

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 10. februārī*

Apvienotās lietas C-436/08 un C-437/08

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Austrija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2008. gada 29. septembrī un kas Tiesā reģistrēti 2008. gada 3. oktobrī, un kurus minētā tiesa pārformulējusi 2009. gada 30. oktobrī, tiesvedībās

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) un

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

pret

Finanzamt Linz.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs K. Malačeks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 15. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH* vārdā — R. Leitners [*R. Leitner*], *Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*, un G. Galeitners [*G. Gahleitner*], *Steuerberater*, kā arī B. Prehla [*B. Prechtl*],
- Austrijas valdības vārdā — J. Bauers [*J. Bauer*] un K. Pezendorfere [*C. Pesendorfer*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā — J. Mellers [*J. Möller*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā — Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāve, kurai palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,
- Nīderlandes valdības vārdā — J. Langers [*J. Langer*], kā arī K. Viselsa [*C. Wissels*], M. Norta [*M. Noort*] un B. Kopmane [*B. Koopman*], pārstāvji,
- Somijas valdības vārdā — J. Heliskoski [*J. Heliskoski*], pārstāvis,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — sākotnēji — V. Džeksone [*V. Jackson*], pēc tam — S. Hetevejs [*S. Hathaway*] un L. Siboruts [*L. Seeboruth*], pārstāvji, kuriem palīdz R. Hills [*R. Hill*], *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Melss [*W. Mölls*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2010. gada 11. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Savienības tiesību interpretāciju.
- 2 Šie lūgumi ir iesniegti tiesvedībā starp *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH* (turpmāk tekstā — “*Haribo*”), saskaņā ar Austrijas tiesībām dibinātu sabiedrību ar ierobežotu atbildību, kā arī *Österreichische Salinen AG* (turpmāk tekstā — “*Salinen*”), saskaņā ar Austrijas tiesībām dibinātu akciju sabiedrību, un *Finanzamt Linz* (Lincas Finanšu pārvalde) par citās dalībvalstīs un trešajās valstīs dibinātu sabiedrību izmaksāto dividendžu aplikšanu ar nodokli Austrijā.

I — Atbilstošās valsts tiesību normas

- 3 Lai novērstu ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu dividendēm, kuras sabiedrība rezidente vai nerezidente izmaksā sabiedrībai rezidentei, Austrijas nodokļu tiesību aktos ir paredzēts, ka zināmos apstākļos tām ir piemērojama vai nu “atbrīvojuma metode”, kas nozīmē, ka sabiedrības saņemtās dividendes ir atbrīvojamas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, vai arī “atskaitīšanas metode”, kas nozīmē, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas samaksāts par ienākumiem, no kuriem izmaksātas dividendes, ir ieskaitāms sabiedrības, kas saņem dividendes, ienākumu nodokli Austrijā.

- 4 1988. gada Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma (*Körperschaftsteuergesetz* 1988, *BGBI.* 401/1988), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2009. gada Finanšu likumu (*BGBI.* I, 52/2009; turpmāk tekstā — “*KStG*”), 10. pantā, kurš atbilstoši *KStG* 26.c panta 16. punkta b) apakšpunktam ir piemērojams visiem atklātiem nodokļu noteikšanas gadījumiem, ir noteikts:

“1. No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvoti ienākumi no līdzdalības pamatkapitālā. Ienākumi no līdzdalības pamatkapitālā ir:

- 1) Jebkāda veida peļņas daļa no līdzdalības iekšzemes kapitālsabiedrību un kooperatīvo sabiedrību pamatkapitālā kapitāla daļu formā.

[..]

- 5) Peļņas daļa [...] no līdzdalības ārvalsts sabiedrībā, kas atbilst 1988. gada Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likuma 2. pielikumā paredzētajiem, kā arī [Padomes] 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK [par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 255, 6. lpp.)] 2. pantā noteiktajiem priekšnosacījumiem un kurai nav piemērojams 7. punkts.

- 6) Peļņas daļa [...] no līdzdalības tādā Eiropas Ekonomikas zonas [līgums noslēgts 1992. gada 2. maijā, OV 1994, L 1, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “EEZ līgums”] [trešās] valsts sabiedrībā [...], ar kuras rezidences valsti pastāv visaptveroša administratīvā palīdzība un palīdzība piespiedu izpildes jomā, ja vien tai nav piemērojams 7. punkts.

- 7) Jebkāda veida peļņas daļa no būtiskas starptautiskas līdzdalības pamatkapitālā (turpmāk tekstā — “starptautiska līdzdalība”) [iepriekš minētās] otrās daļas izpratnē.

2. [...] starptautiska līdzdalība pamatkapitālā pastāv tad, ja nodokļa maksātājiem [...] nepārtraukti vismaz vienu gadu pieder vismaz viena desmitā daļa kapitāla daļu [sabiedrībā nerezidentē], ja to iespējams pierādīt.

[..]

4. Atkāpjoties no 1. punkta 7. apakšpunktā noteiktā, peļņas daļa [...] starptautiskas līdzdalības pamatkapitālā 2. punkta izpratnē netiek atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa saskaņā ar šādiem turpmāk minētiem nosacījumiem, ja pastāv iemesli, kuru dēļ federālais finanšu ministrs var izdot rīkojumu par neatbrīvošanu, lai novērstu

krāpšanu nodokļu jomā un ļaunprātīgu rīcību (Federālā nodokļu kodeksa 22. pants).
Var uzskatīt, ka šādi iemesli konkrēti pastāv tad, ja:

- 1) sabiedrības nerezidentes komercdarbības tiešais vai netiešais mērķis ir gūt ienākumus no procentu maksājumiem, no kustamu ķermeņu vai bezķermeņu, komerciāli nozīmīgu aktīvu izmantošanas tiesību cesijas un no kapitāla daļu (akciju) atsavināšanas, un

- 2) sabiedrības nerezidentes peļņa nodokļa bāzes vai attiecīgi nodokļa likmju noteikšanas kontekstā netiek aplikta ar Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināmu ārvalsts nodokli.

5. Atkāpjoties no 1. punkta 5. un 6. apakšpunktā noteiktā, peļņas daļa netiek atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ja:

- 1) sabiedrībai nerezidentei ārvalstī faktiski un nedz tieši, nedz netieši netiek uzlikts nekāds Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināms nodoklis vai

- 2) sabiedrības nerezidentes peļņa ārvalstī tiek aplikta ar Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināmu nodokli, kura piemērojamā likme ir par vairāk nekā 10 procentiem zemāka nekā Austrijas uzņēmumu ienākuma nodoklim, [...] vai

3) sabiedrībai nerezidentei ārvalstī tiek piemērota visaptveroša personiska vai aktīviem piesaistīta atbrīvošana no nodokļa. [..]

6. Gadījumos, kas minēti 4. un 5. punktā attiecībā uz peļņas daļu, [Austrijas] uzņēmumu ienākuma nodoklim pielīdzināma ārvalsts nodokļa samazināšana ir veicama šādi: par [dividenžu] izmaksāšanai iepriekš uzliktām nodokļa saistībām uzskatāmais ārvalsts nodoklis uz iesnieguma pamata tiek atskaitīts no tāda iekšzemes uzņēmumu ienākuma nodokļa, ar ko tiek aplikta jebkāda veida peļņas daļa, kas iegūta no būtiskas starptautiskas līdzdalības nerezidentu pamatkapitālā. Nosakot ienākumu apjomu, atskaitāmais ārvalsts nodoklis tiek pieskaitīts jebkāda veida peļņas daļai no būtiskas starptautiskas līdzdalības pamatkapitālā.”

5 2008. gada 13. jūnijā *Bundesministerium für Finanzen* (Federālā finanšu ministrija) pēc *Verwaltungsgerichtshof* [Augstākās administratīvās tiesas] 2008. gada 17. aprīļa nolēmumiem, kas minēti šī sprieduma 13. punktā, publicēja paziņojumu attiecībā uz *KStG* 10. panta 2. punktu redakcijā, kas bija spēkā pirms 2009. gada Finanšu likuma (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Šajā normā bija paredzēts, ka ienākumi no kapitāla daļām sabiedrībā rezidentē ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa, tomēr ienākumi no kapitāla daļām sabiedrībā nerezidentē ir atbrīvoti tikai tad, ja šo ienākumu saņēmējam dividendes maksājošajā sabiedrībā pieder vismaz 25 % kapitāla daļu.

6 Attiecībā uz dividendēm no kapitāla daļām sabiedrībās nerezidentēs, kuru apjoms nesasniedz 25 %, 2008. gada 13. jūnija paziņojumā ir norādīts, ka maksājamajā valsts uzņēmumu ienākuma nodokli ir ieskaitāms gan uzņēmumu ienākuma nodoklis, kuru savā rezidences valstī maksā dividendes izmaksājošā sabiedrība, gan arī minētajā valstī atbilstoši divpusējai konvencijai par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu faktiski ieturētais nodoklis ienākuma gūšanas vietā.

7 Šajā sakarā minētajā paziņojumā ir atzīmēts, ka nodokļu maksātājam, lai tas varētu ieskaitīt ārvalsts nodokli Austrijā maksājamā nodokļa apmērā, ir jāsniedz šādas ziņas:

- maksājošās sabiedrības, kurā pastāv līdzdalība, precīzs nosaukums;

- precīzas ziņas par līdzdalības apmēru;

- precīzas ziņas par uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi, kas maksājošajai sabiedrībai piemērojama tās rezidences valstī. Ja tai būtu piemērojams nevis rezidences valsts parastais nodokļu režīms (bet gan, piemēram, samazināta nodokļa likme, personisks atbrīvojums no nodokļa vai plašs aktīviem piesaistīts atbrīvojums vai atlaides), ir jāmin faktiski piemērojamā nodokļa likme;

- ziņas par tās [peļņas] daļai piemērojamām ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokļa saistībām, kas aprēķinātas, pamatojoties uz iepriekšminētajiem parametriem;

- precīzas ziņas par ienākuma gūšanas vietā faktiski uzliktā nodokļa likmi, kas nepārsniedz attiecīgo likmi, kas noteikta konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu;

- no nodokļa atskaitāmās summas aprēķins.

- 8 Iesniedzējtiesa uzskata, ka 2008. gada 13. jūnija paziņojums ir piemērojams, neraugoties uz 2009. gadā izdarītajiem grozījumiem tiesību aktos.

II — Pamata lietas un prejudiciālie jautājumi

- 9 2001. taksācijas gadā *Haribo* guva ienākumus no dalības ieguldījumu fondā, kurus veidoja dividendes, kuras izmaksāja citās dalībvalstīs, kas nav Austrijas Republika, un trešajās valstīs dibinātas kapitālsabiedrības. *Salinen* līdzīgus ienākumus guva 2002. taksācijas gadā. Minētā taksācijas gada laikā šai sabiedrībai radās saimnieciskās darbības zaudējumi.
- 10 Pēc tam, kad *Finanzamt Linz* bija noraidījusi *Haribo* un *Salinen* lūgumus no nerezidentēm kapitālsabiedrībām saņemtās dividendes atbrīvot no nodokļa, tās cēla prasības iesniedzējtiesā.
- 11 2005. gada 13. janvāra nolēmumos iesniedzējtiesa atzina, ka *KStG* 10. panta 2. punkts, redakcijā, kas bija spēkā pirms 2009. gada Finanšu likuma, ir pretrunā kapitāla brīvas aprites principam, jo atbilstoši tam dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, tostarp trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām, tiek apliktas ar nodokli pēc mazāk labvēlīga režīma nekā dividendes no sabiedrībām rezidentēm, un šī atšķirīgā attieksme neesot pamatota. Pēc analogijas piemērojot nodokļu režīmu, kāds *KStG* 10. panta 1. punktā paredzēts attiecībā uz dividendēm no sabiedrībām rezidentēm, minētā tiesa no citās

dalībvalstīs vai trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām saņemtās dividendes atzina par ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa.

- 12 *Finanzamt Linz* šos nolēmumus pārsūdzēja *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa), it īpaši norādot, ka LESD 63. pants nav piemērojams dalībai valstu ieguldījumu fondos.
- 13 Ar 2008. gada 17. aprīļa nolēmumiem minētā tiesa vispirms nolēma, ka LESD 63. pants ir piemērojams kapitāla daļu iegūšanai un turējumam sabiedrībās nerezidentēs apmērā, kas neļauj īstenot ievērojamu ietekmi pār šīm sabiedrībām, tostarp arī tad, ja šīs kapitāla daļas tiek turētas ar ieguldījumu fondu starpniecību.
- 14 Gluži tāpat kā iesniedzējtiesa, arī *Verwaltungsgerichtshof* turpinot atzina, ka *KStG* 10. panta 2. punkta noteikumi, redakcijā, kura bija spēkā pirms 2009. gada Finanšu likuma, ir pretrunā kapitāla brīvas aprites principam un tādēļ tos var piemērot tikai Savienības tiesībās paredzētā veidā. Tā uzskatīja, ka, ja pastāv vairākas Savienības tiesībām atbilstošas pieejas, būtu jāpiemēro tā, ar kuru pēc iespējas tiek saglabāts valsts likumdevēja nolūks.
- 15 Šajā ziņā *Verwaltungsgerichtshof* atzina, ka, lai kompensētu mazāk labvēlīgā nodokļu režīma piemērošanu dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm, kurās kapitāla daļu īpašniekam pieder mazāk kā 25 % kapitāla daļu, salīdzinājumā ar no sabiedrībām rezidentēm saņemtajām dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, pirmajai minētajai dividenžu kategorijai būtu jāpiemēro nevis atbrīvojuma metode, bet gan

metode, atbilstoši kurai Austrijā maksājamajā nodoklī ieskaita dividendes izmaksājušās sabiedrības rezidences valstī samaksāto nodokli.

