eiropas Kopienų Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*] un A. Aresu [*A. Aresu*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Itālijas Republiku, ko pārstāv R. Adams [*R. Adam*], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: ceturtās palātas priekšsēdētājs, kas pilda otrās palātas priekšsēdētāja pienākumus, Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], K. V. A. Timmermans [*C. W. A. Timmermans*], K. Šimans [*K. Schiemann*] un P. Kūris [*P. Kūris*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2009. gada 16. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Ar savu prasību Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, atstājot spēkā nodokļu režīmu, kas ir nelabvēlīgāks attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā citās dalībvalstīs un 1992. gada 2. maija līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā — “EEZ līgums”) līgumslēdzējās valstīs reģistrētām sabiedrībām, salīdzinājumā ar režīmu, ko piemēro vietējām sabiedrībām izmaksātām dividendēm, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti ar EKL 56. pantu un EEZ līguma 40. pantu par kapitāla brīvu apriti dalībvalstīs un EEZ līguma līgumslēdzējās

valstīs, kā arī tās pienākumus saskaņā ar EEZ līguma 31. pantu par brīvību veikt uzņēmējdarbību EEZ līguma līgumslēdzējās valstīs.

Atbilstošās tiesību normas

EEZ līgums

- 2 EEZ līguma 6. pantā ir noteikts:

“Neskarot tiesu prakses attīstību nākotnē, šā līguma noteikumus, ciktāl tie ir pēc būtības līdzvērtīgi attiecīgajiem Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas dibināšanas līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, piemērojot šos abus Līgumus, tos ieviešot un piemērojot, interpretē saskaņā ar Eiropas Kopienų Tiesas judikatūru līdz šā līguma parakstīšanas dienai.”

- 3 EEZ līguma 31. panta 1. punkta redakcija ir šāda:

“Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecībā uz kādas [Kopienas] dalībvalsts vai [Eiropas Brīvās Tirdzniecības Asociācijas (EBTA)] valsts pilsoņu tiesībām veikt uzņēmējdarbību kādas citas EK dalībvalsts vai EBTA valsts teritorijā. Tas attiecas arī uz jebkuras Eiropas Kopienas dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām dibināt pārstāvniecības, nodaļas vai filiāles, ja viņi ir reģistrēti jebkuras šīs valsts teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā šī uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.”

4 EEZ līguma 40. pantā ir paredzēts šādi:

“Šā līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo [Kopienas] dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī diskriminācija pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir iekļauti noteikumi šā panta ieviešanai.”

Kopienų tiesiskais regulējums

5 Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK (OV L 7, 41. lpp.; turpmāk tekstā — “Direktīva 90/435”), 3. panta 1. punkts ir šāds:

“[..]

- a) mātesuzņēmuma statusu attiecina vismaz uz jebkuru dalībvalsts sabiedrību, kas atbilst 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam ir vismaz 20 % līdzdalība citas dalībvalsts, kura atbilst tiem pašiem nosacījumiem, sabiedrības kapitālā;

tādu statusu ar tiem pašiem nosacījumiem attiecina arī uz dalībvalsts sabiedrību, kam ir tās pašas dalībvalsts sabiedrības kapitālā vismaz 20 % līdzdalība, kas visa vai daļēji ir pirmās minētās sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma turējumā, kurš atrodas citā dalībvalstī.

[..]”

- 6 Saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu:

“Ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma apvienību ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma valsts un pastāvīgā uzņēmuma valsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

- atturas tādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

- uzliek tādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmuma peļņas nodokļa daļu, kas saistīta ar tādu peļņu un ko samaksājis meitasuzņēmums un zemākā līmeņa meitasuzņēmumi, saskaņā ar nosacījumu, ka katrā līmenī sabied-

rība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmumi atbilst 2. un 3. pantā paredzētajām prasībām, līdz atbilstošā maksājāmā nodokļa summas robežai.”

7 Direktīvas 90/435 5. panta 1. punktā ir paredzēts, ka:

“Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļiem.”

