TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2018. gada 21. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprite un maksājumu brīvība – Ierobežojumi – Pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) izmaksātu dividenžu aplikšana ar nodokli – Dividendes, ko kādas dalībvalsts sabiedrības rezidentes ir izmaksājušas nerezidentiem PVKIU – To dividenžu atbrīvojums no nodokļa, ko kādas dalībvalsts sabiedrības rezidentes izmaksā rezidentiem PVKIU – Pamatojumi – Līdzsvarots nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm – Nodokļu režīma saskaņotība – Samērīgums

Lieta C-480/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 31. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 5. septembrī, tiesvedībā

Fidelity Funds,

Fidelity Investment Funds,

Fidelity Institutional Funds

pret

Skatteministeriet,

piedaloties

NN (L) SICAV.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši E. Levits (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre: L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 5. oktobra tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda – dāņu.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Fidelity Funds*, *Fidelity Investment Funds* un *Fidelity Institutional Funds* vārdā – *P. Farmer*, *barrister*, un *J. Skaadstrup Andersen*, *advokat*,

– *NN (L) SICAV* vārdā – *E. Vistisen*, *advokat*,

– Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning* un *J. Nymann-Lindegren*, pārstāvji, kuriem palīdz *S. Horsbøl Jensen*, *advokat*,

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

– Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *B. Koopman*, kā arī *J. Langer*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *R. Lyal*, pārstāvji, kuriem palīdz *H. Peytz*, advokāts,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 20. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 56. un 63. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdiem starp *Fidelity Funds*, *Fidelity Investment Funds* un *Fidelity Institutional Funds*, no vienas puses, un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija, Dānija), no otras puses, par lūgumiem atmaksāt ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli par dividendēm, ko tiem laikposmā no 2000. līdz 2009. gadam izmaksājušas Dānijas sabiedrības rezidentes.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Padomes Direktīvas 85/611/EEK (1985. gada 20. decembris) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 1985, L 375, 3. lpp.) mērķis saskaņā ar tās preambulas 4. apsvērumu bija attiecībā uz vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU), kas atrodas dalībvalstīs, pieņemt kopīgus pamatnoteikumus par to darbības atļaušanu, uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē. Direktīva 85/611 vairākkārt tika grozīta un pēc tam no 2011. gada 1. jūlija tika atcelta ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2009/65/EK (2009. gada 13. jūlijs) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.), ar kuru tā tika pārstrādāta.

Dānijas tiesības

4 *Lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 1. panta 5.a punktā ir paredzēts, ka PVKIU, kuru nodokļu rezidence ir Dānijā, nodokli maksā Dānijā, savukārt šī likuma 1. panta 6. punkts attiecas uz to fondu aplikšanu ar nodokļiem, uz kuriem attiecas *lov om påligningen af indkomstskat til staten* (Likums par iemaksu bāzi, turpmāk tekstā – "*ligningslov*") 16.C panta noteikumi un kuri ir Dānijas rezidenti.

5 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVKIU un citi ieguldījumu fondi, kuru nodokļu rezidence nav Dānijā, maksā nodokli par dividendēm, ko tiem izmaksā Dānijas sabiedrības rezidentes, bet šis ierobežotais nodokļu maksāšanas pienākums attiecas tikai uz Dānijā gūtajiem ienākumiem.

6 Saskaņā ar *kildeskatteloven* (Likums par nodokli ienākuma gūšanas vietā) 65. panta 1. punktu ikvienā Dānijas sabiedrības rezidentes lēmumā izmaksāt dividendes ir jāparedz, ka tiks ieturēta noteikta daļa no kopējās izmaksātās summas ienākuma gūšanas vietā, ja vien nav paredzēts citādi. Nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieturēšanai piemērojamā procentuālā likme 2000. gadā tika noteikta 25 % apmērā, bet no 2001. līdz 2009. gadam tā bija 28 %.

7 Saskaņā ar Dānijas tiesisko regulējumu nodokļa ienākumu gūšanas vietā likme ir 15 %, ja attiecīgā PVKIU rezidences valsts iestādēm ir jāapmainās ar informāciju ar Dānijas iestādēm atbilstoši dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanas konvencijai, citai starptautiskai konvencijai vai administratīvam palīdzības nolīgumam nodokļu jomā. Nodokļu maksātājiem, kas ir Eiropas Savienības rezidenti, galīgais nodoklis saskaņā ar šo tiesību normu faktiski nedrīkst pārsniegt 15 %. Turklāt nodoklis vēl var tikt samazināts atbilstoši nodokļu nolīgumiem, ko ir noslēgusi Dānijas Karaliste un attiecīgā PVKIU rezidences valsts.

