



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 10. maijā *

LESD 63. un 65. pants — Pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi (PVKIU) —
Atšķirīga attieksme attiecībā uz PVKIU nerezidentiem pārskaitītajām dividendēm, kurām piemēro
nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, un PVKIU rezidentiem pārskaitītajām dividendēm, kurām
nepiemēro šādu nodokļa ieturējumu — Nepieciešamība ņemt vērā sertifikātu turētāju situāciju, vērtējot
valsts pasākuma atbilstību brīvai kapitāla aprītei — Neesamība

Apvienotās lietas no C-338/11 līdz C-347/11

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Tribunal administratif de Montreuil* (Francija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2011. gada 1. jūlijā un kas Tiesā reģistrēti 2011. gada 4. jūlijā, tiesvedībās

Santander Asset Management SGIIC SA, kura pārstāv *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (C-338/11),

pret

Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux

un

Santander Asset Management SGIIC SA, kura pārstāv *Cartera Mobiliaria SA SICAV* (C-339/11),

Kapitalanlagegesellschaft mbH, kura pārstāv *Alltri Inka* (C-340/11),

Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, kura pārstāv *DBI-Fonds APT n°737* (C-341/11),

SICAV KBC Select Immo (C-342/11),

SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH (C-343/11),

International Values Series of the DFA Investment Trust Co. (C-344/11),

Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. (C-345/11),

SICAV GA Fund B (C-346/11),

Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, kura pārstāv *AMB Generali Aktien Euroland* (C-347/11)

pret

* Tiesvedības valoda – franču.

Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. von Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretāre R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 16. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Santander Asset Management SGIIC SA*, kura pārstāv *FIM Santander Top 25 Euro Fi* un *Santander Asset Management SGIIC SA*, kura pārstāv *Cartera Mobiliaria SA SICAV*, vārdā – *C. Charpentier*, *N. Gelli*, *P. Van Den Perre* un *C. Profitos*, advokāti,
- *Kapitalanlagegesellschaft mbH*, kura pārstāv *Alltri Inka*, *International Values Series of the DFA Investment Trust Co.*, *Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co.* un *Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH*, kura pārstāv *AMB Generali Aktien Euroland*, vārdā – *Y. Robert* un *S. Lauratet*, advokāti,
- *Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH*, kura pārstāv *DBI-Fonds APT n°737*, vārdā – *P. Schultze* un *A. Feger*, advokāti,
- *SICAV KBC Select Immo* vārdā – *V. Louvel* un *S. Defert*, advokāti,
- *SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH* vārdā – *A. Lagarrigue* un *B. Hardeck*, advokāti,
- *SICAV GA Fund B* vārdā – *P. Le Roux* un *L. Bogey*, advokāti,
- Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues* un *J.-S. Pilczer*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *W. Roels*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus ir par to, kā interpretēt LESD 63. un 65. pantu.
- 2 Šie lūgumi ir iesniegti tiesvedībā starp pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (turpmāk tekstā – “PVKIU”) nerezidentiem un Francijas nodokļu iestādēm par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz minētajām PVKIU izmaksātajām iekšzemes izcelsmes dividendēm.

Atbilstošās valsts tiesību normas

3 Saskaņā ar Francijas tiesībām PVKIU ietilpst mainīga kapitāla ieguldījumu sabiedrības (*SICAV*) un kopīgu ieguldījumu fondi (*FCP*). Francijas *code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā – “*CGI*”) 208. panta 1.a panta A punkta izpratnē *SICAV* ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ar ko apliek to likumīgā mērķa ietvaros gūtos ienākumus. Savukārt *FCP* kopīpašuma raksturs tos tiesiski izslēdz no uzņēmumu ienākumu nodokļa piemērošanas jomas.

4 *CGI* 119.a panta 2. punktā ir noteikts:

“Ja [dividendes] tiek izmaksātas personām, kuru nodokļu domicils vai juridiskā adrese nav Francijā, tām piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kura likme ir noteikta 187. pantā [..].”

5 *CGI* 187. pantā ir noteikts:

“1. 119.a pantā noteiktā nodokļu ieturējuma likme ir:

[..]