Valsts tiesību akti

Valsts tiesiskais regulējums dividendēm

8 Ar 2003. gada 12. decembra Likumdošanas dekrētu Nr. 344 par uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu saskaņā ar 2003. gada 7. aprīļa Likuma Nr. 80 4. pantu (*decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) (2003. gada 16. decembra GURI Nr. 291 parastais pielikums), kas stājies spēkā 2005. gada 1. janvārī, ir paredzēts režīms tādu dividenžu aplikšanai ar nodokli, ko izmaksā sabiedrībām un komerciālām struktūrām, uz kurām Itālijā attiecas uzņēmumu ienākuma nodoklis.

- 9 Kopš šīs reformas īstenošanas minētais režīms ir paredzēts 89. pantā ar nosaukumu "Dividendes un peļņas procenti", kas tika ieviests ar Republikas prezidenta 1986. gada 22. decembra dekrētu Nr. 917 un kurā ir noteikts:

"Peļņa, ko vienalga kādā veidā un vienalga ar kādu nosaukumu, arī 47. panta 7. punktā minētajos gadījumos, ir izmaksājušas 73. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētās sabiedrības un citas struktūras, neietilpst attiecīgajā gadā gūtajā peļņā, jo, aprēķinot šo peļņu saņemošās sabiedrības vai citas struktūras ienākumus, jāatskaita 95 % no tās summas."

- 10 Atbilstoši 73. panta pirmās daļas a) un b) apakšpunktam:

"Juridisko personu ienākuma nodokli piemēro:

- a) akciju sabiedrībām un akciju komandītsabiedrībām, sabiedrībām ar ierobežotu atbildību, kooperatīviem un savstarpējas apdrošināšanas apvienībām, kuru juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā;
- b) valsts un privātām struktūrām, kas nav sabiedrības un kuru juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā, un kuru vienīgais vai galvenais komercdarbības mērķis ir tirdzniecības darījumu veikšana."

Uz ārvalstīm izmaksājamo dividenžu tiesiskais regulējums

- 11 Saskaņā ar Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra dekrēta Nr. 600, ar ko paredz kopējus noteikumus par ienākuma nodokļa aprēķināšanu (*decreto del Presidente della Repubblica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), 27. pantu ar nosaukumu “Nodokļa ieturējums no dividendēm”:

“Peļņai, ko izmaksā nerezidentiem nodokļa maksātājiem, tiek piemērots nodokļa ieturējums 27 % apmērā. Peļņai, ko izmaksā noguldījumu akcionāriem, ieturamā nodokļa likme ir 12,50 %. Nerezidentiem nodokļa maksātājiem, izņemot noguldījumu akcionārus, ir tiesības saņemt kompensāciju par ārvalstī no tās pašas peļņas neatgriezeniski samaksātu nodokli, ja šo faktu var pierādīt, un šīs kompensācijas maksimālā summa var sasniegt četras devītdaļas no ieturētā nodokļa. Pierādījums ir ārvalsts kompetentās finanšu iestādes izsniegts apliecinājums.”

- 12 Šī dekrēta 27.a pantā ir paredzēta ieturētā nodokļa atmaksāšana vai attiecīgi minētā dekrēta 27. pantā paredzētās ieturēšanas nepiemērošana, ja dalībvalstī dibinātas sabiedrības atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajiem nosacījumiem par kapitāldaļu turējuma īpatsvaru sabiedrībā, kura izmaksā dividendes un kapitāldaļu turējuma ilgumu.

Pirmstiesas procedūra

- 13 Komisija, uzskatīdama, ka Itālijas nodokļu tiesiskais režīms, ko piemēro dividendēm, kuras Itālijas sabiedrības izmaksātā citās dalībvalstīs vai EEZ līguma dalībvalstu teritorijā reģistrētām sabiedrībām, nav saderīgs ar kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, nolēma uzsākt EKL 226. pantā paredzēto procedūru un Itālijas Republikai 2005. gada 18. oktobrī nosūtīja brīdinājuma vēstuli.