- 16 Visbeidzot, *Verwaltungsgerichtshof* norādīja, ka atskaitīšanas metode vairāk atbilstot Austrijas likumdevēja izvēlētajai pieejai nekā atbrīvojums no nodokļa. Ja dividendes izmaksājušās sabiedrības rezidences valstī dividendes tiktu apliktas ar nodokli, kas ir lielāks vai vienāds ar kapitāla daļu īpašnieka valstī piemērojamo, atskaitīšanas un atbrīvošanas metožu rezultāti būtu identiski. Tomēr, ja pirmajā minētajā valstī piemērotais nodoklis būtu mazāks par kapitāla daļu īpašnieka valstī piemēroto, tikai ar atskaitīšanas metodi pēdējā minētajā valstī būtu iespējams iekasēt nodokli tādā pašā apmērā kā par valsts izcelsmes dividendēm.
- 17 Uzskatīdama, ka, *KStG* 10. panta 2. punktā, redakcijā, kas bija spēkā pirms 2009. gada Finanšu likuma, paredzēto atbrīvojuma metodi piemērojot pēc analogijas, iesniedzējtiesas nolēmumi pamata lietās ir kļuvuši prettiesiski, *Verwaltungsgerichtshof* atcēla šos nolēmumus un nosūtīja lietas atpakaļ minētajai tiesai.
- 18 Ar Tiesā 2008. gada 3. oktobrī iesniegtajiem lēmumiem iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, vai atbrīvošanas un atskaitīšanas metodes ir uzskatāmas par līdzvērtīgām Savienības tiesību aspektā.
- 19 *KStG* 10. panta sākotnējā redakcija ar atpakaļejošu spēku tika grozīta ar 2009. gada Finanšu likumu. Tā kā šajā jaunajā normā ir paredzēts zināmos apstākļos atbrīvojuma metodi piemērot arī attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrībām nerezidentēm, Tiesa 2009. gada 8. oktobrī saskaņā ar Tiesas Reglamenta

104. panta 5. punktu lūdza iesniedzējtiesu sniegt skaidrojumu. Iesniedzējtiesai tika lūgts precizēt notikušo likumdošanas izmaiņu ietekmi uz prejudiciālo jautājumu formulējumu.

20 2009. gada 30. oktobra atbildē uz šo lūgumu sniegt paskaidrojumus iesniedzējtiesa abās lietās uzdotos jautājumus pārformulēja.

21 Lietā C-436/08 tā vispirms paskaidro, ka atbilstoši *KStG* no nodokļa ir atbrīvojamas dividendes, kas saņemtas par kapitāldaļu turējumu līdz 10% apmērā no dividendes izmaksājušās sabiedrības pamatkapitāla, proti, t.s. “portfeļa dividendes”, kas saņemtas no tādā trešajā valstī dibinātas kapitālsabiedrības, kas ir EEZ līguma dalībvalsts un ar kuru Austrijai ir noslēgts nolīgums par visaptverošu administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā. Šāds nosacījums neesot attiecināms uz starptautisku līdzdalību *KStG* 10. panta 2. punkta izpratnē.

22 Turpinājumā tā uzsver, ka portfeļa dividenžu no sabiebrībām nerezidentēm, kas dibinātas citās dalībvalstīs, kas nav Austrija, vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, atbrīvojums no nodokļa katrā ziņā lielākajā tiesā gadījumā nav piemērojams informācijas, kura nodokļu maksātājam ir jāsniedz nodokļu iestādēm, lai varētu izmantot šo nodokļu priekšrocību, dēļ. Nodokļu maksātājam ir jāsniedz pierādījumi, ka nav izpildīti *KStG* 10. panta 5. punktā paredzētie nosacījumi. Šajā nolūkā nodokļu maksātājam būtu jāsalīdzina nodokļi (*KStG* 10. panta 5. punkta 1. apakšpunkts), jānosaka piemērojamā nodokļa likme (*KStG* 10. panta 5. punkta 2. apakšpunkts), kā arī jānoskaidro juridiskās personas nerezidentes atbrīvojumi no nodokļa personīgu un faktiski pamatu dēļ (*KStG* 10. panta 5. punkta 3. apakšpunkts), jāiegūst atbilstošie

pierādījumi un jāuzglabā tie iespējamās nodokļu iestādes kontroles vajadzībām. Īpaši attiecībā uz kapitāla daļām ieguldījumu fondos esot praktiski neiespējami pierādīt, ka *KStG* 10. panta 5. punkta nosacījumi nav izpildīti.

- 23 Iesniedzējtiesa nepiekrīt *Verwaltungsgerichtshof* 2008. gada 17. aprīļa nolēmumos paustajai nostājai par to, ka atbrīvošanas un atskaitīšanas metodes tomēr ir uzskatāmas par līdzvērtīgām.
- 24 Visbeidzot, iesniedzējtiesa norāda, ka likumdevējs *KStG* 10. pantā nav paredzējis nodokļu priekšrocību attiecībā uz dividendēm, kas gūtas no mazāk kā 10% kapitāla daļu turējuma juridiskās personās, kuras ir dibinātas trešajās valstīs, pie kam limits, kuru sasniedzot minētā priekšrocība vairs netiek piešķirta, agrāk bija noteikts 25% apmērā. Ja šis tiesiskais regulējums būtu pretrunā Savienības tiesībām, iesniedzējtiesai būtu jāpiemēro atskaitīšanas metode atbilstoši *Verwaltungsgerichtshof* 2008. gada 17. aprīļa nolējumam.
- 25 Šādos apstākļos *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* [Neatkarīgais finanšu senāts, Lincas nodaļa] nolēma apturēt tiesvedību un lietā C-436/08 uzdot Tiesai šādus pārformulētus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja portfeļa dividendes EEZ dalībvalstīs no nodokļiem tiek atbrīvotas vienīgi tad, ja pastāv nolīgums par savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā, lai gan starptautiskas līdzdalības pamatkapitālā gadījumā atbrīvošana no nodokļa (arī attiecībā uz

dividendēm no sabiedrībām trešajās valstīs un pat tad, ja notiek pāreja uz nodokļa atskaitīšanas metodi) šim priekšnosacījumam nav piesaistīta?

- 2) Vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja dividendēm no portfeļa ieguldījumiem no sabiedrībām [Eiropas] Savienībā vai EEZ līguma dalībvalstīs tiktāl, ciktāl nepastāv priekšnosacījumi atbrīvošanas no nodokļa metodes piemērošanai, tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, lai gan kapitāla daļu īpašniekam ir grūtības (vai arī tas ir pat neiespējami) iegūt kā pierādījumus par atbrīvošanas no nodokļa metodes priekšnosacījumu izpildi (salīdzināms nodokļu režīms, ārvalsts nodokļa likmes lielums, sabiedrības nerezidentes personiskās vai aktīviem piesaistītas atbrīvošanas neiespējamība), tā arī datus, kas vajadzīgi ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšanai?

- 3) Vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja likumos attiecībā uz ienākumiem no līdzdalības trešo valstu sabiedrībās netiek paredzēts nedz atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa, nedz samaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšana tiktāl, ciktāl līdzdalības apmērs ir mazāks par 10 % (25 %), savukārt ienākumi no līdzdalības sabiedrībās rezidentēs neatkarīgi no līdzdalības apmēra ir atbrīvoti no nodokļa?

- 4) a) Ja uz trešo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši: vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja valsts iestāde, lai novērstu diskrimināciju pret līdzdalību trešo valstu sabiedrībās, piemēro nodokļa atskaitīšanas metodi, turklāt pierādījumus par ārvalstīs iepriekš samaksāto (uzņēmumu ienākuma nodokli) mazā dalības apmēra dēļ nav iespējams iegūt vai to var izdarīt vienīgi ar nesamērīgām izmaksām, jo šāds rezultāts saskaņā ar Austrijas *Verwaltungsgerichtshof* no-

lēmumu visvairāk atbilst likumdevēju (hipotētiskajai) gribai, savukārt, ja dividendēm no trešajām valstīm vienkārši netiktu piemērots diskriminējošais 10 % (25 %) līdzdalības apmēra sliekšnis, tas nozīmētu, ka tās tiek atbrīvotas no nodokļa?

- b) Ja uz ceturttā jautājuma a) daļu tiek atbildēts apstiprinoši: vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja tiek atteikts atbrīvot no nodokļa ienākumus no līdzdalības trešo valstu sabiedrībās, ja līdzdalības apmērs ir mazāks par 10 % (25 %), lai gan ienākumu no līdzdalības, kas pārsniedz 10 % (25 %), atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no tā, vai pastāv visaptverošs nolīgums par savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā?
- c) Ja uz ceturttā jautājuma a) daļu tiek atbildēts noliedzoshi: vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja tiek atteikts attiecībā uz ienākumiem no līdzdalības trešo valstu sabiedrībās atskaitīt ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokli, ja līdzdalības apmērs ir mazāks par 10 % (25 %), lai gan nodokļa atskaitīšana ienākumiem no līdzdalības trešo valstu sabiedrībās, kas noteikta attiecībā uz konkrētiem gadījumiem, ja līdzdalības apmērs pārsniedz 10 % (25 %), nav atkarīga no tā, vai pastāv visaptveroša administratīvā palīdzība un palīdzība piespiedu izpildes jomā?"

²⁶ Lietā C-437/08 iesniedzējtiesa norāda, ka *Verwaltungsgerichtshof* 2008. gada 17. aprīļa nolēmumā nav atbildēts uz jautājumu, vai atskaitāmais nodoklis ietver ne vien uzņēmumu ienākuma nodokli, kas samaksāts dividendžu maksātājas sabiedrības rezidences valstī, bet arī nodokli ienākuma gūšanas vietā, ko šī pati valsts ir ieturējusi atbilstoši divpusējai konvencijai par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu.

- 27 Turklāt attiecībā uz taksācijas laikposmu, kura ietvaros sabiedrība rezidente, kas saņēmusi dividendes, ir cietusi saimnieciskās darbības zaudējumus, rodas jautājums, vai nodokļu administrācijai nevajadzētu ārvalstīs samaksāto nodokli atskaitīt tikai nākamajos taksācijas laikposmos, lai izvairītos no diskriminācijas, kas saistīta ar sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu izmaksātajām dividendēm piemērojamo režīmu atšķirībām.
- 28 Šādos apstākļos *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* nolēma apturēt tiesvedību un lietā C-437/08 uzdot Tiesai šādus pārformulētus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja ārvalsts dividendēm metodes maiņas gadījumā tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, bet attiecībā uz atskaitāmo uzņēmumu ienākuma nodokli vai attiecīgi atskaitāmo ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli netiek vienlaicīgi atļauta pārvešana atskaitīšanas nolūkā uz nākamajiem taksācijas gadiem vai nodokļa atlaide gadā, kas tiek noslēgts ar zaudējumiem?
- 2) Vai tiek pārkāptas [Savienības] tiesības, ja dividendēm no sabiedrībām trešajās valstīs tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, jo saskaņā ar Austrijas *Verwaltungsgerichtshof* nolēmumu šāds rezultāts visprecīzāk atbilst likumdevēja (hipotētiskajai) gribai, taču netiek atļauts, ka vienlaicīgi tiktu veikta pārvešana atskaitīšanas nolūkā vai nodokļa atlaide gadā, kas tiek noslēgts ar zaudējumiem?”
- 29 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 16. janvāra rīkojumu lietas C-436/08 un C-437/08 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī sprieduma taisīšanai.

- 30 Tomēr, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesas 2009. gada 30. oktobra atbildē uz tai nosūtīto lūgumu sniegt paskaidrojumus prejudiciālie jautājumi tika pārformulēti, Tiesa 2009. gada 18. novembrī nolēma atsākt rakstveida procesu šajās lietās.

III — Par prejudiciālajiem jautājumiem

A — Par pamata lietās aplūkojamo pamatbrīvību

- 31 Ir jāatzīst, ka abās lietās uzdotajos jautājumos nav minēta neviena konkrēta LESD norma, kuras interpretācija būtu nepieciešama iesniedzējtiesai, lai tā varētu taisīt spriedumu pamata lietās. Minētajos jautājumos ir vienīgi vispārīga atsauce uz Savienības tiesībām.
- 32 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai gadījumā, ja jautājumi nav formulēti precīzi, Tiesa no iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas un pamata lietas materiāliem drīkst izkristalizēt Savienības tiesību elementus, kuri ir jāinterpretē, ņemot vērā lietas priekšmetu (1999. gada 18. novembra spriedums lietā *C-107/98 Teckal, Recueil*, I-8121. lpp., 34. punkts, kā arī 2003. gada 23. janvāra spriedums lietā *C-57/01 Makedoniko Metro un Michaniki, Recueil*, I-1091. lpp., 56. punkts).