— 25 % attiecībā uz visiem citiem ienākumiem.”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

6 Prasītājas pamatlietā ir Beļģijas (lietas C-342/11 un C-346/11), Vācijas (lietas C-340/11, C-341/11, C-343/11 un C-347/11), Spānijas (lietas C-338/11 un C-339/11) un Amerikas Savienoto Valstu (lietas C-344/11 un C-345/11) PVKIU, kuri iegulda tostarp Francijas sabiedrību akcijās un saistībā ar to saņem dividendes. Šīm dividendēm, pamatojoties uz *CGI* 119.a panta 2. punktu un 187. gada 1. punktu, Francijā piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā ar likmi 25 %.

7 Iesniedzējtiesa uzskata, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamatlietā ievieš atšķirīgu attieksmi, kas rada nelabvēlīgas sekas PVKIU nerezidentiem, tādējādi, ka Francijas izcelsmes dividendēm, kuras saņem šie uzņēmumi, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, lai gan šīs pašas izcelsmes dividendēm, kas izmaksātas PVKIU rezidentiem, nepiemēro šādu nodokļa ieturējumu. Pēc iesniedzējtiesas domām, šī atšķirīgā attieksme rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu LESD 63. panta izpratnē, kas LESD 65. panta izpratnē ir pieļaujams tikai tad, ja atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai ja ierobežojumi ir attaisnoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Iesniedzējtiesa uzskata, ka situāciju salīdzināmības izvērtēšanai ir būtiski noskaidrot, vai papildus PVKIU situācijai jāņem vērā arī [PVKIU] sertifikātu turētāju situācija.

8 Tā paskaidro, ka, ja tiktu ņemta vērā vienīgi PVKIU situācija, būtu bijis jākonstatē, ka šie uzņēmumi neatkarīgi no tā, vai tie ir Francijas rezidenti vai citas dalībvalsts rezidenti, ir objektīvi salīdzināmā situācijā. Šajā gadījumā atšķirīga attieksme nevarētu arī tikt uzskatīta par pamatotu ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

9 Savukārt gadījumā, kad, ņemot vērā, pirmkārt, PVKIU ekskluzīvo mērķi, kas ir nodrošināt ieguldījumus ieguldītāju vārdā kā vienkāršiem starpniekiem, kuri ne vienmēr ir juridiskas personas, un, otrkārt, reālu nodokļu uzlikšanu dividendēm, kas vai nu tieši – PVKIU rezidentu nodokļu sistēmas dēļ –, vai netieši – PVKIU nerezidentiem piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā dēļ – attiecas uz PVKIU sertifikātu turētājiem neatkarīgi no tā, vai tie ir rezidenti vai nerezidenti, būtu jāņem vērā ne tikai PVKIU situācija, bet arī to sertifikātu turētāju situācija, jo nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atbilstība kapitāla brīvas aprites principam varētu būt pieļaujama visos gadījumos, kuros

vai nu, ņemot vērā piemērojamo nodokļu sistēmu kopumā, situācijas nevar tikt uzskatītas par objektīvi salīdzināmām, vai arī atšķirīgo attieksmi attaisno primārs vispārējo interešu apsvērums saistībā ar nodokļu kontroles efektivitāti.

10 Šajos apstākļos *tribunal administratif de Montreuil* [Montrejas administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai sertifikātu turētāju situācija ir jāņem vērā kopā ar PVKIU situāciju?

2) Kādi šādā gadījumā ir apstākļi, kuros apstrīdētais nodokļu ieturējums varētu tikt uzskatīts par atbilstošu kapitāla brīvas aprites principam?”

11 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 4. augusta rīkojumu lietas no C-338/11 līdz C-347/11 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

12 Vispirms ir jāprecizē, ka, pat ja *CGI* 199.a panta 2. punkts un 187. punkts vispārīgi ir piemērojami attiecībā uz personām, kuru nodokļu domicils vai rezidence ir Francijā, uzdotie jautājumi attiecas tikai uz PVKIU nodokļu režīmu, kas izriet no minēto tiesību normu piemērošanas.