- 14 Tā kā Komisiju neapmierināja atbilde, kuru Itālijas Republika sniedza 2006. gada 9. februāra vēstulē, tā 2006. gada 4. jūlijā nosūtīja šai dalībvalstij argumentētu atzinumu, aicinot to divu mēnešu laikā pēc tā saņemšanas veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šī atzinuma prasības.
- 15 Ar 2007. gada 30. janvāra vēstuli Itālijas Republika atbildēja uz argumentēto atzinumu. Komisija, uzskatīdama, ka minētā dalībvalsts norādīto pārkāpumu nav novērsusi, nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Par pieņemamību

- 16 Itālijas Republika uzskata, ka prasība ir nepieņemama, jo pietiekami precīzi nav formulēts tās priekšmets. Komisija esot tikai salīdzinājusi dažādu tiesību aktu tekstus un konstatējusi, ka tajos uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm ir paredzēts lielāks ieturējums nekā Itālijā reģistrētajām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm piemērojamais nodoklis, neveicot precīzu un pilnīgu šo tiesību aktu analīzi un detalizēti nepierādot katra šī tiesību akta nesaderīgumu ar principiem, uz kuriem tā atsaucas.
- 17 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka prasības pieteikumā ietver strīda priekšmetu, kā arī kopsavilkumu par izvirzītajiem pamatiem. Tādējādi Komisijai visos saskaņā ar EKL 226. pantu iesniegtajos prasības pieteikumos pietiekami precīzi un saskanīgi ir jānorāda minētie iebildumi, lai

dalībvalsts var sagatavoties aizstāvēbai un Tiesa — vērtēt apgalvotā pienākuma neizpildes esamību (šajā sakarā skat. 1990. gada 13. decembra spriedumu lietā C-347/88 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-4747. lpp., 28. punkts, un 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-98/04 Komisija/Apvienotā Karaliste, Krājums, I-4003. lpp., 18. punkts).

- 18 Taču šajā gadījumā pietiekami skaidri un precīzi no Komisijas pamatojuma un prasījumiem prasībā izriet tas, ka tā ir par Itālijas rezidentēm sabiedrībām izmaksājamajām dividendēm piemērojamā nodokļu režīma un citās dalībvalstīs vai EEZ dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm piemērojamā režīma atšķirības saderīgumu ar kapitāla brīvas aprites principu un brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 19 Tā kā prasība nav neskaidra, Itālijas Republikas izvirzītā iebilde par nepieņemamību ir jānoraida.

Par lietas būtību

Lietas dalībnieku argumenti

- 20 Komisija uzskata, ka citās dalībvalstīs vai EEZ dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm piemērotais režīms ir mazāk labvēlīgs par Itālijā reģistrētajām sabiedrībām izmaksājamo dividenžu režīmu. Tādējādi citās dalībvalstīs vai EEZ dalībvalstīs reģistrētās sabiedrības tiek atturētas veikt ieguldījumus Itālijā reģistrētās sabiedrībās, kas šajā gadījumā rada šķērsli kapitāla brīvai aprītei.
- 21 Tā kā Direktīva 90/435 nav piemērojama sabiedrībām, kas reģistrētas EEZ dalībvalstīs un tiktāl, ciktāl Itālijas režīms uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm attiecas arī uz

Itālijā dibinātu sabiedrību kapitāldaļām, kuras pieder EEZ dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, Komisija uzskata, ka pārkāpts ir arī EEZ līguma 31. pants, kurā EKL attiecīgajiem pantiem pielīdzināmā veidā ir aizliegts ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

- 22 Itālijas Republika uzskata, ka nodokļa nepiemērošana valsts teritorijā dibinātām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm un nodokļa ieturēšana no dividendēm, kas izmaksājamas uz citām dalībvalstīm, ne vienmēr obligāti ir pretrunā Kopienų tiesībām. Nesaderīgumu ar Kopienų tiesībām varētu konstatēt tikai gadījumā, kad, piemērojot divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normu prasības, citas dalībvalsts sabiedrība, kurai pienākas dividendes, savā reģistrācijas valstī nespētu izvairīties no dubultās aplikšanas ar nodokli, piemēram, uz saviem valsts mērogā ar nodokli aplikamajiem ienākumiem attiecinot nodokli, kas jau ieturēts dalībvalstī, kurā reģistrēta sabiedrība, kas izmaksā dividendes. Tādējādi gadījumā, kad konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu dalībvalstī, kurā atrodas sabiedrība, kas saņem dividendes, ir paredzēts ienākuma gūšanas dalībvalstī ieturētā nodokļa attiecināšanas mehānisms, Itālijas Republika uzskata, ka netiek radīta diskriminācija, kas būtu pretrunā EKL 56. pantam. Divpusējās konvencijās paredzētie attiecināšanas noteikumi atbilstot dalībvalstīm piešķirtajām pilnvarām nodokļu jomā.
- 23 Komisija šajā sakarā neesot sniegusi pierādījumu par to, ka neviena no šīm Itālijas Republikas noslēgtajām divpusējām konvencijām neļauj neitralizēt šajā dalībvalstī veiktā ieturējuma sekas.
- 24 Itālijas Republika arī uzskata, ka uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm piemērojams režīms ir jāizvērtē, ņemot vērā nodokļu sistēmu, kas piemērojama šajā dalībvalstī dibinātajām sabiedrībām izmaksātajām dividendēm. Pēdējā minētajā gadījumā dividenžu izmaksa fiziskai personai, kura ir kapitāldaļu turētāja un Itālijas rezidente, ir aplikama ar nodokli. Nodokļu maksātājiem izmaksājamo dividenžu atbrīvojums no nodokļa 95 % apmērā esot vienīgi sagatavošanās posms, lai noteiktu pienākumu maksāt