- 33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dividendēm piemērojamais nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts).
- 34 Lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprites brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 37. un 38. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 36. punkts, kā arī 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts).
- 35 Saistībā ar to jau ir ticis atzīts, ka uz valsts tiesību aktiem, kurus nav iecerēts piemērot tikai tai dalībai, kas zināmā mērā ļauj ietekmēt sabiedrības lēmumus un noņemt tās darbību, var attiekties Līguma normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 37. punkts, un 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-81/09 *Idryma Typou*, Krājums, I-10161. lpp., 47. punkts). Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāla daļām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 38. punkts, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 40. un 45.–52. punkts).

36 Šajā gadījumā ir jāatzīst, ka, pirmkārt, abas pamata lietas attiecas uz tādu sabiedrībām rezidentēm izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli Austrijā, kuras tiek izmaksātas no kapitāla daļām ne vairāk kā 10% apmērā, kas šīm sabiedrībām pieder sabiedrībās nerezidentēs. Šāda īpatsvara kapitāla daļu turējums nesniedz iespēju jebkādi ietekmēt minēto sabiedrību lēmumu pieņemšanu un noteikt to rīcību.

37 Otrkārt, ir jāatzīst, ka pamata lietās aplūkojamajos valsts nodokļu tiesību aktos gadījumos, kad tās izmaksātas par maksājošās sabiedrības kapitāla turējumu daļu līdz 10% apmērā, ir nošķirtas valsts un ārvalstu izcelsmes dividendes. Portfeļa ieguldījumu dividendes faktiski vienmēr ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ja attiecīgās kapitāla daļas tiek turētas sabiedrībās rezidentēs, kā tas paredzēts *KStG* 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktā. Turpretim portfeļa ieguldījumu dividendes no nodokļa netiek atbrīvotas, nedz arī tām var piemērot par dividenžu pamatā esošo peļņu samaksātā nodokļa ieskaitu, ja attiecīgās kapitāla daļas ir sabiedrībās, kas dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, bet ar kurām nav nolīguma par savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā, kā tas paredzēts *KStG* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktā, vai trešajās valstīs dibinātās sabiedrībās. Portfeļa ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām citās dalībvalstīs vai EEZ līguma dalībvalstīs, ar kurām ir ticis noslēgts nolīgums par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā, tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas, nevis atbrīvojuma no nodokļa metode, ja dividenžu maksātājas sabiedrības peļņa tās rezidences valstī būtībā nav tikusi aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli, kurš būtu pielīdzināms Austrijā iekasējamajam, kā tas paredzēts *KStG* 10. panta 5. punktā.

38 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā aplūkotais ietilpst vienīgi Līguma normu par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā.

B — *Par jautājumiem lietā C-436/08*

1. Par pirmo jautājumu

³⁹ Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pantam ir pret-runā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram portfeļa ieguldījumu dividendžu no sabiedrībām nerezidentēm, kas dibinātas citās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, atbrīvojumam no nodokļa tiek izvirzīts nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā pastāvēšanu, bet “starptautiskas izcelsmes kapitāldaļām” līdzīgs nosacījums netiek izvirzīts.

a) Par pieņemamību

⁴⁰ Austrijas valdība uzskata, ka jautājums ir nepieņemams. Tā uzsver, ka atbilstoši iesniedzējtiesas nolēmumā ietvertajam faktu izklāstam prasītājai pamata lietā pieder kapitāla daļas ieguldījumu fondos, kuru aktīvos neietilpst trešajās valstīs, kuras ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātu sabiedrību kapitāla daļas. Tādēļ jautājumam neesot saiknes ar pamata lietas priekšmetu.

⁴¹ Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktās procedūras ietvaros, kuras pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valstu tiesām un Tiesu, jebkurš lietas faktu vērtējums ir valsts tiesas kompetencē. Tāpat valsts tiesa, kura iztiesā lietu un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības,

var noteikt, cik lielā mērā vajadzīgs ir prejudiciālais nolēmums, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (it īpaši skat. 2009. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-261/08 un C-348/08 *Zurita García* un *Choque Cabrera*, Krājums, I-10143. lpp., 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 42 Atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar realitāti vai pamata lietas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra*, *Recueil*, I-2099. lpp., 39. punkts; 2002. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-390/99 *Canal Satélite Digital*, *Recueil*, I-607. lpp., 19. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Zurita García* un *Choque Cabrera*, 35. punkts).
- 43 Iesniedzējtiesas nolēmumā ir paskaidrots, ka prasītāja pamata lietā attiecīgajā taksācijas laikposmā saņēma portfeļa ieguldījumu dividendes no citās dalībvalstīs, kas nav Austrijas Republika, vai trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām. Tomēr var uzskatīt, ka iesniedzējtiesa, atsaucoties uz “trešajās valstīs” dibinātām sabiedrībām, ar to ir domājusi izteikt pretnostatījumu “dalībvalstīs” dibinātām sabiedrībām. Šādos apstākļos norāde uz trešajām valstīm ietver arī EEZ līguma dalībvalstis.
- 44 Tā kā, pirmkārt, iesniedzējtiesai ir šaubas par portfeļa ieguldījumu dividendēm no dalības sabiedrībās, kas dibinātas EEZ līguma dalībvalstīs, piemērojamā valsts tiesiskā regulējuma saderīgumu [ar Savienības tiesībām] un, otrkārt, tā kā no iesniedzējtiesas nolēmuma neizriet, ka prasītajai pamata lietā šādās sabiedrībās kapitāla daļas

nepieder, nav gluži acīmredzami, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas nozīmes attiecībā uz nolēmumu, kurš ir jāpieņem iesniedzējtiesai.

⁴⁵ Tādējādi pirmais jautājums ir jāatzīst par pieņemamu.

b) Par lietas būtību

i) Ievada apsvērumi

⁴⁶ Svarīgi atgādināt, ka ar LESD 63. panta 1. punktu tiek īstenota kapitāla brīva aprīte dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā. Šajā nolūkā LESD nodaļas ar nosaukumu “Kapitāls un maksājumi” noteikumos ir noteikts, ka ir aizliegti jebkādi kapitāla aprītes ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

⁴⁷ Savu jautājumu iesniedzējtiesa ir vērsusi uz LESD 63. panta interpretāciju, lai izvērtētu, vai minētajai normai atbilst valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram attiecībā uz dividendēm no “starptautiskas līdzdalības”, proti, kapitāla daļām, kas nepārsniedz 10% sabiedrību nerezidenšu kapitāla, ir paredzēts labvēlīgāks nodokļu režīms nekā attiecībā uz portfeļa ieguldījumu dividendēm, kas saņemtas no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis.

48 Katrā ziņā, kā norādījušas Austrijas, Vācijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Komisija, tādā gadījumā, kāds ir pamata lietā, ir jāsalīdzina nodokļu režīms attiecībā uz portfeļa ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām rezidentēm, no vienas puses, un nodokļu režīms, kas piemērojams portfeļa ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, no otras puses. LESD 63. pantam faktiski principā ir pretrunā dažāda režīma piemērošana vienas dalībvalsts ietvaros dividendēm no trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām un dividendēm no minētajā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām (skat. 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, Krājums, I-4409. lpp., 71. punkts). Turpretim atšķirīgs režīms ienākumiem no trešās valsts salīdzinājumā ar citu trešo valsti kā tāds šajā normā nav skarts.

49 Šī jautājuma ietvaros tādējādi ir jāpārbauda, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka portfeļa ieguldījumu dividendēm no kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs vienmēr tiek piemērots atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa atbilstoši *KStG* 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktam, tomēr saskaņā ar *KStG* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktu attiecībā uz portfeļa ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, šis atbrīvojums ir piemērojams tikai tad, ja Austrijas Republikai ar attiecīgo trešo valsti ir noslēgts nolīgums par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā.

ii) Par kapitāla aprites ierobežojuma esamību

50 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās

dalībvalstīs (2007. gada 25. janvāra spriedums lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts).

- 51 Attiecībā uz to, vai pamata lietā apskatāmais tiesiskais regulējums ir kapitāla aprites ierobežojums, ir jāatzīst, ka sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem portfeļa ieguldījumu dividendes no trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātām sabiedrībām, lai tās varētu izmantot atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, atšķirībā no sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrībām rezidentēm, ir izvirzīts papildu nosacījums, proti, par nolīgumu par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā starp Austrijas Republiku un attiecīgo trešo valsti. Ņemot vērā, ka tikai attiecīgajām valstīm ir tiesības lemt, vai slēgt savā starpā nolīgumus, nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā esamību portfeļa ieguldījumu dividendēm no trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātām sabiedrībām var *de facto* radīt pastāvīgu režīmu, atbilstoši kuram tās nav atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa (pēc analogijas skat. 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Krājums, I-10659. lpp., 25. punkts).

- 52 No tā izriet, ka pamata lietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā izvirzīto nosacījumu dēļ —, lai portfeļa ieguldījumu dividendes, ko Austrijā dibinātas sabiedrības saņem no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, varētu tikt atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa Austrijā, — ieguldījumi, kurus pirmās minētās sabiedrības varētu izdarīt otrajās minētajās, kļūst mazāk pievilcīgi nekā ieguldījumi Austrijā vai citās dalībvalstīs dibinātās sabiedrībās. Šādas režīmu atšķirības var Austrijā dibinātas sabiedrības atturēt iegūt kapitāla daļas sabiedrībās, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis.

- 53 Tādējādi minētais tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites starp dalībvalsti un konkrētām trešajām valstīm ierobežojums, kurš principā ar LESD 63. pantu ir aizliegts.
- 54 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums kapitāla brīvai aprītei ir attaisnojams, ievērojot Līguma normas par kapitāla brīvu aprīti.

iii) Par pasākuma iespējamajiem attaisnojumiem

- 55 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu “LESD 63. pants “neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.
- 56 Šī norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprītes pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādējādi šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādā nozīmē, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuri ietver atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai valsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā *C-11/07 Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 57. punkts, kā arī 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā *C-510/08 Mattern*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts).

- 57 Pašu minētajā normā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants”.
- 58 LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme tādējādi ir jānošķir no diskriminācijas, kas aizliegta ar šī paša panta 3. punktu. No judikatūras izriet, ka, lai tādu valsts nodokļu regulējumu kā pamata lietā apskatāmais varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme, kas izriet no šī regulējuma attiecībā uz portfeļa ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām rezidentēm un attiecībā uz dividendēm no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamatotu primāri vispārējo interešu apsvērumi (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; 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 42. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 49. punkts).
- 59 Ir jāatgādina, ka attiecībā uz tādu nodokļu tiesību normu kā pamata lietā apskatāmā, kuras mērķis ir novērst nodokļa dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, kapitāla daļu īpašnieces sabiedrības, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar kapitāla daļu īpašnieces sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, jo abos gadījumos izmaksātajai peļņai var principā vairākkārtēji uzlikt nodokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts).
- 60 Šādos apstākļos LESD 63. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstij, kura dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms arī dividendēm,

kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).

- 61 Tomēr pamata lietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā šāds līdzvērtīgs režīms nav paredzēts. Kaut arī ar šo regulējumu tiek panākta sabiedrībām rezidentēm izmaksātu valsts izcelsmes portfeļa ieguldījumu dividendžu dubultas aplikšanas ar nodokļiem sistemātiska prevencija, ar to netiek nedz novērsta, nedz mazināta šādas dubultas aplikšanas ar nodokļiem iespēja gadījumos, kad sabiedrība rezidente saņem portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrības, kas dibināta trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, bet kurai ar Austrijas Republiku nav noslēgts nolīgums par visaptverošu savstarpējo administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā. Šis pēdējās minētās konstelācijas gadījumā minētajā valsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēts nedz saņemto dividendžu atbrīvojums no nodokļa, nedz arī attiecīgajā trešajā valstī par sadalīto peļņu samaksātā nodokļa atskaitīšana, kaut arī sabiedrībām rezidentēm vajadzība novērst ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu ir vienādi liela, gan saņemot dividendes no sabiedrībām rezidentēm, gan saņemot dividendes no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis.
- 62 No tā izriet, ka atšķirīgais uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanas režīms attiecībā uz vietējās izcelsmes dividendēm un dividendēm no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, nav attaisnojams ar atšķirību, kas saistīta ar kapitāla ieguldījuma vietu.
- 63 Vēl ir jāpārbauda, vai no tāda valsts tiesiskā regulējuma, kāds ir pamata lietā, izrietošs ierobežojums ir attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 79. punkts).