13 Ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kas pakļauj PVKIU izmaksātās valsts izcelsmes dividendes atšķirīgai attieksmei nodokļu jomā atkarībā no saņēmēja uzņēmuma juridiskās adreses atrašanās vietas. Tā tostarp vēlas noskaidrot, vai attiecībā uz dividenžu, ko sabiedrības rezidentes izmaksājušas PVKIU nerezidentiem, aplikšanu ar nodokli situāciju salīdzinājums, lai noteiktu, vai pastāv atšķirīga attieksme, kas veido šķērsli kapitāla brīvai aprītei, ir jāveic tikai ieguldījumu uzņēmumu līmenī vai arī ir jāņem vērā [ieguldījumu] sertifikātu turētāju situācija.

14 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāisteno, ievērojot Savienības tiesības (2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 21. punkts; 2011. gada 20. janvāra spriedums lietā C-155/09 Komisija/Grieķija, Krājums, I-65. lpp., 39. punkts, un 2011. gada 16. jūnija spriedums lietā C-10/10 Komisija/Austrija, Krājums, I-5389. lpp., 23. punkts).

15 Tāpat arī no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprītes ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šis dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (2007. gada 25. janvāra spriedums lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 A., Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāra spriedums lietā C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 50. punkts).

16 Saistībā ar jautājumu, vai tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir uzskatāms par ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei, ir jāatgādina, ka šī tiesiskā regulējuma izpratnē sabiedrības rezidentes izmaksātās dividendes kādam PVKIU nerezidentam, neskatoties uz to, vai tas ir dibināts kādā citā dalībvalstī vai trešajā valstī, aplik ar nodokļa likmi 25 %, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, lai gan šādas dividendes netiek apliktas ar nodokli, kad tās tiek pārskaitītas PVKIU rezidentam.

17 Šāda atšķirīga attieksme attiecībā uz dividendēm nodokļu jomā starp PVKIU atkarībā no to juridiskās adreses atrašanās vietas var atturēt, pirmkārt, PVKIU nerezidentus no ieguldījumu veikšanas Francijā dibinātās sabiedrībās un, otrkārt, ieguldītājiem, kas ir Francijas rezidenti, – iegūt kapitāla daļas PVKIU, kas ir nerezidenti.

- 18 Tādējādi minētais tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kura aizliegums principā ir izteikts LESD 63. pantā.
- 19 Tomēr ir jāpārbauda, vai, ievērojot LESD normas, šāds ierobežojums ir attaisnots.
- 20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants “neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru situācija ir atšķirīga to dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.
- 21 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri tiesību akti nodokļu jomā, kuros paredzēts atšķirīgs regulējums attiecībā uz 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; 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Haribo Lakritzten Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 56. punkts).
- 22 Faktiski 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”.
- 23 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šī paša panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No judikatūras izriet, ka, lai tādu valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā kā pamatlietā varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to attaisnotu primāri vispārējo interešu apsvērumi (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 29. punkts, un 2011. gada 1. decembra spriedumu lietā C-250/08 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-12341, 51. punkts).
- 24 Lai izvērtētu situācijas salīdzināmību, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai sertifikātu turētāju situācija ir jāņem vērā papildus PVKIU situācijai.
- 25 Francijas valdība šajā ziņā apgalvo, ka PVKIU nav ieguldītāji, kas darbojas savā vārdā, bet gan ir kopīgu ieguldījumu uzņēmumi, kas darbojas savu sertifikātu turētāju vārdā. Tā kā PVKIU starpniecība nodokļu kontekstā esot neitrāla, to saņemtās dividendes neapliek ar nodokli. Līdz ar to esot jāņem vērā arī sertifikātu turētāju situācija, lai noteiktu, vai atšķirīgā attieksme, ko piemēro attiecībā uz PVKIU nerezidentiem izmaksātajām dividendēm salīdzinājumā ar PVKIU rezidentiem izmaksātajām dividendēm attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas.
- 26 Šai argumentācijai tomēr nevar piekrist.
- 27 Protams, katras dalībvalsts ziņā, ievērojot Savienības tiesības, ir organizēt savu sistēmu, kā sadalītajai peļņai uzliet nodokli. Tomēr, kad valsts tiesiskajā regulējumā nodokļu jomā ir paredzēts nošķiršanas kritērijs sadalītās peļņas aplikšanā ar nodokli, situāciju salīdzināmības izvērtējums ir jāveic, ņemot vērā minēto kritēriju (šajā ziņā skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 34. un 35. punkts; 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 51.–54. punkts; 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 43. punkts, kā arī 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-9879, 60. punkts).
- 28 Tostarp, lai izvērtētu, vai no tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme norāda uz objektīvi atšķirīgām situācijām, ir jāņem vērā tikai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā paredzētie atbilstošie nošķiršanas kritēriji. Līdz ar to, ja kāda dalībvalsts izvēlas īstenot savu kompetenci nodokļu