nodokli fiziskām personām, kurām pieder kapitāldaļas. Gadījumā, kad kapitāldaļu turētāja ir sabiedrība, kas nav dibināta šajā valstī un kura parasti izmaksā dividendes fiziskām personām nerezidentēm, fiziskām personām netiek noteikts pienākums maksāt nodokli. Citā valstī reģistrētai sabiedrībai, kā uzskata Itālijas Republika, ir jāmaksā nodoklis, lai ņemtu vērā faktu, ka sabiedrību gūtā peļņa ir jāapliek ar nodokli tādā pašā mērā kā fizisku personu gūtā peļņa. Tādējādi fiziskas personas rezidentes, kas ir kapitāldaļu turētājas, un kapitāldaļu turētāji nerezidenti ar nodokli tiek aplikti vienādi.

25 Itālijas Republika pakārtoti norāda, ka atšķirīgo režīmu pamato atšķirīgā situācija, jo citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām nav pienākuma Itālijas nodokļu iestādēm paziņot par fiziskām personām — Itālijas rezidentēm, kurām pieder to kapitāldaļas.

26 Turpinājumā Itālijas Republika uzsver, ka, pat ja situācijas nebūtu atšķirīgas, diskrimināciju pamato nodokļu sistēmas saskaņotības prasība un nepieciešamība novērst krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

27 Visbeidzot Itālijas Republika norāda, ka Komisija nekādā gadījumā nevar tai pārmest, ka tā nav ievērojusi Tiesas judikatūras attīstību un 2006. gada 14. decembra sprieduma lietā *C-170/05 Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp.) un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā *C-379/05 Amurta* (Krājums, I-9569. lpp.), kuri tika pasludināti pēc argumentētajā atzinumā norādītā termiņa beigām.

Tiesas vērtējums

— Par EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu

- 28 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts).
- 29 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, kā arī 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N*, Krājums, I-7409. lpp., 44. punkts).
- 30 Direktīvas 90/435 mērķis ir, ieviešot kopēju nodokļu režīmu, novērst nelabvēlīgo situāciju sadarbībai starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām salīdzinājumā ar sadarbību starp vienas dalībvalsts sabiedrībām un tādējādi atvieglot sabiedrību apvienošanas grupās Kopienas līmenī (2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 103. punkts).
- 31 Dalībvalstīm ir tiesības attiecībā uz dalību sabiedrībās, uz kuru Direktīva 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik lielā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubultā nodokļa uzlikšana sadalītajai peļņai, un šajā nolūkā vienpusēji vai ar konvencijām, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest mehānismus, kuri ir paredzēti, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu. Tomēr šis apstāklis vien tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā Līgumā garantētajai aprites un pārvietošanās brīvībai (skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts).