- 64 Austrijas, Vācijas, Itālijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības šajā nolūkā ir paskaidrojušas, ka gadījumā, kad nenotiek sadarbība attiecīgo kompetento iestāžu starpā, kā tas paredzēts Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvā 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”), dalībvalstij ir tiesības EEZ līguma dalībvalstīs dibinātu sabiedrību izmaksāto portfeļa ieguldījumu dividendžu atbrīvošanai no nodokļa piemērot nosacījumu par savstarpējas palīdzības nolīgumu ar attiecīgo trešo valsti. Tas tādēļ, ka, lai pārbaudītu dividendes izmaksājušas sabiedrības samaksāto nodokli, ir nepieciešama informācijas apmaiņa ar nodokļu administrāciju valstī, kurā minētā sabiedrība ir dibināta.
- 65 Ir jāatgādina, ka judikatūru par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar pilnībā attiecināt uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprite notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *A*, 60. punkts, un lietā Komisija/Itālija, 69. punkts).
- 66 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvā 77/799 paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībās ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šī valsts nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (iepriekš minētie spriedumi lietā Komisija/Itālija, 70. punkts, un lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts).
- 67 No tā izriet, ka tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu priekšrocības izmantošana ir atkarīga no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, kompetentajām iestādēm, šī dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami

no šīs valsts iegūt šo informāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud*, 44. punkts).

- 68 No pamata lietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma izriet, ka ar *KStG* 10. panta 5. punktu portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrībām, kas dibinātas EEZ līguma dalībvalstīs, principā no nodokļa atbrīvot nevar, ja dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņa attiecīgajā trešajā valstī nav tikusi aplikta ar uzņēmuma ienākumu nodokli, kas būtu pielīdzināms Austrijā iekasējamajam. Tādēļ var uzskatīt, ka atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nosacījumu izpildi attiecīgā dalībvalsts nevar konstatēt, ja trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju minētās dalībvalsts nodokļu iestādēm.
- 69 No tā izriet, ka tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds apskatīts pamata lietā, atbilstoši kuram dividendes no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, no nodokļa var atbrīvot tikai tad, ja ar attiecīgo trešo valsti ir noslēgts nolīgums par savstarpēju palīdzību, var tikt pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu kontroles efektivitāti un krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu.
- 70 Tomēr aprītes brīvības ierobežojums, pat ja tas ir atbilstošs izvirzītajam mērķim, nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 82. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ ir jāpārbauda, vai no tāda tiesiskā regulējuma, kāds ir pamata lietā, izrietošs ierobežojums atbilst samērīguma principam.
- 71 Šajā ziņā ir jāatzīst, ka, pirmkārt, ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, dalībvalsts, lai piešķirtu atbrīvojumu no nodokļa dividendēm no sabiedrības, kas dibināta

trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, drīkst izvirzīt nosacījumu par savstarpējas palīdzības nolīgumu ar šo valsti. Tādējādi šāda tiesiskā regulējuma samērīgumu neapdraud apstākļi, ka dalībvalsts šādu prasību nav izvirzījusi attiecībā uz to dividendžu atbrīvojumu no nodokļa, kas saņemtas no ieguldījumiem vismaz 10% apmērā no dividendes izmaksājušās sabiedrības kapitāla.

- 72 Otrkārt, ir jākonstatē, ka pamata lietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, no nodokļa tiek atbrīvotas ar nosacījumu, ka ar šo valsti ir noslēgts nolīgums ne vien par savstarpēju palīdzību administratīvajā, bet arī piedziņas jomā.
- 73 Lai attiecīgajai dalībvalstij sniegtu iespēju pārbaudīt sabiedrības nerezidentes, kas izmaksājuši dividendes, faktisko nodokļu apmēru, nepieciešama varētu būt tikai nolīguma par savstarpēju palīdzību administratīvajā jomā esamība. Attiecīgā valsts tiesību norma patiesībā attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokļa iekasēšanu no sabiedrību rezidenšu ienākumiem Austrijā. Šāda nodokļa piedziņai Austrijas iestādēm trešo valstu iestāžu palīdzība nebūtu nepieciešama.
- 74 Tiesas sēdē izklāstītais Austrijas valdības arguments — ka palīdzība piespiedu izpildes jomā ir vajadzīga nodokļa maksātāja rezidences vietas maiņas gadījumā — ir jānoraida. Kā savu secinājumu 90. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, rezidences vietas maiņa ir pārāk attālināta hipotēze, lai tā varētu pamatot, ka nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana attiecībā uz portfeļa ieguldījumu dividendēm no trešajām valstīm, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ir pilnīgi atkarīga no nolīguma par palīdzību piespiedu izpildes jomā pastāvēšanas.

- 75 Tādēļ uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram portfeļa ieguldījumu dividendes, ko izmaksā par kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs, ir atbrīvojamas no uzņēmumu ienākuma nodokļa un portfeļa ieguldījumu dividenžu no sabiedrībām, kuras dibinātas valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, atbrīvojumam no nodokļa ir izvirzīts nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā pastāvēšanu starp dalībvalsti un attiecīgajām trešajām valstīm, ciktāl minētā tiesiskā regulējuma mērķu sasniegšanai pietiek vienīgi ar nolīgumu par savstarpēju palīdzību administratīvajā jomā.

2. Par otro jautājumu

a) Ievada apsvērumi

- 76 Iesniedzējtiesa atgādina, ka saskaņā ar *KStG* 10. pantu gadījumā, kad ir noslēgts visaptverošs nolīgums par savstarpēju palīdzību, portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrībām rezidentēm, no sabiedrībām, kas dibinātas citās dalībvalstīs, un no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ir jāatbrīvo no nodokļa. Tomēr, kā norādījusi iesniedzējtiesa, no sabiedrībām nerezidentēm saņemto dividenžu atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams lielākajā tiesā gadījumā, ņemot vērā informāciju, kura sabiedrībai saņēmējai ir jāsniedz nodokļu administrācijai, lai varētu izmantot šo priekšrocību. Tādējādi dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm parasti tiek piemērota atskaitīšanas metode. Iesniedzējtiesa uzskata, ka nodokļu maksātājs informāciju par ārvalstīs atskaitāmo nodokli varētu iegūt ar ļoti lielām grūtībām.

77 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa tādējādi būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā aplūkojamais, atbilstoši kuram dividendēm no portfeļa ieguldījumiem no sabiedrībām citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, tiktāl, ciktāl nepastāv priekšnosacījumi atbrīvošanas no nodokļa metodes piemērošanai, tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, lai gan kapitāla daļu īpašniekam sagādā lielas grūtības — un tiklab tas var būt arī neiespējami — iegūt pierādījumus par atbrīvošanas no nodokļa metodes priekšnosacījumu izpildi, proti, salīdzināmu nodokļu režīmu, ārvalsts nodokļa likmes lielumu un sabiedrības nerezidentes personiskās vai aktīviem piesaistītas atbrīvošanas neiespējamību, kā arī iesniegt datus, kas vajadzīgi ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšanai.

78 Atbilde, kuru Tiesa sniegs iesniedzējtiesai, noderēs, lai izvērtētu, vai LESD 63. pantam atbilst, pirmkārt, pamata lietas tiesiskajā regulējumā paredzētā “pāreja” no atbrīvošanas no nodokļa uz atskaitīšanas metodi, ja sabiedrību nerezidenšu dividenžu saņēmēja rīcībā nav konkrētu pierādījumu, un, otrkārt, atskaitīšanas metodes piemērošana, kas saņēmējam uzliek ievērojamu, pat nesamērīgu administratīvu pienākumu nastu.

b) Par kapitāla aprites ierobežojuma esamību

79 Ir jāatgādina, ka *KStG* 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa portfeļa ieguldījumu dividendēm no Austrijā dibinātām sabiedrībām. Atbilstoši *KStG* 10. panta 1. punkta 5. un 6. apakšpunktam no citās dalībvalstīs, kas nav Austrijas Republika, vai trešajās valstīs, kuras ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātām sabiedrībām saņemtu dividenžu dubultu aplikšanu ar nodokli, pateicoties atbrīvojumam no nodokļa vai atskaitīšanas metodei, novērst var tikai tad,

ja minēto dividenžu saņēmēja rīcībā ir pierādījumi par šo dividenžu izmaksātājām sabiedrībām piemērojamo nodokļu apjomu to rezidences valstī.

80 Atšķirīgā attieksme, kas tiek piemērota portfeļa ieguldījumu dividendēm, var atturēt Austrijā dibinātas sabiedrības no kapitāla ieguldīšanas sabiedrībās, kas dibinātas citās dalībvalstīs un trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis. Tā kā Austrijā attieksme nodokļu jomā pret dividendēm, ko pēdējās minētās sabiedrības izmaksā Austrijas rezidentiem, ir mazāk labvēlīga nekā attieksme pret dividendēm, ko izmaksā citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātas sabiedrības, šo sabiedrību akcijas Austrijā rezidējošiem investoriem ir mazāk pievilcīgas nekā Austrijā dibinātu sabiedrību akcijas.

81 Tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā tātad ietver ierobežojumu kapitāla apritei starp dalībvalstīm un starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu.

82 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums kapitāla brīvai apritei ir attaisnojams, ievērojot Līguma normas par kapitāla brīvu apriti.

c) Par pasākuma iespējamo attaisnojumu

83 No šī sprieduma 58. punktā minētās judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamata lietā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas

uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām vai jābūt attaisnotai ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

- 84 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saistībā ar tādu nodokļu tiesību normu kā pamata lietā aplūkojamā, kuras mērķis ir novērst sadalītās peļņas dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kapitāla daļu īpašnieces sabiedrības, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar kapitāla daļu īpašnieces sabiedrības, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, situāciju, jo abos gadījumos izmaksātajai peļņai var principā vairākkārtēji uzlikt nodokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts).
- 85 Šādos apstākļos LESD 63. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstij, kura dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms arī dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).
- 86 Ir ticis atzīts, ka Savienības tiesības neliedz dalībvalstij novērst sabiedrības rezidentes saņemto dividenžu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, piemērojot normas, ar kurām šīs dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa, ja tās ir izmaksājusi sabiedrība rezidente, vienlaicīgi ar atskaitīšanas metodes palīdzību izvairoties no tā, ka vairākkārt ar nodokli tiek apliktas dividendes, ko izmaksājusi sabiedrība nerezidente, tomēr ar nosacījumu, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērotā nodokļa likme nav lielāka par valsts izcelsmes dividendēm piemēroto nodokļa likmi un ka nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar sabiedrības, kura ir izmaksājusi dividendes, samaksāto nodokli tās dalībvalstī, maksimāli sasniedzot to nodokļa apmēru, ko piemēro sabiedrības, kura ir saņēmusi dividendes, dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 48. un 57. punkts, kā arī 2008. gada 23. aprīļa rīkojumu lietā C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Krājums, I-2875. lpp., 39. punkts).

- 87 Tādējādi, ja ārvalsts izcelsmes dividendēs izmaksātajai peļņai dividenžu izmaksātājas sabiedrības valstī tiek uzlikts mazāks nodoklis nekā samaksātais nodoklis dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī, šai pēdējai valstij ir jāpiešķir nodokļa atlaide, kuras kopsummai jāatbilst dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksātajam nodoklim savā rezidences valstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 51. punkts).
- 88 Savukārt, ja šai peļņai dividenžu izmaksātājas sabiedrības valstī uzliek lielāku nodokli nekā dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalsts iekasētais nodoklis, šai pēdējai valstij ir pienākums piešķirt tikai tik lielu nodokļa atlaidi, kāda ir uzņēmumu ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai. Tai nav pienākuma atmaksāt starpību, proti, dividenžu izmaksātājas sabiedrības valstī samaksāto summu, kura pārsniedz maksājamo nodokli dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 52. punkts).
- 89 Šādos apstākļos atskaitīšanas metode ļauj dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm piemērot attieksmi, kas ir līdzvērtīga tai, kāda ar atbrīvojuma metodi tiek piešķirta sabiedrību rezidenšu izmaksātajām dividendēm. Atskaitīšanas metodes piemērošana dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm faktiski ļauj nodrošināt, ka ārvalsts un valsts izcelsmes portfeļa ieguldījumu dividendes tiek apliktas ar vienādu nodokļu nastu, proti, kad valsts, no kuras ir dividendes, piemēro mazāku uzņēmuma ienākuma nodokļa likmi nekā dalībvalsts, kurā dibināta sabiedrība šīs dividendes saņem. Šādā gadījumā, atbrīvojot no nodokļa sabiedrību nerezidenšu izmaksātās dividendes, ārvalstīs ieguldījušie nodokļu maksātāji tiktu nostādīti labvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar iekšzemes sabiedrību kapitālā ieguldījušajiem.
- 90 Ņemot vērā atbrīvošanas un atskaitīšanas metožu līdzvērtīgumu, grūtībām, ar kurām nodokļu maksātājs varētu saskarties, lai pierādītu, ka ir izpildīti nosacījumi no sabiedrībām nerezidentēm saņemto dividenžu atbrīvošanai no nodokļa, nav nozīmes, lai izvērtētu, vai LESD 63. pantam ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums kā pamata

lietā apskatāmais. Šo grūtību — tiklab pat neiespējamības — nodokļu maksātājam iegūt vajadzīgos pierādījumus vienīgās sekas būtu tādas, ka atskaitīšanas metode, kas ir līdzvērtīga atbrīvošanas no nodokļa metodei, tiktu piemērota no sabiedrībām nerezidentēm saņemtajām dividendēm.