piemērošanā dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības rezidentes, atkarībā vienīgi no saņēmēju PVKIU rezidences, šo PVKIU sertifikātu turētāju nodokļu situācijai nav nozīmes, lai izvērtētu minētā tiesiskā regulējuma diskriminējošo vai nediskriminējošo raksturu.

- 29 Saistībā ar tiesisko regulējumu nodokļu jomā pamatlietā, ir jākonstatē, ka tajā ir noteikts uz PVKIU juridisko adresi balstīts nošķiršanas kritērijs, saskaņā ar kuru vienīgi PVKIU nerezidentiem izmaksātajām dividendēm piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā.
- 30 Tostarp nepastāv Francijas valdības norādītā sasaiste starp PVKIU rezidentēm izmaksāto dividenžu neaplikšanu ar nodokli un šo PVKIU sertifikātu turētājiem izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli. Patiesībā PVKIU rezidentiem piešķirtais atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no sertifikātu turētājiem izmaksātās peļņas aplikšanas ar nodokli.
- 31 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saistībā ar PVKIU, kuri veic saņemto dividenžu kapitalizāciju, netiek veikta nekāda dividenžu, kuras vēlāk var tikt apliktas ar citiem nodokļiem, pārdale. Tādējādi valsts tiesiskais regulējums pamatlietā neparedz nekādu saikni starp nodokļu piemērošanas režīmu valsts izcelsmes dividendēm, ko saņem PVKIU, kuri veic kapitalizāciju – neatkarīgi no tā, vai tie ir rezidenti vai nerezidenti –, un to sertifikātu turētāju nodokļu situāciju.
- 32 Saistībā ar PVKIU, kuri veic saņemto dividenžu pārdali, attiecīgajā tiesiskajā regulējumā tāpat arī nav ņemta vērā to sertifikātu turētāju nodokļu situācija.
- 33 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka Francijas valdības argumentācija ir balstīta uz premisu, saskaņā ar kuru PVKIU rezidentu sertifikātu turētāju dzīvesvieta nodokļu vajadzībām ir Francijā, turpretim PVKIU nerezidentu sertifikātu turētāju dzīvesvieta nodokļu vajadzībām ir valstī, kurā ir reģistrēts attiecīgais PVKIU. Tādējādi Francijas valdība uzskata, ka divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Francijas Republiku un attiecīgo dalībvalsti vai trešo personu nodrošinātu līdzīgu attieksmi nodokļu jomā attiecībā uz PVKIU, kas ir rezidenti, un tiem, kas ir nerezidenti, sertifikātu turētājiem.
- 34 Tomēr tajā ietvertās vispārinātības pakāpes dēļ šī premisa nav precīza. Patiesībā nav neparasti, ka PVKIU, kas Francijā ir nerezidents, sertifikātu turētāja dzīvesvieta valsts nodokļu vajadzībām ir Francijā vai ka PVKIU, kas ir Francijas rezidents, sertifikātu turētāja dzīvesvieta valsts nodokļu vajadzībām ir citā dalībvalstī vai trešajā valstī.
- 35 No tiesiskā regulējuma pamatlietā izriet, ka valsts izcelsmes dividendes, ko saņēmis PVKIU rezidents, kurš veic to sadali [sertifikātu turētājiem], tiks atbrīvotas no nodokļiem, pat ja Francijas Republika neīstenos savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šāda PVKIU sadalītajām dividendēm, īpaši, kad tās tiek izmaksātas sertifikātu turētājiem, kuru dzīvesvieta nodokļu vajadzībām ir citā dalībvalstī vai trešajā valstī.
- 36 Jāpiebilst, ka valsts izcelsmes dividendes, kas izmaksātas PVKIU nerezidentiem, kuri veic to sadali, ir apliktas ar nodokli ar likmi 25 % apmērā neatkarīgi no to sertifikātu turētāju nodokļu situācijas.
- 37 Attiecībā uz šādu PVKIU sertifikātu turētājiem nerezidentiem – lai gan atsevišķas divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas starp Francijas Republiku un attiecīgo dalībvalsti vai trešo valsti, paredz, ka šo sertifikātu turētāju dzīvesvieta valsts ņem vērā Francijā veikto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, no tā nevar secināt, ka tiesiskajā regulējumā pamatlietā ir paredzēts ņemt vērā minēto sertifikātu turētāju nodokļu situāciju. Tieši pretēji, šādu konvenciju izpratnē tā ir sertifikātu turētāju dzīvesvieta valsts, kas ņem vērā nodokļu režīmu Francijā attiecībā uz dividendēm PVKIU līmenī.
- 38 Pat ja, kā to norāda Francijas valdība, eksistē administratīva prakse, kas ļauj PVKIU nerezidenta sertifikātu turētājam, kas ir Francijas rezidents, noteiktos gadījumos saņemt nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kas piemērots PVKIU nerezidenta līmeni, atlaidi, tomēr tiesiskajā regulējumā