- 32 Šajā gadījumā saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem no nodokļa 95 % apmērā ir atbrīvotas Itālijā dibinātām sabiedrībām izmaksātās dividendes un atlikušajiem 5 % tiek piemērota parastā sabiedrību ienākuma nodokļa likme, kura ir 33 %. No citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm tiek ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas vietā 27 % apmērā, bet pēc pieprasījuma četras devītdaļas no summas, kas pārsniedz šo summu, var tikt atmaksātas. Nodokļa ieturēšana ienākuma gūšanas vietā ar samazinātu likmi var tikt piemērota arī saskaņā ar dažādu konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normām, ja ir izpildīti nosacījumi par kapitāldaļu turējuma apjomu un ilgumu, bet šī likme saglabājas augstāka nekā sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm piemērojamā likme.
- 33 Galu galā netiek apstrīdēts, ka saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm tiek piemērota nodokļa likme, kas ir augstāka par sabiedrībām rezidentēm izmaksājamām dividendēm piemērojamo.
- 34 Katrā ziņā Itālijas Republika uzskata, ka šis atšķirīgais režīms ir tikai šķietams, jo būtu jāņem vērā, pirmkārt, konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un, otrkārt, Itālijas nodokļu sistēma kopumā.
- 35 Attiecībā uz pirmo aspektu Itālijas Republika uzskata, ka citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm patiesībā netiek piemērots citāds režīms kā sabiedrībām rezidentēm izmaksājamām dividendēm, jo saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Itālijā ieturēto nodokli ienākuma gūšanas vietā var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summas.
- 36 Šajā sakarā, protams, Tiesa ir atzinusi, ka nevar noliegt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no Līguma, ievērošanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts, un lietā *Amurta*, 79. punkts).

37 Tomēr šajā sakarā ir vajadzīgs, lai konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu piemērošanas rezultātā varētu kompensēt sekas, kas radušās atšķirīgā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas dēļ. Tikai gadījumā, kad saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summas, kompensējot valsts tiesiskajā regulējumā paredzētās atšķirības, pilnībā izzustu atšķirība starp citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksātajām dividendēm piemērojamo režīmu un sabiedrībām rezidentēm izmaksājamām dividendēm piemērojamo režīmu.

38 Šajā lietā ir jāatzīst, ka šāda iespēja Itālijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli ieskaitīt citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summā Itālijas tiesību aktos nav paredzēta. Lai varētu veikt atskaitīšanu, Itālijā gūtajām dividendēm ir jābūt pietiekami apliktām ar nodokli citā dalībvalstī. Kā savu secinājumu 58. un 59. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, ja dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, tad Itālijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Šādā gadījumā valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo režīmu nevar kompensēt, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normas.

39 Ir izvēle Itālijā gūtos ienākumus aplikt ar nodokli citā dalībvalstī, kur nodokļu apmērs nav atkarīgs no Itālijas Republikas, bet gan šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām. Tādēļ Itālijas Republika nepamatoti apgalvo, ka, Itālijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli ieskaitot citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summā, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normas, katrā ziņā var kompensēt valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo režīmu.

40 No tā izriet, ka Itālijas Republika nevar apgalvot, ka, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normas, citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm galu galā netiek piemērots režīms, kurš atšķirtos no sabiedrībām rezidentēm izmaksājamām dividendēm piemērojamā.

- 41 Itālijas Republika turklāt tiesvedības ietvaros ir norādījusi, ka tā ar Slovēniju nav noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Tādējādi tās argumentācija nekādā gadījumā nav veiksmīga attiecībā uz Slovēnijā reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm.
- 42 Attiecībā uz otro aspektu Itālijas Republika nevar apgalvot, ka šā sprieduma 33. punktā konstatētās režīmu atšķirības nepastāv tādēļ, ka jāņem vērā Itālijas nodokļu sistēma kopumā, kuras mērķis ir tiešā vai netiešā veidā nodrošināt nodokļa uzlikšanu dividendēm, kuras saņem fiziskas personas, un īpaši to, ka fiziskas personas rezidentes, kurām pieder kapitāldaļas, maksā nodokli par saviem ienākumiem, kā rezultātā fiziskas personas rezidentes, kurai pieder kapitāldaļas, un šādas personas, kura nav rezidente, maksājamo nodokļu līmenis ir vienāds.
- 43 Lai atspēkotu šo argumentu, pietiek vien norādīt, ka tiek salīdzinātas nesalīdzināmas situācijas un režīmi, proti, no vienas puses, fiziskas personas, kuras saņem dalībvalstī izmaksātas dividendes, un tām piemērojamais ienākuma nodokļa režīms un, no otras puses, uz ārvalstīm izmaksājamo dividenžu saņēmējas kapitālsabiedrības un tām piemērojamais nodokļa ieturējuma ienākuma gūšanas vietā režīms, ko piemēro Itālijā. Šajā sakarā nav nozīmes apstāklim, ka Itālijas tiesību aktos ir paredzētas korekcijas iespējamam disbalansam attiecībā uz to fizisko personu saņemtajām dividendēm, kurām pieder kapitāldaļas sabiedrībās, kam dividendes tiek izmaksātas.
- 44 Tādēļ šī dalībvalsts nevar apgalvot, ka tādējādi nerodas atšķirīgs režīms dividenžu, kas tiek izmaksātas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, un Itālijā reģistrētajām sabiedrībām izmaksājamo dividenžu aplikšanā ar nodokli.
- 45 Šāda režīmu atšķirība var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus Itālijā. Tādējādi tiek radīts šķērslis kapitāla brīvai aprītei, kas ir aizliegts ar EKL 56. panta 1. punktu.