- 91 Attiecībā uz papildu administratīvajiem pienākumiem, kas nodokļu maksātājam tiek noteikti, lai tas varētu izmantot nodokļa atskaitīšanas metodi, jau ir ticis atzīts, ka tikai tas vien, ka atšķirībā no atbrīvojuma no nodokļa sistēmas nodokļa atskaitīšanas sistēmā nodokļu maksātājiem tiek noteikti papildu administratīvie pienākumi, nav uzskatāms par atšķirīgu attieksmi, kas būtu pretrunā kapitāla brīvai aprītei (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 53. punkts).
- 92 Iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka sabiedrībai, kas saņem portfeļa ieguldījumu dividendes, šādi ar pamata lietā aplūkojamo valsts tiesisko regulējumu uzliktie administratīvie pienākumi tomēr varētu izrādīties pārmērīgi.
- 93 *Haribo* šajā nolūkā paskaidro, ka atšķirībā no sabiedrību rezidenšu izmaksātajām portfeļa ieguldījumu dividendēm, kas ir atbrīvotas no nodokļa, portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras Austrijas sabiedrībām izmaksā citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātas sabiedrības un kuras tiek saņemtas ar ieguldījumu fondu starpniecību, Austrijā parasti ir apliekamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli 25 % apmērā nodokļu maksātājam uzlikto nesamērīgo administratīvo pienākumu dēļ. *Haribo* apgalvo, ka atbrīvošanas un atskaitīšanas metodes būtu līdzvērtīgas tikai tad, ja tiešām vai bez nesamērīgām pūlēm būtu iespējams sniegt pierādījumus par ārvalstīs samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli.

- 94 Turpretim Austrijas, Vācijas, Itālijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija uzskata, ka portfeļa ieguldījumu dividendes saņēmumajai sabiedrībai uzliktā administratīvo pienākumu nasta nav pārmērīga. Austrijas valdība šajā nolūkā norāda, ka ar 2008. gada 13. jūnija paziņojumu ievērojami ir vienkāršoti ārvalstīs samaksātā nodokļa atskaitīšanai vajadzīgie pierādījumi.
- 95 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dalībvalsts nodokļu iestādēm ir tiesības no nodokļu maksātāja pieprasīt pierādījumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajā tiesiskajā regulējumā noteiktie nodokļa priekšrocības saņemšanas nosacījumi un tādējādi — vai ir jāpiešķir pieprasītā priekšrocība (šajā ziņā skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-136/00 Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 50. punkts; 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā *C-422/01 Skandia un Ramstedt, Recueil*, I-6817. lpp., 43. punkts, kā arī 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā *C-318/07 Persche, Krājums*, I-359. lpp., 54. punkts).
- 96 Protams, ja izrādītos, ka sabiedrībām, kuras saņem portfeļa ieguldījumu dividendes no citās dalībvalstīs, kas nav Austrijas Republika, un trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, dibinātām sabiedrībām, nesamērīga apmēra administratīvo pienākumu dēļ nebūtu faktiski iespējams izmantot atskaitīšanas metodi, šāds tiesiskais regulējums neļautu novērst un pat ne mazināt šādu dividenžu dubultu aplikšanu ar nodokli. Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka ar atskaitīšanas metodi un atbrīvojuma metodi, ar kuru gan ir iespējams izvairīties no izmaksāto dividenžu vairākkārtējas aplikšanas ar nodokli, varētu tikt panākts vienlīdzīgs rezultāts.
- 97 Katrā ziņā, tā kā dalībvalstij principā ir tiesības izvairīties no portfeļa ieguldījumu dividenžu, kuras saņēmusi sabiedrība rezidente, vairākkārtējas aplikšanas ar nodokli, izvēloties atbrīvošanas metodi, kad dividendes izmaksā sabiedrība rezidente, un atskaitīšanas metodi, kad tās izmaksā sabiedrība nerezidente, kas dibināta citā dalībvalstī vai trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, sabiedrībai rezidentei uzliktie papildu administratīvie pienākumi, tostarp tas, ka valsts nodokļu administrācija

pieprasa informāciju par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai faktiski uzlikto nodokli tās dibināšanas valstī, ir raksturīgi atskaitīšanas metodes būtībai kā tādai un tādēļ tie nav uzskatāmi par pārmērīgiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 48. un 53. punkts). Faktiski, ja šādas informācijas nebūtu, dalībvalsts, kurā ir dibināta ārvalsts izcelsmes dividendžu saņēmēja sabiedrība, nodokļu iestādes principā nevarētu pat aptuveni noteikt dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai uzlikto nodokli tās dibināšanas valstī, kurš būtu jāatskaita no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas jāmaksā sabiedrībai, kura dividendes ir saņēmusi.

98 Ja arī dividendes saņēmušajai sabiedrībai pašai nav visas informācijas par uzņēmumu ienākuma nodokli, kurš ir ticis samaksāts par sabiedrību, kas dibinātas citā dalībvalstī vai trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, izmaksātajām dividendēm, šī informācija katrā ziņā ir zināma pēdējai minētajai sabiedrībai. Šādos apstākļos jebkādas dividendes saņēmušās sabiedrības grūtības sniegt informāciju par dividendes izmaksājušās sabiedrības samaksāto nodokli nav saistītas ar šīs informācijas sarežģītību, bet gan to, ka sabiedrība, kurai šī informācija ir, iespējams, nesadarbojas. Kā savu secinājumu 58. punktā ir uzsvērusi ģenerālvokāte, ieguldītāju pusē trūkstošā informācijas plūsma nav problēma, ar ko būtu jānodarbojas attiecīgajai dalībvalstij.

99 Turklāt ir jāatzīst, ka 2008. gada 13. jūnija paziņojums — kā norādījusi arī Austrijas valdība — ir vienkāršojis ārvalsts nodokļa atskaitīšanai nepieciešamos pierādījumus tādējādi, ka, lai aprēķinātu ārvalstīs samaksāto nodokli, tiek izmantota šāda aprēķināšanas metode. Dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņu reizina ar šīs sabiedrības dibināšanas valstī piemērojamo uzņēmumu ienākuma nodokļa pamatlīkmi un dividendes saņēmušās sabiedrības kapitāla daļu īpatsvaru dividendes izmaksājošās sabiedrības kapitālā. Šādam aprēķinam ir vajadzīga tikai minimāla sabiedrības, kas izmaksājusi dividendes, vai ieguldījumu fonda, ja attiecīgās kapitāldaļas tiek turētas ar šāda fonda starpniecību, sadarbība.

- 100 Visbeidzot, kā to uzsver arī Austrijas, Vācijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija, fakts, ka attiecībā uz citās dalībvalstīs, kas nav Austrijas Republika, dibinātu sabiedrību izmaksātām dividendēm šīs dalībvalsts nodokļu administrācija var atsaukties uz savstarpējās palīdzības mehānismu, kas paredzēts Direktīvā 77/799, nenozīmē, ka tai būtu jāatbrīvo dividendes saņēmusī sabiedrība no pienākuma iesniegt pierādījumus par nodokli, ko dividendžu maksātāja sabiedrība samaksājusi citā dalībvalstī.
- 101 Tā kā Direktīvā 77/799 ir paredzētas valstu nodokļu iestāžu tiesības pieprasīt informāciju, ko tās nevar iegūt pašas, Tiesa ir norādījusi, ka Direktīvas 77/799 2. panta 1. punktā ietvertā atsauce uz vārdu “var” ir domāta, lai norādītu, ka, lai gan minētajām iestādēm ir tiesības lūgt informāciju no citas dalībvalsts kompetentās iestādes, šāds lūgums nekādā gadījumā nav obligāts. Katra dalībvalsts izvērtē konkrētos gadījumus, kuros trūkst informācijas par tās teritorijā reģistrēto nodokļu maksātāju veiktajiem darījumiem, un izlemj, vai šajos gadījumos ir pamatoti pieprasīt informāciju no citas dalībvalsts (2007. gada 27. septembra spriedums lietā *C-184/05 Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 32. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Persche*, 65. punkts).
- 102 Tādējādi ar Direktīvu 77/799 netiek prasīts, lai dalībvalsts, kurā ir dibināta dividendes saņēmusī sabiedrība, izmantotu šajā direktīvā paredzēto savstarpējās palīdzības mehānismu ikreiz, kad šīs sabiedrības sniegtā informācija nav pietiekama, lai izvērtētu, vai tā atbilst valsts tiesiskajā regulējumā uzskaitītajiem nosacījumiem nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanai.
- 103 Šādu pašu iemeslu dēļ, ja starp Austrijas Republiku un trešo valsti, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, būtu noslēgta konvencija par savstarpēju palīdzību, kurā šai dalībvalstij būtu paredzēta iespēja attiecīgās trešās valsts iestādēm pieprasīt attiecīgo atskaitīšanas metodes piemērošanai vajadzīgo informāciju, tas nenozīmētu, ka dividendes

saņēmušajai sabiedrībai uzliktie administratīvie pienākumi saistībā ar pierādījumiem par trešajā valstī samaksāto nodokli būtu pārmērīgi.

- ¹⁰⁴ Tādējādi, ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram no uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvotas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet tai pat laikā ar šo nodokli tiek apliktas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības, kas dibināta citā dalībvalstī vai trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, tomēr ar nosacījumu, ka pēdējās minētās sabiedrības rezidences valstī samaksāto nodokli var atskaitīt no dividendes saņēmušās sabiedrības dalībvalstī maksājamā nodokļa un administratīvie pienākumi, kas dividendes saņēmušajai sabiedrībai uzlikti saistībā ar šīs atskaitīšanas izmantošanu, nav pārmērīgi. Informācija, ko valsts nodokļu administrācija pieprasa dividendes saņēmušajai sabiedrībai par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai faktiski uzlikto nodokli tās rezidences valstī, ir raksturīga atskaitīšanas metodes būtībai kā tādai, un tādēļ tā nav uzskatāma par pārmērīgu administratīvu pienākumu.

3. Par trešo jautājumu

a) Ievada apsvērumi

- ¹⁰⁵ Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai LESD 63. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds aplūkots pamata lietā, atbilstoši kuram nedz atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, nedz ārvalstīs samaksātā uzņēmumu ienākuma

nodokļa atskaitīšanu nevar piemērot dividendēm, kas izmaksātas saistībā ar kapitāldaļu turējumu trešajās valstīs dibinātās kapitālsabiedrībās, ja saņēmējas sabiedrības dalība dividendes maksājošajā sabiedrībā nepārsniedz 10 % (agrāk — 25 %) no tās kapitāla, tomēr dividendes, kas izmaksātas saistībā ar kapitāldaļu turējumu sabiedrībās rezidentēs, var atbrīvot no nodokļa neatkarīgi no kapitāla daļu turējuma apmēriem.