pamatlietā ir paredzēts valsts izcelsmes dividenžu, kas izmaksātas PVKIU nerezidentiem, aplikšana ar nodokli ar likmi 25 % vienīgi šo PVKIU rezidences vietas dēļ un līdz ar to neatkarīgi no minēto PVKIU sertifikātu turētāju nodokļu situācijas.

- 39 Saistībā ar šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto nošķiršanas kritēriju, kurš ir balstīts tikai uz PVKIU rezidences vietu, situāciju salīdzināmības izvērtēšana, lai noteiktu, vai minētajiem tiesību aktiem ir vai nav diskriminējošs raksturs, ir jāveic vienīgi ieguldījumu uzņēmuma limenī.
- 40 Šo secinājumu neatspēko tas, ka savā 2008. gada 20. maija spriedumā lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Krājums, I-3747. lpp.) saistībā ar Nīderlandes PVKIU nodokļu režīmu Tiesa ir ņemusi vērā nodokļu piemērošanas kārtību attiecībā uz fiziskām personām – sertifikātu turētājiem, lai izvērtētu nodokļu režīma pamatlietā saderību ar kapitāla brīvu apriti. Patiesībā minētais nodokļu režīms, pretēji tam, kāds tas ir pamatlietā, pakļautu PVKIU atbrīvošanu no nodokļa nosacījumam, ka visa šo uzņēmumu peļņa tiek izmaksāta to sertifikātu turētājiem ar mērķi tuvināt nodokļu maksājumu, ar ko tiek aplikti ienākumi no šo uzņēmumu ieguldījumiem, tam, ar ko tiek aplikti privātpersonu tiešie ieguldījumi (iepriekš minētais spriedums lietā *Orange European Smallcap Fund*, 8., 33. un 60. punkts). Šajā iepriekš minētajā lietā valsts likumdevējs ņēma vērā sertifikātu turētāja nodokļu situāciju kā piemērojamā nodokļu režīma nošķiršanas kritēriju.
- 41 Turpretī pamatlietās piemērojamā nodokļu režīma nošķiršanas kritērijs, kas ir paredzēts konkrētajā valsts tiesiskajā regulējumā, ir nevis sertifikāta turētāja nodokļu situācija, bet gan vienīgi PVKIU statuss atkarībā no tā, vai tas ir rezidents vai nē.
- 42 Turpinājumā, kā to uzsver iesniedzējtiesa, ņemot vērā tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kura mērķis ir novērst sabiedrību rezidentu izmaksāto dividenžu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, saņēmēja PVKIU, kas ir rezidents, situācija ir salīdzināma ar saņēmēja PVKIU, kas ir nerezidents, situāciju (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 43. un 44. punkts, kā arī lietā Komisija/Vācija, 58. punkts).
- 43 Ir jānoraida Francijas valdības arguments, kas ir aizgūts no 2008. gada 22. decembra sprieduma lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 47. punkts), saskaņā ar kuru atšķirīga attieksme pret PVKIU rezidentiem un PVKIU nerezidentiem tikai atspoguļojot minēto uzņēmumu atšķirīgās situācijas attiecībā uz nodokļu atmaksu. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka lietā, kurā pieņemts iepriekš minētais spriedums lietā *Truck Center*, konkrētās valsts tiesiskais regulējums paredzēja vienlaikus saņēmēju sabiedrību, kas ir rezidentes, un saņēmēju sabiedrību, kas ir nerezidentes, atsevišķu valsts izcelsmes ienākumu aplikšanu ar nodokli. Minētajā tiesiskajā regulējumā bija vienīgi paredzēti atšķirīgi nodokļu ieturēšanas veidi atkarībā no saņēmēju sabiedrību vadības atrašanās vietas, kuri bija attaisnoti objektīvi atšķirīgās situācijas dēļ, kurā atradās sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes. Tomēr tiesiskajā regulējumā pamatlietās nav paredzēti vienīgi dažādi nodokļu iekasēšanas veidi atkarībā no valsts izcelsmes dividenžu saņēmēja rezidences atrašanās vietas. Tieši pretēji, tajā ir paredzēta minēto dividenžu aplikšana ar nodokli attiecībā uz PVKIU nerezidentiem.
- 44 Līdz ar to atšķirīgo attieksmi pret PVKIU rezidentiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm, kuras tie saņem, un PVKIU nerezidentiem, kuru saņemtajām dividendēm tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, nevar attaisnot ar atšķirībām to atbilstošajās situācijās.
- 45 Vēl ir jāpārbauda, vai no tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamatlietā izrietošais ierobežojums ir attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 79. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 63. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Belģija, 68. punkts).