- 46 Tomēr ir jāpārbauda, vai šis kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir pamatojams attiecībā uz Līguma noteikumiem.
- 47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 58. panta 1. punktu “56. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas [...] dēļ”.
- 48 Minētajā normā paredzēto atkāpi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētie valsts noteikumi “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants”.
- 49 AR EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu pieļautās atšķirības ir jānošķir arī no diskriminācijas, kas aizliegta ar šī paša panta 3. punktu. No judikatūras izriet, ka, lai valsts nodokļu regulējumu varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme, kas izriet no šī regulējuma, skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamatotu primāri vispārējo interešu iemesli (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, *Krājums*, I-7477. lpp., 29. punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, *Krājums*, I-7685. lpp., 42. punkts).
- 50 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai, ievērojot pamata lietā aplūkoto tiesību aktu mērķi, Itālijā reģistrētas dividenžu saņēmējas sabiedrības un citā dalībvalstī reģistrētas dividenžu saņēmējas sabiedrības atrodas salīdzināmās situācijās.

- 51 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti (iepriekš minētais spriedums lietā *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, 34. punkts).
- 52 Tomēr, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai noslēdzot konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet — par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, — arī akcionāriem nerezidentiem, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kurā atrodas akcionāri rezidenti (iepriekš minētie spriedumi lietās *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts, lietā *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, 35. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 38. punkts).
- 53 Tikai tas vien, ka šī pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividenžu saņēmēja sabiedrība nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko principā aizliedz EKL 56. pants, dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai mīkstinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrībām akcionārēm nerezidentēm tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret sabiedrībām akcionārēm rezidentēm (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 39. punkts).
- 54 Šajā lietā ir jāatzīst, ka Itālijas likumdevējs ir izvēlējis savu kompetenci nodokļu jomā īstenot attiecībā uz dividendēm, kas izmaksājamas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām. Citās dalībvalstīs dibinātās šo dividenžu saņēmējas tādējādi atrodas situācijā, kas pielīdzināma rezidentiem attiecībā uz Itālijā reģistrētu sabiedrību izmaksāto dividenžu dubultas aplikšanas ar nodokļiem risku, no kā izriet, ka dividenžu saņēmējiem, kas nav rezidenti, nevar piemērot režīmu, kas ir atšķirīgs no rezidentiem piemērojamā.