- 106 Šajā ziņā ir jāatzīst, ka 25 % robeža, uz kuru iesniedzējtiesa atsaukusies savā jautājumā, attiecas uz *KStG* 10. pantu redakcijā, kura bija spēkā pirms 2009. gadā veiktajiem grozījumiem tiesību aktos. Katrā ziņā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *KStG* 10. panta 1. punkta 7. apakšpunktā, kā arī 2. un 4. punktā, kas pamata lietās piemērojami ar atpakaļejošu spēku, ir paredzēts, ka dividendes no kapitāldaļu turējuma trešajā valstī dibinātā sabiedrībā ir vai nu atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa Austrijā, vai arī tām var piemērot ārvalstīs samaksātā nodokļa atskaitīšanu, ja attiecīgās līdzdalības apmērs ir vismaz 10 % no minētās sabiedrības kapitāla.
- 107 Attiecībā uz līdzdalību, kuras apmērs šo robežu nesasniedz, pamata lietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā ir nošķirtas portfeļa ieguldījumu dividendes no trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām, kuras ir EEZ līguma dalībvalstis, un no pārējās trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām. Tādējādi portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ar kurām Austrijas Republikai ir visaptverošs nolīgums par savstarpēju palīdzību administratīvajā un piespiedu piedziņas jomā, ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa vai arī tām var piemērot attiecīgajā trešajā valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, kurā dibināta dividendes izmaksājusī sabiedrība, samaksātā nodokļa atskaitīšanu, tomēr tas pats nav attiecināms uz portfeļa ieguldījumu dividendēm no citās trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām.
- 108 Tā kā dividendēm no sabiedrībām, kas dibinātas EEZ līguma dalībvalstīs, piemērojams nodokļu režīms ir pirmā jautājuma priekšmets, ir jāuzskata, ka ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ar LESD 63. pantu ir saderīgs tāds tiesiskais

regulējums kā pamata lietā aplūkojamais, kurā ir paredzēts, ka portfeļa ieguldījumu dividendes no kapitāldaļu turējuma sabiedrībās, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, nav nedz atbrīvojamas no nodokļa, nedz arī attiecībā uz tām var piemērot ārvalstīs samaksātā nodokļa atskaitīšanu, tomēr dividendes par līdzvērtīgām kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs vienmēr ir atbrīvojamas no nodokļa.

b) Par kapitāla aprites ierobežojuma esamību

- ¹⁰⁹ Jāatzīst, ka tādi valsts tiesību akti kā pamata lietā aplūkojamie attur Austrijā dibinātas sabiedrības no kapitāla ieguldīšanas sabiedrībās, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas nav EEZ līguma dalībvalstis. Tā kā attieksme nodokļu jomā pret dividendēm, ko pēdējās minētās sabiedrības izmaksā Austrijā dibinātajām sabiedrībām, ir mazāk labvēlīga nekā attieksme pret dividendēm, ko izmaksā minētajā dalībvalstī dibināta sabiedrība, trešajās valstīs dibinātu sabiedrību akcijas investoriem — Austrijas rezidenti — ir mazāk pievilcīga nekā Austrijā dibinātas sabiedrības akcijas (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 166. punkts, un lietā *A*, 42. punkts).
- ¹¹⁰ Tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā tātad ietver ierobežojumu kapitāla apritei starp dalībvalstīm un attiecīgajām trešajām valstīm, kas principā ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti.
- ¹¹¹ Tomēr ir jāpārbauda, vai šis kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir attaisnojams, ievērojot Līguma noteikumus par kapitāla brīvu apriti.

c) Par pasākuma iespējamajiem attaisnojumiem

- 112 Kā jau tika atgādināts šī sprieduma 58. un 83. punktā, lai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamata lietā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām vai jābūt attaisnotai ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.
- 113 Attiecībā uz tādu nodokļu tiesību normu kā pamata lietā minētā, kuras mērķis ir novērst ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, kapitāla daļu turētājas, kas saņem dividendes no trešajā valstī dibinātas sabiedrības, situācija ir pielīdzināma tādas kapitāla daļu turētājas situācijai, kura saņem dividendes no sabiedrības rezidentes, ciktāl abos gadījumos gūtajai peļņai principā nodokļus var uzlikt vairākkārt (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts).
- 114 Šādos apstākļos LESD 63. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstij, kura dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms arī attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas nav EEZ līguma dalībvalstis (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).
- 115 Katrā ziņā pamata lietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā šāds līdzvērtīgs režīms nav paredzēts. Kaut arī ar šo regulējumu tiek panākta sabiedrībām rezidentēm izmaksātu valsts izcelsmes portfeļa ieguldījumu dividenžu dubultas aplikšanas ar nodokļiem sistemātiska prevencija, ar to netiek nedz novērsta, nedz mazināta šādas dubultas aplikšanas ar nodokļiem iespēja gadījumos, kad sabiedrība rezidente saņem portfeļa ieguldījumu dividendes no sabiedrības, kas dibināta trešajā valstī, kura nav EEZ līguma dalībvalsts.

- 116 No tā izriet, ka atšķirīgais režīms, kas saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli ir piemērojams sabiedrību rezidenšu saņemtajām dividendēm atkarībā no šo dividendžu izcelsmes, nevar tikt attaisnots ar atšķirīgo situāciju, kas ir saistīta ar kapitāla ieguldīšanas vietu.
- 117 Vēl ir jāpārbauda, vai ierobežojums, kas izriet no tāda tiesiskā regulējuma kā pamata lietā, ir attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 79. punkts).
- 118 Kā norādījušas Austrijas, Vācijas, Itālijas, Somijas un Nīderlandes valdības, ja arī ierobežojums kapitāla plūsmai no trešajām valstīm ir attaisnojams, tas tomēr nav attiecināms uz situāciju, kad šis ierobežojums attiecas uz kapitāla apriti dalībvalstu starpā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 171. punkts, un lietā *A*, 37. punkts). Šīs valdības uzskata, ka vajadzība nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali attiecībās starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas atbrīvo dalībvalstis no pienākuma minēto trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērot tādu pašu nodokļu režīmu kā dividendēm no sabiedrībām rezidentēm. Tās paskaidro, ka, kaut arī dalībvalstīm ir citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām jānodrošina tādas pašas nodokļu priekšrocības, kādas pienākas viņu pašu teritorijā dibinātajām sabiedrībām, šāds pienākums nepastāv attiecībās starp Savienības dalībvalstīm un trešajām valstīm saistībā ar to teritorijā dibinātajām sabiedrībām. Ja varētu uzskatīt, ka LESD 63. pantā dalībvalstij ir paredzēts pienākums dividendēm, kuru izcelsme ir trešajās valstīs, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, piemērot tādu pašu režīmu kā sabiedrību rezidenšu izmaksātajām dividendēm, dalībvalstu rīcības brīvība noteikt nodokļu konvenciju saturu un tādējādi nodrošināt arī līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali attiecībās ar trešajām valstīm praktiski izbeigtos.

- 119 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka judikatūru par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar pilnībā attiecināt uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā (iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 120 Šādos apstākļos nevar arī izslēgt, ka dalībvalsts var pierādīt, ka kapitāla aprītes uz trešajām valstīm vai no tām ierobežojumu pamato konkrēts iemesls apstākļos, kuros šis iemesls nevarētu būt likumīgs pamatojums kapitāla aprītes dalībvalstu starpā ierobežošanai (iepriekš minētais spriedums lietā *A*, 36. un 37. punkts, kā arī iepriekš minētie rīkojumi lietā *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, 93. punkts, un apvienotajās lietās *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, 73. punkts).
- 121 Jau ir ticis atzīts, ka aprītes brīvības izmantošanas ierobežojums Savienībā var būt attaisnojams, lai saglabātu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā (šajā ziņā skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā *C-446/03 Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 45. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā *C-231/05 Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts, kā arī 2008. gada 15. maija spriedumu lietā *C-414/06 Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 42. punkts). Tā kā šāds pamatojums ir primārs vispārējo interešu apsvērums, to tādējādi var *a fortiori* atzīt dalībvalstu attiecībā ar trešajām valstīm.
- 122 Katrā ziņā, lai atšķirīgu attieksmi pret valsts izcelsmes dividendēm un dividendēm no trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, varētu attaisnot ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, tai ir jābūt piemērotai attiecīgā mērķa sasniegšanas nodrošināšanai un tā nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. 1997. gada 15. maija spriedumu lietā *C-250/95 Futura Participations un Singer, Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu lietā *C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Recueil*, I-2409. lpp., 49. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts).

- 123 Ir jāprecizē, ka, piemērojot vienādu attieksmi attiecībā pret tādām portfeļa ieguldījumu dividendēm, ko sabiedrība rezidente saņēmusi no sabiedrības rezidentes, un tādām, kuras tā saņēmusi no trešajā valstī, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, dibinātas sabiedrības, ienākumi, kurus parasti ar nodokli apliek dividenžu saņēmējas sabiedrības rezidences valstī, netiktu pārvietoti uz attiecīgo trešo valsti (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Glaxo Wellcome*, 87. punkts). Kā savu secinājumu 120. punktā uzsvērusi arī ģenerālvokāte, pamata lietā runa nav par tiesībām iekasēt nodokļus par iekšzemē veikto saimniecisko darbību, bet gan par nodokļu uzlikšanu ārvalstīs gūtiem ienākumiem.
- 124 Šādos apstākļos atšķirīgā attieksme pret portfeļa ieguldījumu dividendēm atkarībā no to iekšzemes vai ārvalstu izcelsmes nav attaisnojama ar vajadzību saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma līdzsvaru starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma dalībvalstis.
- 125 Protams, tādu portfeļa ieguldījumu dividenžu, kuras izmaksājušas trešajās valstīs, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, dibinātas sabiedrības, atbrīvošana no nodokļa vai šajās valstīs samaksātā nodokļa atskaitīšana Austrijas Republikai radītu uzņēmumu ienākuma nodokļa ieņēmumu samazinājumu.
- 126 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nav uzskatāma par primāru vispārējo interešu apsvērumu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 49. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 59. punkts).

- 127 Attiecībā uz savstarpības neesamību dalībvalstu un trešo valstu starpā ir jāatgādina, ka, tā kā EKL 56. panta — tagadējā LESD 63. panta — 1. punktā kapitāla brīvas aprites princips ir ticis attiecināts arī uz kapitāla apriti starp trešajām valstīm un dalībvalstīm, šis pēdējās ir izvēlējušās šo principu nostiprināt tajā pašā pantā un tādā pašā formulējumā gan attiecībā uz kapitāla apriti Savienībā, gan attiecībās ar trešajām valstīm (iepriekš minētais spriedums lietā A, 31. punkts).
- 128 Šādos apstākļos savstarpības neesamība starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kuras nav EEZ līguma dalībvalstis, nevar attaisnot kapitāla aprites ierobežojumu dalībvalstu un minēto trešo valstu starpā.
- 129 Austrijas valdība turklāt uzskata, ka tās nodokļu režīms ir pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, jo attiecīgās konvencijas ar trešajām valstīm par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu nenodrošinot tādu pašu informācijas apmaiņas līmeni ar attiecīgo valstu kompetentajām iestādēm, kāds Direktīvā 77/799 ir paredzēts starp dalībvalstu iestādēm.
- 130 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvā 77/799 paredzētie dalībvalstu kompetento iestāžu sadarbības ietvari nav attiecināmi uz tām un trešo valstu kompetentajām iestādēm, ja šīs valstis nav uzņēmušās nekādas saistības par savstarpēju palīdzību (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Itālija, 70. punkts, un lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts).
- 131 No tā izriet, ka, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu priekšrocības izmantošana ir atkarīga no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, kompetentajām iestādēm,

ši dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud*, 44. punkts).

- ¹³² Katrā ziņā ir jāatzīst, ka atbilstoši pamata lietas valsts tiesiskajam regulējumam portfeļa ieguldījumu dividenžu, kuras saņemtas no sabiedrības, kas dibināta trešajā valstī, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, iespējamā atbrīvošana no nodokļa vai šajā trešajā valstī samaksātā nodokļa iespējamā atskaitīšana netiek pakārtota apstāklim, vai starp dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti ir noslēgts nolīgums par savstarpēju palīdzību. Faktiski, ņemot vērā *KStG* 10. pantu, portfeļa ieguldījumu dividendes no trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, vienmēr ir apliekamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli Austrijā, un attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā šādām dividendēm nav paredzētas nekādas nodokļu priekšrocības, lai novērstu ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu.
- ¹³³ Šādos apstākļos atšķirības nodokļu iestāžu sadarbībā situācijā, kas dominē dalībvalstu starpā Savienības ietvaros, no vienas puses, un starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, no otras puses, nevar attaisnot atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā pret valsts izcelsmes un citās valstīs, kas nav EEZ līguma dalībvalstis, gūtām portfeļa ieguldījumu dividendēm.
- ¹³⁴ Visbeidzot, Austrijas valdība norāda, ka, ja pamata lietā aplūkojamais tiesiskais regulējums būtu pretrunā kapitāla brīvai aprītei, būtu jāpārbauda, vai kapitāla daļas trešajās valstīs dibinātās sabiedrībās nav kvalificējamās kā tiešie ieguldījumi LESD 64. panta 1. punkta izpratnē, jo šādā gadījumā varētu uzskatīt, ka valsts tiesiskais regulējums bija spēkā jau 1993. gada 31. decembrī. Tādējādi šo režīmu varētu attaisnot ar minētajā LESD pantā paredzēto “standstill” klauzulu.

- 135 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam LESD 63. pants neļiedz attiecināt uz trešajām valstīm ierobežojumus, kādi 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti uz trešajām valstīm un no tām, ja tie ietver tiešos ieguldījumus.
- 136 No tā izriet, ka, ja dalībvalsts pirms 1993. gada 31. decembra ir pieņēmusi tiesību aktus, kas ietver LESD 63. pantā aizliegtos kapitāla brīvas aprites ierobežojumus uz vai no trešajām valstīm, un pēc šī datuma īsteno pasākumus, kuri arī ierobežo minēto apriti un pēc sava satura ir identiski agrākajiem tiesību aktiem, vai tikai samazina vai atceļ Savienības tiesību un brīvību izmantošanas šķērslī, kas bija ietverts agrākos tiesību aktos, šo pēdējo pasākumu piemērošana trešajām valstīm nav pretrunā LESD 63. pantam, ja tos piemēro kapitāla aprītei, kas ietver tiešos ieguldījumus (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 196. punkts).
- 137 Jau ir ticis atzīts, ka par tiešajiem ieguldījumiem nav uzskatāma dalība sabiedrībā, kuras mērķis nav izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saimnieciskas saiknes starp kapitāla daļu īpašnieku un šo sabiedrību un kas neļauj kapitāla daļu īpašniekam faktiski piedalīties šīs sabiedrības vadībā vai kontrolē (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 196. punkts). Tā kā šī jautājuma ietvaros analizētais tiesiskais regulējums attiecas vienīgi uz dalību dividendes maksājošās sabiedrības kapitālā mazāk kā 10% apmērā, ir jāuzskata, ka tas neietilpst LESD 64. panta 1. punkta materiālajā piemērošanas jomā.
- 138 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru nolūkā novērst ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu no uzņēmumu ienākuma nodokļa tiek atbrīvotas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņēmusi no sabiedrības rezidentes, un kurā attiecībā uz

dividendēm, kuras izmaksājusi trešajā valstī, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, dibināta sabiedrība, nav paredzēts nedz šo dividenžu atbrīvojums no nodokļa, nedz arī nodokļa, kuru dividendes izmaksājusi sabiedrība samaksājusi savā rezidences valstī, atskaitīšana.