- 46 Francijas valdība Tiesā izvirzīja dažādus attaisnojuma pamatus, proti, vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu, nepieciešamību garantēt nodokļu pārbaūžu efektivitāti, kā arī saglabāt nodokļu režīma pamatlietās saskaņotību. It īpaši saistībā ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu attiecībā uz trešajām valstīm attaisnojuma pamatiem Francijas valdība balstās, pirmkārt, uz apgalvojumu, ka šajā konkrētajā kontekstā attiecīgās tiesību normas ir nepieciešamas, lai garantētu nodokļu pārbaūžu efektivitāti un, otrkārt, uz LESD 64. panta 1. punktu.
- 47 Ir jāatgādina, ka vajadzība saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm var tikt pieļauta tostarp tādēļ, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 54. punkts; 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 58. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 66. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 77. punkts).
- 48 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējies neaplikt ar nodokli valsts izcelsmes dividenžu saņēmējus – PVKIU rezidentus, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu šādas peļņas saņēmēju – PVKIU nerezidentu aplikšanu ar nodokli (iepriekš minētie spriedumi lietā *Amurta*, 59. punkts, lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 67. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 78. punkts).
- 49 Valsts tiesisko regulējumu pamatlietā tāpat arī nevar attaisnot vajadzība garantēt nodokļu pārbaūžu efektivitāti. Patiesībā, kā arī to tostarp norāda iesniedzējinstāde, nodokļu pārbaūžu efektivitāte nevar attaisnot tikai un vienīgi nerezidentu aplikšanu ar nodokļiem.
- 50 Saistībā ar argumentu par Francijas nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot tiesisko regulējumu, kas ierobežo pamatbrīvības (skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 21. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 43. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Beļģija, 70. punkts).
- 51 Tomēr, lai pieņemtu uz šādu pamatojumu balstītu argumentu, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir jāpastāv tiešai saiknei starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Beļģija, 71. punkts un tajā minētā judikatūra), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 72. punkts).
- 52 Kā tas izriet no šī sprieduma 30. punkta, dividenžu atbrīvošana no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā nav pakļauta nosacījumam, ka konkrētais PVKIU sadala saņemtās dividendes un ka to aplikšana ar nodokli attiecībā uz minētā PVKIU sertifikātu turētājiem ļauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.
- 53 Līdz ar to šī sprieduma 51. punktā minētās judikatūras izpratnē nepastāv tieša saikne starp PVKIU rezidenta saņemto valsts izcelsmes dividenžu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā un minēto dividenžu kā šī PVKIU sertifikātu turētāju peļņas aplikšanu ar nodokli.
- 54 Visbeidzot, it īpaši saistībā ar kapitāla aprites ierobežojumu attiecībā uz trešajām valstīm attaisnojuma pamatiem, ir jānorāda, pirmkārt, ka Francijas valdība apgalvo vienīgi, ka šādas aprites ietvaros un nepastāvot konvencijām nodokļu jomā, kas paredz savstarpēju administratīvo palīdzību, apstrīdētie ierobežojumi būtu jāattaisno ar vajadzību garantēt nodokļu pārbaūžu efektivitāti. Protams, saskaņā ar judikatūru šāda kapitāla aprīte attiecas uz citu tiesisko kontekstu, nekā tas ir attiecībās starp dalībvalstīm (iepriekš minētais spriedums lietā *A.*, 60. punkts). Šajā ziņā pietiek norādīt, ka Francijas

valdība nav iesniegusi pierādījumus tam, kādēļ nodokļu pārbaužu efektivitātei būtu jāattaisno tikai un vienīgi PVKIU nerezidentu aplikšana ar nodokli. Otrkārt, tā kā lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu neattiecas uz LESD 64. panta 1. punkta interpretāciju, nav jāizvērtē, vai valsts tiesiskajā regulējumā pamatlietā ietvertie kapitāla aprites ierobežojumi uz vai no trešajām valstīm var tikt attaisnoti ar šādu tiesību normu.

- 55 Ievērojot visus šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta vienas dalībvalsts izcelsmes dividenžu aplikšana ar nodokli, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ja tās ir saņēmuši PVKIU, kas ir rezidenti citā valstī, lai gan šādas dividendes ir atbrīvotas no nodokļa, ja tās ir saņēmuši PVKIU, kas ir rezidenti pirmajā valstī.