- 55 Šajā sakarā Itālijas Republika norāda, ka atšķirīgo režīmu pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi saistībā ar nodokļu režīma saskaņotību, nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadali un cīņu pret krāpšanos ar nodokļiem, kurus Tiesa ir atzinusi par pietiekamiem šādu atšķirību pamatošanai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts; 2008. gada 15. maija spriedumu lietā *C-414/06 Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 42. punkts, kā arī attiecībā uz pamatotību sakarā ar nodokļu režīma saskaņotību 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā *C-204/90 Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 68. punkts).
- 56 Attiecībā uz pamatojumu, kas saistīts ar nodokļu režīma saskaņotību un nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadali, lai to atspēkotu, pietiek norādīt, ka Itālijas Republika būtībā ir pārņēmusi argumentus, kuri tika izvirzīti, lai aizstāvētu apgalvojumu par to, ka šā sprieduma 33. punktā konstatētā režīmu atšķirība nepastāv, jo jāņem vērā arī tas, ka fiziskajām personām, kuras ir Itālijas rezidentes un kurām pieder kapitāldaļas, ir jāmaksā ienākuma nodoklis. Šā sprieduma 43. punktā izklāstīto iemeslu dēļ šāda argumentācija nav uzskatāma par izdevušos.
- 57 Attiecībā uz cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā ir jāatgādina, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieļaut tikai tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedums lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 47. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 64. punkts).
- 58 Tādējādi pamatojums, kas izriet no cīņas pret krāpšanu nodokļu jomā, ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz pilnībā fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no nodokļu tiesību aktu piemērošanas, kas izslēdz vispārēju prezumpciju par krāpšanu. Līdz ar to vispārēja prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nevar pamatot fiskālu pasākumu, kas apdraud Līguma mērķus (šajā sakarā skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā *C-478/98 Komisija/Belģija, Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 59 Šajā gadījumā visām citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm tiek piemērots mazāk labvēlīgs nodokļu režīms. Šāds mazāk labvēlīgs režīms tādējādi nevar tikt pamatots ar cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā.
- 60 Turklāt dalībvalsts var atsaukties uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Direktīva 77/799”), lai no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm iegūtu jebkuru informāciju, kas var tai palīdzēt pareizi aprēķināt minētajā direktīvā minētos nodokļus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 71. punkts).
- 61 Mazāk labvēlīgais režīms, kuru Itālijā piemēro dividendēm, kuras izmaksājamas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, tādējādi ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas nav saderīgs ar EKL 56. panta 1. punktu.
- 62 Visbeidzot, Itālijas Republika nevar apgalvot, ka prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi katrā ziņā ir jānoraida, jo tās tiesību aktu nesaderīgums ar EKL 56. panta 1. punktu izriet no Tiesas veiktās šī panta interpretācijas spriedumos, kuri lietās par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu pasludināti pēc šajā lietā aktuālajā argumentētajā atzinumā paredzētā termiņa beigšanās.
- 63 Kopienų tiesību normas interpretācija, kuru Tiesa veic atbilstoši tai EKL 234. pantā paredzētajai kompetencei, paskaidro un precizē šīs normas nozīmi un tvērumu, kāds tas būtu un kādu to vajadzētu uztvert un piemērot kopš tā spēkā stāšanās brīža (šajā sakarā skat. 1980. gada 27. marta spriedumu lietā 61/79 *Denkavit italiana, Recueil*, 1205. lpp., 16. punkts), ja vien Tiesa iespēju atsaukties uz šādi interpretētu normu nav aprobežojusi tikai ar pagātni (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit italiana*, 17. punkts).

64 No visa iepriekš minētā izriet, ka, dividendēm, kas izmaksājamas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, piemērodama mazāk labvēlīgu nodokļu režīmu par to, kuru piemēro dividendēm, kas izmaksājamas valstī reģistrētam sabiedrībām, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti EKL 56. panta 1. punktā.

— Par EEZ līguma pārkāpumu

65 Viens no galvenajiem EEZ līguma mērķiem ir pēc iespējas pilnīgāk panākt preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvu apriti visā Eiropas Ekonomikas zonā (EEZ), līdz ar ko iekšējā tirgū, kas ir realizēts Kopienas teritorijā, tiktu iekļautas EBTA valstis. Šādā perspektīvā daudzu minētā līguma normu mērķis ir nodrošināt pēc iespējas vienveidīgāku tā interpretāciju visā EEZ (skat. 1992. gada 10. aprīļa atzinumu 1/92, *Recueil*, I-2821. lpp.). Tiesai šajā sakarā ir jānodrošina, lai EEZ līguma normas, kuras būtībā ir identiskas Līguma normām, dalībvalstīs tiktu interpretētas vienādi (2003. gada 23. septembra spriedums lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, I-9743. lpp., 29. punkts).