4. Par ceturto jautājumu

¹³⁹ Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pantam ir pretrunā apstākļi, ka valsts pārvaldes iestāde attiecībā uz portfeļa ieguldījumu dividendēm no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ar kurām Austrijas Republikai nav nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā, vai citās trešajās valstīs, neraugoties uz faktu, ka tādējādi tiek radīts pārmērīgs administratīvo pienākumu slogs dividenžu saņēmējam, piemēro atskaitīšanas metodi, pamatojot to tādējādi, ka atbilstoši *Verwaltungsgerichtshof* nolējumam nodokļa atskaitīšanas metode ir atbilstošāka likumdevēja gribai, tomēr, nepiemērojot 10 % dalības sliksni, būtu piemērojama atbrīvošana no nodokļa un tādējādi nekavējoties tiktu novērsta nodokļu dubulta uzlikšana portfeļa ieguldījumu dividendēm no trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām.

¹⁴⁰ Šajā ziņā ir jāatgādina, ka *Verwaltungsgerichtshof* ir atzinusi, ka, lai kompensētu mazāk labvēlīgā nodokļa režīma piemērošanu dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm salīdzinājumā ar dividendēm no sabiedrībām rezidentēm piemērojamo režīmu, pirmajai minētajai dividenžu kategorijai būtu jāpiemēro nevis atbrīvojuma metode, bet gan metode, atbilstoši kurai no Austrijā maksājamā nodokļa atskaita dividendes izmaksājušās sabiedrības rezidences valstī samaksāto nodokli.

141 Kā ticis atgādināts šī sprieduma 86. punktā, Savienības tiesības neliedz dalībvalstij novērst sabiedrības rezidentes saņemto dividenžu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, piemērojot normas, ar kurām šīs dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa, ja tās ir izmaksājusi sabiedrība rezidente, tai pat laikā ar atskaitīšanas metodes palīdzību izvairoties no tā, ka vairākkārt ar nodokli tiek apliktas dividendes, ko izmaksājusi sabiedrība nerezidente, tomēr ar nosacījumu, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērotā nodokļa likme nav lielāka par valsts izcelsmes dividendēm piemēroto nodokļa likmi un ka nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar sabiedrības, kura ir izmaksājusi dividendes, samaksāto nodokli tās valstī, maksimāli sasniedzot to nodokļa apmēru, ko piemēro sabiedrības, kura ir saņēmusi dividendes, dalībvalstī.

142 Turklāt dalībvalstīm, ieviešot sistēmas nodokļa vairākkārtējas uzlikšanas sadalāmajai peļņai novēršanai vai samazināšanai, principā ir tiesības noteikt nodokļu maksātāju kategoriju, kuriem šīs sistēmas var piemērot, un šim mērķim noteikt sliekšni šo nodokļu maksātāju dalībai attiecīgajās sabiedrībās, kuras izmaksā dividendes (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 67. punkts).

143 Tādējādi LESD 63. pantam nav pretrunā tāda valsts nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai dividendēm no atsevišķām trešajām valstīm tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, ja dividendes saņēmējas sabiedrības dalība maksājošās sabiedrības kapitālā ir mazāka par zināmu sliekšni, un atbrīvošanas no nodokļa metode, ja minētā dalība šo sliekšni pārsniedz, tomēr valsts izcelsmes dividendēm atbrīvošanas no nodokļa metode tiek piemērota tikai tiktāl, ciktāl ar attiecīgajiem mehānismiem, kuru mērķis ir nodokļa vairākkārtējas uzlikšanas sadalāmajai peļņai novēršana vai samazināšana, tiek panākts līdzvērtīgs rezultāts.

- 144 Ar atskaitīšanas metodes piemērošanu saistītā varbūtēji pārmērīgā administratīvo pienākumu nasta jau ir izvērtēta šī sprieduma 92.–99. un 104. punktā.
- 145 Iesniedzējtiesa ceturtnā jautājuma b) un c) daļā Tiesai vaicā arī, vai LESD 63. pantam būtu pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai prakse, atbilstoši kurai portfeļa ieguldījumu dividendēm, kuras izmaksājusi trešajā valstī, kas nav EEZ līguma dalībvalsts, dibināta sabiedrība, atskaitīšanas metode tiktu piemērota tikai ar nosacījumu, ka ar attiecīgo trešo valsti ir noslēgts nolīgums par savstarpēju palīdzību.
- 146 Šādam jautājumam tomēr ir tikai hipotētisks raksturs un tādēļ tas ir nepieņemams (skat. 2010. gada 22. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-188/10 un C-189/10 *Melki* un *Abdeli*, Krājums, I-5667. lpp., 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 147 Tādēļ uz uzdoto ceturto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pantam nav pretrunā tāda valsts nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai dividendēm no atsevišķām trešajām valstīm tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, ja dividendes saņēmējas sabiedrības daļa maksājošās sabiedrības kapitālā ir mazāka par zināmu sliekšni, un atbrīvošanas no nodokļa metode, ja minētā daļa šo sliekšni pārsniedz, bet tai pat laikā valsts izcelsmes dividendēm sistemātiski tiek piemērota atbrīvošanas no nodokļa metode, tomēr tikai tiktāl, ciktāl ar attiecīgajiem mehānismiem, kuru mērķis ir nodokļa vairākkārtējas uzlikšanas sadalāmajai peļņai novēršana vai samazināšana, tiek panākts līdzvērtīgs rezultāts. Tas, ka valsts nodokļu administrācija dividendes saņēmējai sabiedrībai pieprasa informāciju par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai trešajā valstī faktiski uzlikto nodokli, ir raksturīgi pašai atskaitīšanas metodes būtībai un *per se* neietekmē atbrīvošanas un atskaitīšanas metožu līdzvērtīgumu.

C — Par jautājumiem lietā C-437/08

- ¹⁴⁸ Ar lietā C-437/08 uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vaicā, pirmkārt, vai LESD 63. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamata lietā, kurā ar atsevišķiem nosacījumiem paredzēta atskaitīšanas metodes piemērošana dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības, kas dibinātas citā dalībvalstī vai trešajā valstī, tomēr valsts izcelsmes dividendes vienmēr tiek atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, un kurā attiecībā uz taksācijas laikposmiem, kuros dividendes saņēmusī sabiedrība ir strādājusi ar zaudējumiem, nav paredzēta atskaitīšanas pārnešana uz nākamajiem laikposmiem.
- ¹⁴⁹ Otrkārt, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai ar LESD 63. pantu dalībvalstij, piemērojot atskaitīšanas metodi ārvalsts izcelsmes dividendēm, tiek uzlikts pienākums ņemt vērā ne vien uzņēmumu ienākuma nodokli, kas samaksāts dividenžu maksātājas sabiedrības dibināšanas valstī, bet arī nodokli ienākuma gūšanas vietā, ko ir ieturējusi šī pati valsts.

1. Par pieņemamību

- ¹⁵⁰ Austrijas valdība uzskata, ka jautājumiem nav saistības ar pamata lietu, jo tā attiecas tikai uz 2002. taksācijas gadu, proti, laikposmu, kurā tika ciesti zaudējumi. Ārvalstīs samaksātā nodokļa atskaitījuma pārnešana varētu attiekties vienīgi uz nākamajiem taksācijas laikposmiem.

151 Šie argumenti ir jānoraida.

152 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, pat ja pamata lieta attiecas vienīgi uz 2002. taksācijas gadu, proti, gadu, kurā *Salinen* cieta zaudējumus, iesniedzējtiesa ar saviem jautājumiem vēlas noskaidrot, vai atskaitīšanas metodes piemērošana dividendēm, ko šī sabiedrība ir saņēmusi no sabiedrības nerezidentes, minētajā taksācijas laikposmā varētu tikt uzskatīta par līdzvērtīgu minēto dividenžu atbrīvojumam no nodokļa. Tā arī vaicā, vai minētā piemērošana ir saderīga ar LESD 63. pantu gadījumā, ja minētā metode neļautu dividenžu saņēmējai sabiedrībai dividenžu maksātājas sabiedrības dibināšanas valstī samaksāto nodokli pārnest uz vēlākiem taksācijas laikposmiem.

153 Šādos apstākļos lietā C-437/08 uzdotie jautājumi ir pieņemami.

2. Par lietas būtību

154 Ņemot vērā iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus, ir jāpārbauda, pirmkārt, vai LESD 63. pantā dalībvalstij, kura sabiedrību nerezidenšu izmaksātajām dividendēm piemēro atskaitīšanas metodi, bet sabiedrību rezidenšu izmaksātajām dividendēm — atbrīvojuma metodi, ir uzlikts pienākums paredzēt iespēju pārnest samaksātā nodokļa atskaitījumu, ja taksācijas laikposmā, kurā sabiedrība ir saņēmusi dividendes, tā ir strādājusi ar saimnieciskās darbības zaudējumiem.

- 155 Austrijas valdība uzskata, ka LESD 63. pantā nav noteikts pienākums paredzēt šādu pārvešanu. Ja šai peļņai dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī tiek uzlikts lielāks nodoklis nekā dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalsts iekasētais nodoklis, šai pēdējai minētajai valstij ir pienākums piešķirt tikai tik lielu nodokļa atlaidi, kāda ir uzņēmumu ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 52. punkts). Tāpat, ja, tā kā saņēmēja sabiedrība dividenžu izmaksāšanas gadā ir cietusi zaudējumus, valsts nav iekasējusi nekādu nodokli no saņemtajām dividendēm, saņēmējas sabiedrības valstij neesot jāpiešķir nodokļa atlaide nedz par attiecīgo taksācijas laikposmu, nedz arī, *a fortiori*, par nākamajiem taksācijas laikposmiem.
- 156 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 63. pantu dalībvalstij, kura attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms arī attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts).
- 157 Pamata lietā no *KStG* 10. panta 6. punkta izriet, ka attiecīgās atskaitīšanas sistēmas ietvaros sabiedrību nerezidenšu izmaksātās dividendes tiek ietvertas saņēmējas sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, tādējādi, ja attiecīgajā taksācijas laikposmā ir tikuši reģistrēti zaudējumi, to apmēru samazinot par saņemto dividenžu summu. Tādēļ uz vēlākiem taksācijas laikposmiem pārnesamo zaudējumu apmērs tiek samazināts tādā pašā proporcijā. Turpretim no nodokļa atbrīvotās dividendes no sabiedrībām rezidentēm nekādi neietekmē saņēmējas sabiedrības ar nodokli apliekamos ienākumus, nedz arī iespējamus zaudējumus, ko tā vēlētos pārnest.
- 158 No tā izriet, ka pat tad, ja dividendes, ko sabiedrība nerezidente izmaksājusi sabiedrībai rezidentei, pēdējās minētās dibināšanas dalībvalstī ar uzņēmumu ienākuma nodokli taksācijas laikposmā, kurā tās saņemtas, apliktas netiek, saņēmējas sabiedrības

zaudējumu samazināšana, ja tā nevar izmantot dividenžu maksātājas sabiedrības samaksātā nodokļa pārvešanu, tai var radīt ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu šīm dividendēm sekojošajos taksācijas laikposmos, kad tās bilance būs pozitīva (šajā ziņā skat. 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā *C-138/07 Cobelfret*, Krājums, I-731. lpp., 39. un 40. punkts, kā arī iepriekš minēto rīkojumu apvienotajās lietās *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, 39. un 40. punkts). Turpretim nekāds nodokļu dubults uzlikšanas risks nav saistīts ar valsts izcelsmes dividendēm, jo tām tiek piemērota atbrīvojuma metode.