Par šī sprieduma iedarbību laikā

- 56 Savos mutvārdu apsvērumos Francijas valdība lūdza Tiesu ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā, ja tā uzskatītu, ka valsts tiesiskais regulējums pamatlietās neatbilst LESD 63. un 65. pantam.
- 57 Savas prasības pamatošanai minētā valdība, pirmkārt, pievērsa Tiesas uzmanību smagajām finansiālajām sekām, ko izraisītu šādu neatbilstību konstatējošs spriedums. Otrkārt, tā norādīja, ka, ņemot vērā Eiropas Komisijas un citu dalībvalstu rīcību, Francijas Republika varēja uzskatīt, ka tiesiskais regulējums pamatlietā atbilst Savienības tiesībām.
- 58 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas interpretācija, ko sniedz Tiesa LESD 267. pantā noteiktās kompetences ietvaros, izskaidro un precizē šīs tiesību normas jēgu un apjomu, kādā tā ir jāsaprot un jāpiemēro vai kādā to būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šo tiesību normu, šādi interpretētu, var piemērot un tiesām tā ir jāpiemēro tiesiskajām attiecībām, kas radušās un nodibinātas pirms lūguma sniegt interpretāciju, ja citos aspektos ir izpildīti nosacījumi, kas ļauj kompetentajās tiesās ierosināt tiesvedību attiecībā uz šīs normas piemērošanu (skat. it īpaši Tiesas 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-347/00 Barreira Pérez, Recueil*, I-8191. lpp., 44. punkts; 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās *C-453/02* un *C-462/02 Linneweber un Akritidis*, Krājums, I-1131. lpp., 41. punkts, kā arī 2007. gada 6. marta spriedumu lietā *C-292/04 Meilicke u.c.*, Krājums, I-1835. lpp., 34. punkts).
- 59 Tiesa tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās drošības principu, var ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz tiesību normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labā ticībā nodibinātas tiesiskās attiecības. Lai varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jāievēro divi pamatnosacījumi, proti, ieinteresēto personu labas ticības esamība un būtisku traucējumu rašanās risks (skat. it īpaši 2006. gada 10. janvāra spriedumu lietā *C-402/03 Skov un Bilka*, Krājums, I-199. lpp., 51. punkts, kā arī 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā *C-2/09 Kalinchev*, Krājums, I-4939. lpp., 50. punkts).