66 No tā izriet, ka, kaut arī ierobežojumi brīvai kapitāla aprītei starp EEZ līgumslēdzēju valstu pilsoņiem ir jāvērtē attiecībā uz minētā līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīm normām ir tāda pati piemērojamība kā pēc būtības identiskajiem EKL 56. panta noteikumiem (skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande, Krājums, I-4873. lpp., 33. punkts).

67 Tādēļ un ņemot vērā pamatojumu, kas izklāstīts, pārbaudot prasību sakarā ar EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu, ir jāatzīst, ka mazāk labvēlīgais režīms, kuru saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem piemēro dividendēm, kas izmaksātas EEZ līgumslēdzējās valstīs reģistrētām sabiedrībām, ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums EEZ līguma 40. panta izpratnē.

- 68 Tomēr jāatzīst arī, ka šo ierobežojumu pamato primārs vispārējo interešu apsvērums, proti, cīņa ar krāpšanu nodokļu jomā.
- 69 Tādējādi, kā Tiesa jau ir atzinusi, judikatūra par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Kopienas ietvaros nevar tikt pilnībā attiecināta uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā (šajā sakarā skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 A, Krājums, I-11531. lpp., 60. punkts).
- 70 Šajā gadījumā vispirms ir jānorāda, ka Direktīvā 77/799 paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībās starp tām un trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja [ši valsts] nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību.
- 71 Vēl Itālijas Republika apgalvoja — kam neviens neiebilda —, ka starp to un Lihtenšteinas Firstisti nav vienošanās par informācijas apmaiņu. Visbeidzot Itālijas Republika norādīja — ko arī neviens neapšaubīja —, ka konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras tā ir noslēgusi ar Īslandes Republiku un Norvēģijas Karalisti, nav ietvertas normas par pienākumu sniegt informāciju.
- 72 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka attiecīgais Itālijas tiesiskais regulējums ir pamatots attiecībā uz EEZ līguma dalībvalstīm primāra vispārējo interešu apsvēruma dēļ, proti, cīņas pret krāpšanu nodokļu jomā, un šis apsvērums ir piemērots, lai sasniegtu minēto mērķi, nepārsniedzot tā sasniegšanai nepieciešamā robežas.
- 73 Tādēļ prasība ir jānoraida, jo tā ir par pienākumu neizpildi, kuri Itālijas Republikai izriet no EEZ līguma 40. panta.

- 74 Komisija savukārt uzskata, ka Itālijas tiesiskais regulējums ir neattaisnojams EEZ līguma 31. pantā paredzētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.
- 75 Tomēr sakarā ar EEZ līguma 40. pantu izklāstīto apsvērumu dēļ Itālijas tiesiskais regulējums ir atzīstams par pamatotu attiecībā pret EEZ līguma dalībvalstīm primāra vispārējo interešu apsvēruma dēļ, proti, cīņas pret krāpšanu nodokļu jomā, un šis apsvēruma ir piemērots, lai sasniegtu minēto mērķi, nepārsniedzot tā sasniegšanai nepieciešamā robežas.
- 76 Tādējādi prasība ir jānoraida, jo tā ir par pienākumu neizpildi, kuri Itālijas Republikai izriet no EEZ līguma 31. panta.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 77 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Saskaņā ar šī paša Reglamenta 69. panta 3. punkta pirmo daļu, ja abiem lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs vai ja pastāv izņēmuma apstākļi, Tiesa var nolemt, ka tiesāšanās izdevumi ir jāsadala vai ka lietas dalībnieki sedz savus izdevumus paši.
- 78 Šajā prāvā ir jāņem vērā, ka atsevišķi Komisijas izvirzītie iebildumi netika pieņemti.

79 Tādēļ ir jāpiespiež Itālijas Republikai atlīdzināt trīs ceturtdaļas no visiem tiesāšanās izdevumiem. Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdaļu.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospiež:

- 1) **dividendēm, kas izmaksājamas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, piemērodama mazāk labvēlīgu nodokļu režīmu par to, kuru piemēro dividendēm, kas izmaksājamas valstī reģistrētām sabiedrībām, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti EKL 56. panta 1. punktā;**
- 2) **pārējā daļā prasību noraidīt;**
- 3) **Itālijas Republika atlīdzina trīs ceturtdaļas no visiem tiesāšanās izdevumiem. Eiropas Kopienu Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdaļu.**

[Paraksti]