- 159 Tā kā tādā valsts tiesiskajā regulējumā, kāds aplūkots pamata lietā, nav paredzēta uzņēmumu ienākuma nodokļa, kuru savā dibināšanas valstī samaksājusi dividendes maksājošā sabiedrība, atskaitījuma pārvešana, ārvalsts izcelsmes dividendes tādā sistēmā, kāda ir pamata lietā, tiek apliktas ar lielāku nodokli nekā nodoklis, kurš izriet no valsts izcelsmes dividendēm piemērojāmās atbrīvojuma metodes.
- 160 Ņemot vērā šī sprieduma 156. punktā izklāstīto, jāatzīst, ka šāds tiesiskais regulējums ir pretrunā LESD 63. pantam.
- 161 Pretēji Austrijas valdības apgalvotajam tādu tiesisko regulējumu kā pamata lietā neatļaujamais apstākļi, ka, piemērojot atskaitīšanas metodi, dalībvalstij ir jāpiešķir nodokļa atlaide tikai tādā apmērā, kas atbilst dividenžu saņēmēju sabiedrību maksājamajam uzņēmuma ienākuma nodoklim (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 50. un 52. punkts).
- 162 Protams, no judikatūras izriet, ka atbrīvojuma metodes un atskaitījuma metodes līdzvērtīgumam nav nepieciešams, lai pēdējās minētās metodes ietvaros sabiedrību

nerezidenšu izmaksātajām dividendēm tiktu piemērota tāda nodokļa atlaide, kas ir lielāka nekā valstī maksājama nodoklis (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 50. un 52. punkts). Tikai piešķirot nodokļa atlaidi apmērā, kas atbilst dividenžu saņēmēju sabiedrību maksājamajam uzņēmumu ienākuma nodoklim, tiktu novērsta nodokļu dubulta uzlikšana izmaksātajām dividendēm.

163 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 158. punkta, tāds valsts tiesiskais regulējums, sašķaņā ar kuru attiecībā uz sabiedrību nerezidenšu izmaksātajām dividendēm netiek pieļauta ārvalstī samaksātā nodokļa atskaitīšanas pārņemšana, tomēr valsts izcelsmes dividendes no uzņēmumu ienākuma nodokļa tiek atbrīvotas, nenovērš ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu ārvalsts izcelsmes dividendēm.

164 Tādējādi, tā kā attiecībā uz tādu nodokļu tiesību normu, kuras mērķis ir novērst vai samazināt nodokļa dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, sabiedrības, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, jo abos gadījumos izmaksātajai peļņai principā vairākkārtēji var tikt uzlikts nodoklis (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts), tāda atšķirīga attieksme, kāda ir konstatējama pamata lietā, attiecībā pret valsts izcelsmes dividendēm, no vienas puses, un ārvalsts izcelsmes dividendēm, no otras puses, nav attaisnojama ar atšķirīgo situāciju, kas ir saistīta ar kapitāla ieguldīšanas vietu.

165 Visbeidzot un pretēji Itālijas valdības apgalvotajam, pamata lietā aplūkojamo atšķirīgo attieksmi nevar attaisnot ar vajadzību izvairīties no tā, lai nolūkā iegūt nodokļu priekšrocības sabiedrību grupā, kurai pieder dividenžu saņēmēja un dividendes izmaksājusī sabiedrība nerezidente, tiktu veidotas mākslīgas finanšu konstrukcijas ar mērķi izmainīt dividenžu izcelsmi. Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka pamata lietā aplūkojamajā valsts pasākumā, kurš ierobežo kapitāla brīvu apriti, nav konkrēti paredzētas mākslīgas konstrukcijas bez tirgus realitātes seguma, kuru vienīgais mērķis

būtu nodokļu priekšrocības iegūšana (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Glaxo Wellcome*, 89. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt, kā savu secinājumu 160. punktā uzsvērusi arī ģenerāladvokāte, mākslīgas konstrukcijas sabiedrību grupas ietvaros tādā gadījumā kā pamata lietā ir izslēdzamas, jo *Salinen* ir saņēmusi dividendes par tādu daļu dividendes izmaksājušās sabiedrības kapitālā, kas ir mazāka par 10%, un šī daļa ir īstenota kopā ar citiem investoriem ar valsts ieguldījumu fonda starpniecību.

¹⁶⁶ Otrkārt, attiecībā uz jautājumu, vai atskaitīšanas metodes piemērošanas ietvaros būtu jāņem vērā dividendes izmaksājušās sabiedrības valstī ieturētais nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ir jāatgādina, ka šāds nodoklis, ja tas netiek atskaitīts valstī, kurā dibināta dividendžu saņēmēja sabiedrība, rada apstākļus juridiskai nodokļu dubultai uzlikšanai.

¹⁶⁷ Šajā aspektā ir jāatgādina, ka katras dalībvalsts ziņā, ievērojot Savienības tiesības, ir organizēt savu sistēmu, kā sadalītajai peļņai uzlikt nodokli, un saistībā ar to noteikt ar nodokli apliekamo summu, kā arī piemērojamo nodokļa likmi dividendžu saņēmējam kapitāla daļu īpašniekam (it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 50. punkts, un lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 47. punkts, un 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Krājums, I-3747. lpp., 30. punkts).

¹⁶⁸ No tā izriet, pirmkārt, ka vienā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksātas dividendes kapitāla daļu īpašniekam citā dalībvalstī var tikt pakļautas juridiskai dubultai nodokļu uzlikšanai, ja abas dalībvalstis izvēlas īstenot savu nodokļu kompetenci un likt kapitāla daļu īpašniekam maksāt nodokli par šīm dividendēm (2009. gada 16. jūlija spriedums lietā C-128/08 *Damseaux*, Krājums, I-6823. lpp., 26. punkts).

- 169 Otrkārt, Tiesa jau ir nospriedusi, ka no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša, nav Līgumā aizliegts ierobežojums (2010. gada 3. jūnija spriedums lietā C-487/08 Komisija/Spānija, Krājums, I-4843. lpp., 56. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 170 Tā kā Savienības tiesības to pašreizējā attīstības stadijā nenosaka vispārējus kritērijus kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Savienībā, apstākļi, ka gan dividenžu izcelsmes dalībvalsts, gan kapitāla daļu īpašnieka rezidences dalībvalsts var uzlikt šīm dividendēm nodokli, nenozīmē, ka rezidences dalībvalstij ir pienākums saskaņā ar Savienības tiesībām novērst nelabvēlīgās sekas, kas varētu rasties šādi starp divām dalībvalstīm sadalītās kompetences īstenošanas dēļ (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Damseaux*, 30. un 34. punkts, kā arī 2010. gada 15. aprīļa spriedumu lietā C-96/08 *CIBA*, Krājums, I-2911. lpp., 27. un 28. punkts).
- 171 Šādos apstākļos LESD 63. pantu nevar interpretēt tādējādi, ka tajā būtu paredzēts dalībvalsts pienākums savos nodokļu tiesību aktos paredzēt nodokļa, kas par dividendēm ieturēts ienākuma gūšanas vietā citā dalībvalstī, atskaitīšanu, lai novērstu dividenžu, kuras saņem pirmajā dalībvalstī dibināta sabiedrība, juridisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kas rodas, abām dalībvalstīm īstenojot savu nodokļu kompetenci (šajā ziņā skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 22.–24. punkts).
- 172 Šāds secinājums ir vēl jo vairāk atbalstāms, ja juridiska dubulta nodokļu uzlikšana izriet no fakta, ka dalībvalsts un trešā valsts vienlaikus īsteno savu kompetenci nodokļu jomā, kā tas izriet no šī sprieduma 119. un 120. punkta.

173 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi:

- ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru sabiedrībām rezidentēm tiek piešķirta iespēja pārnest taksācijas laikposmā ciestos zaudējumus uz vēlākiem taksācijas laikposmiem un ar kuru tiek novērsta ekonomiska dubulta nodokļu uzlikšana dividendēm, piemērojot atbrīvojuma metodi valsts izcelsmes dividendēm, bet dividendēm, ko izmaksājušas citā dalībvalstī vai trešajā valstī dibinātas sabiedrības, ir piemērojama atskaitīšanas metode, ciktāl ar šo tiesisko regulējumu atskaitīšanas metodes piemērošanas gadījumā netiek pieļauts uz nākamajiem taksācijas laikposmiem pārnest dividendes izmaksājušās sabiedrības dibināšanas valstī samaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitījumu, ja taksācijas laikposmā, kurā sabiedrība saņēmusi ārvalsts izcelsmes dividendes, tā ir strādājusi ar saimnieciskās darbības zaudējumiem, un
- ka dalībvalstij netiek noteikts pienākums savos nodokļu tiesību aktos paredzēt nodokļa, kas par dividendēm ieturēts ienākuma gūšanas vietā citā dalībvalstī vai trešajā valstī, atskaitīšanu, lai novērstu dividenžu, kuras saņem pirmajā dalībvalstī dibināta sabiedrība, juridisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kas rodas, abām attiecīgajām valstīm īstenojot savu nodokļu kompetenci.

IV — Par tiesāšanās izdevumiem

174 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 minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram portfeļa ieguldījumu dividendes, ko izmaksā par kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs, ir atbrīvojamas no uzņēmumu ienākuma nodokļa un portfeļa ieguldījumu dividenžu no sabiedrībām, kuras dibinātas trešajās valstīs, kas ir 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalstis, atbrīvojumam no nodokļa tiek izvirzīts nosacījums par nolīguma par visaptverošu savstarpēju administratīvo palīdzību un palīdzību piespiedu izpildes jomā pastāvēšanu starp dalībvalsti un attiecīgajām trešajām valstīm, ciktāl minētā tiesiskā regulējuma mērķu sasniegšanai pietiek vienīgi ar nolīgumu par savstarpēju palīdzību administratīvajā jomā;

- 2) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram no uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvotas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet tai pat laikā ar šo nodokli tiek apliktas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības, kas dibināta citā dalībvalstī vai trešajā valstī, kas ir 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalsts, tomēr ar nosacījumu, ka pēdējās minētās sabiedrības rezidences valstī samaksāto nodokli var atskaitīt no dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī maksājamā nodokļa un ka administratīvie pienākumi, kas dividendes saņēmušajai sabiedrībai uzlikti saistībā ar šīs atskaitīšanas izmantošanu, nav pārmērīgi. Informācija, ko valsts nodokļu administrācija pieprasa dividendes saņēmušajai sabiedrībai par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai faktiski uzlikto nodokli tās rezidences valstī, ir raksturīga atskaitīšanas metodes būtībai kā tādai, un tādēļ tā nav uzskatāma par pārmērīgiem administratīviem pienākumiem;

- 3) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru nolūkā novērst ekonomisku nodokļu dubultu uzlikšanu no uzņēmumu ienākuma nodokļa tiek atbrīvotas portfeļa ieguldījumu dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņēmusi no sabiedrības rezidentes, un kurā attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksājusi trešajā valstī, kas nav 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalsts, dibināta sabiedrība, nav paredzēts nedz šo dividendžu atbrīvojums no nodokļa, nedz arī nodokļa, kuru dividendes izmaksājusi sabiedrība samaksājusi savā rezidences valstī, atskaitīšana;
- 4) LESD 63. pantam nav pretrunā tāda valsts nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai dividendēm no atsevišķām trešajām valstīm tiek piemērota nodokļa atskaitīšanas metode, ja dividendes saņēmējas sabiedrības dalība dividendes izmaksājošās sabiedrības kapitālā ir mazāka par zināmu sliekšni, un atbrīvošanas no nodokļa metode, ja minētā dalība šo sliekšni pārsniedz, bet tai pat laikā valsts izcelsmes dividendēm sistemātiski tiek piemērota atbrīvošanas no nodokļa metode, tomēr tikai tiktāl, ciktāl ar attiecīgajiem mehānismiem, kuru mērķis ir nodokļa vairākkārtējas uzlikšanas sadalāmajai peļņai novēršana vai samazināšana, tiek panākts līdzvērtīgs rezultāts. Tas, ka valsts nodokļu administrācija dividendes saņēmušajai sabiedrībai pieprasa informāciju par dividendes izmaksājušās sabiedrības peļņai trešajā valstī faktiski uzlikto nodokli, ir raksturīgi atskaitīšanas metodes būtībai kā tādai un *per se* neietekmē atbrīvošanas un atskaitīšanas metožu līdzvērtīgumu;
- 5) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi:
- ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru sabiedrībām rezidentēm tiek piešķirta iespēja pārnest taksācijas laikposmā ciestos zaudējumus uz vēlākiem taksācijas laikposmiem un ar kuru tiek novērsta ekonomiska dubulta nodokļu uzlikšana dividendēm, piemērojot atbrīvojuma metodi valsts izcelsmes dividendēm, bet dividendēm, ko izmaksā-

jušas citā dalībvalstī vai trešajā valstī dibinātas sabiedrības, ir piemērojama atskaitīšanas metode, ciktāl ar šo tiesisko regulējumu atskaitīšanas metodes piemērošanas gadījumā netiek pieļauts uz nākamajiem taksācijas laikposmiem pārņemt uzņēmumu ienākuma nodokli, kas samaksāts dividendes izmaksājušās sabiedrības valstī, ja taksācijas laikposmā, kurā sabiedrība saņēmusi ārvalsts izcelsmes dividendes, tā ir strādājusi ar saimnieciskās darbības zaudējumiem, un

- ka dalībvalstij netiek noteikts pienākums savos nodokļu tiesību aktos paredzēt nodokļa, kas ieturēts ienākuma gūšanas vietā citā dalībvalstī vai trešajā valstī, atskaitīšanu, lai novērstu dividenžu, kuras saņem pirmajā dalībvalstī dibināta sabiedrība, juridisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kas rodas, abām attiecīgajām valstīm īstenojot savu nodokļu kompetenci.

[Paraksti]