- 60 Konkrētāk, Tiesa ir izmantojusi šādu risinājumu tikai ļoti konkrētos apstākļos, tostarp, kad pastāvēja risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar ļoti daudzām tiesiskām attiecībām, kas nodibinātas labā ticībā, pamatojoties uz tiesisko regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Savienības tiesiskajam regulējumam saistībā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu piemērojamību; šo nenoteiktību varēja veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Komisijas puses (skat. it īpaši 2006. gada 27. aprīļa spriedumu lietā *C-423/04 Richards*, Krājums, I-3585. lpp., 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Kalinchev*, 51. punkts).
- 61 Saistībā ar Francijas valdības argumentu attiecībā uz Savienības tiesību normu piemērojamības objektīvu un būtisku nenoteiktību minētā valdība nav precizējusi, kādēļ Komisijas un citu dalībvalstu rīcība ir veicinājusi šādu nenoteiktību. Katrā ziņā pamatlietās nevar atsaukties uz Savienības tiesību

normu piemērojamības objektīvu un būtisku nenoteiktību. Patiesībā no šī sprieduma 27. punktā minētās Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu tiesiskā regulējuma pamatlietā saderīgumu ar LESD 63. un 65. pantu, situāciju salīdzinājuma novērtējums ir jāveic pašas dalībvalsts izraudzītajā līmenī, konkrētajā gadījumā PVKIU līmenī. Tostarp, kā to konstatē iesniedzējtiesa, LESD 63. un 65. panta saderīguma ar tiesisko regulējumu pamatlietā vērtējums nerada nekādas īpašas problēmas, ja situāciju salīdzinājums ir jāveic PVKIU līmenī.

- 62 Saistībā ar Francijas valdības atsauci uz šī Tiesas sprieduma būtisku ietekmi uz budžetu ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties saistībā ar prejudiciālu nolēmumu, nav pietiekams pamats, lai ierobežotu minētā sprieduma iedarbību laikā (2001. gada 20. septembra spriedums lietā C-184/99 *Grzelczyk*, *Recueil*, I-6193. lpp., 52. punkts; 2005. gada 15. marta spriedums lietā C-209/03 *Bidar*, Krājums, I-2119. lpp., 68. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Kalinchev*, 52. punkts). Konkrētajā lietā Francijas Republika, kas tiesas sēdē lūdza tikai ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā, šīs sēdes laikā neiesniedza informāciju, kas ļautu Tiesai izvērtēt, vai patiešām bija risks, ka Francijas Republikai varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas.
- 63 No šiem apsvērumiem izriet, ka šī sprieduma iedarbība laikā nav jāierobežo.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta vienas dalībvalsts izcelsmes dividenžu aplikšana ar nodokli, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ja tās ir saņēmis pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas ir rezidents citā valstī, lai gan šādas dividendes ir atbrīvotas no nodokļa, ja tās ir saņēmis pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas ir rezidents pirmajā valstī.

[Paraksti]