8 Likums par nodokli ienākuma gūšanas vietā ir piemērojams Dānijā dibinātiem PVKIU, kuriem tādējādi *a priori* ir piemērojams šis tiesiskais regulējums par dividenžu aplikšanu ar nodokli. Tomēr no šī likuma 65. panta 8. punkta noteikumiem izriet, ka nodokļu ministrs var pieņemt noteikumus, saskaņā ar kuriem dividenžu izmaksāšana fondiem, uz kuriem attiecas *ligningslov* 16.C panta noteikumi (turpmāk tekstā – "16.C panta fondi"), ir atbrīvota no priekšnodokļa.

9 Pieņemot rīkojumu par nodokli ienākuma gūšanas vietā, ar ko ir kodificēts *ligningslov*, nodokļu ministrs šo iespēju izmantoja, lai 16.C panta fondus atbrīvotu no jebkādiem nodokļiem ienākumu gūšanas vietā. Saskaņā ar rīkojuma par nodokli ienākuma gūšanas vietā, ar ko ir kodificēts *ligningslov*, 38. pantu ikvienam PVKIU var tikt izsniegts atbrīvojuma sertifikāts un tas var izmantot atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ar nosacījumu, ka tas, pirmkārt, ir uzņēmums, uz kuru attiecas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 1. panta 6. punkts, un tātad tas ir Dānijas rezidents, un, otrkārt, tam ir piešķirts 16.C panta fonda statuss. PVKIU, kas ir Dānijas rezidents un kas neatbilst *ligningslov* 16.C panta nosacījumiem, netiek atbrīvots no dividendēm uzliekamā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

10 *Ligningslov* 16.C pantā ir definēts, kas ir jāsaprot ar 16.C panta fondiem.

11 Tādējādi saskaņā ar tiesisko regulējumu, kas bija spēkā līdz 2005. gada 1. jūnijam, lai PVKIU varētu tikt kvalificēts kā 16.C panta fonds, tam bija jāizmaksā noteikta minimālā summa. Minimālā izmaksājamā daļa veido attiecīgā fonda ienākumu nodokļa bāzi tā ieguldījumu sertifikātu turētājiem.

12 Noteikumi par minimālās izmaksājamās daļas noteikšanu ir precizēti *ligningslov* 16.C panta 2.–6. punktā. Atbilstoši šī panta 2. punktam minimālo izmaksājamo daļu veido finanšu gadā iekasēto ienākumu un neto summu kopsumma, no kuras tiek atskaitīti zaudējumi un izdevumi. *Ligningslov* 16.C panta 3. punktā ir paredzēts, ka, to nosakot, ir ietverama virkne šajā pantā uzskaitītu ienākumu, it īpaši ienākumi no procentiem, dividendes no akcijām, ieņēmumi no parādu prasījumiem un finanšu līgumiem, kā arī kapitāla pieaugums no akciju nodošanas. Atbilstoši *ligningslov* 16.C panta 4. un 5. punktam 16.C panta fondi var atskaitīt pieļaujamos zaudējumus, kā arī administratīvās izmaksas.

13 Pēc 2005. gada 1. jūnija Likuma Nr. 407 pieņemšanas no šī datuma vairs nepastāv prasība ieguldījumu sertifikātu turētājiem faktiski izmaksāt minimālo izmaksājamo daļu, lai varētu iegūt 16.C panta fonda statusu. Tomēr šī statusa iegūšanai ir izvirzīts nosacījums, ka attiecīgajam PVKIU ir jānosaka minimālā izmaksājamā daļa, par kuru tā ieguldījumu sertifikātu turētājiem tiek uzlikts nodoklis, šim uzņēmumam ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā.

Pamatlietas un prejudiciālais jautājums

14 Prasītāji pamatlietā ir PVKIU Direktīvas 85/611 izpratnē, kuru juridiskā adrese attiecīgi ir Apvienotajā Karalistē un Luksemburgā. To ieguldījumi Dānijā dibinātās sabiedrībās ir portfeļieguldījumi, un tie nepārsniedz 10 % no kapitāla. Prasītāju pamatlietā piedāvātie produkti ir pieejami klientiem, kas ir Dānijas rezidenti, bet tie netiek aktīvi pārdoti šajā dalībvalstī. Tāpat arī prasītāji pamatlietā nav Dānijas nodokļu iestādēm lūguši izmantot 16.C panta fonda nodokļa maksātāja statusu, ne arī savu statusu pielāgojuši tiesiskajam regulējumam, kas šādiem fondiem bija piemērojams līdz 2005. taksācijas gadam.

15 Prasītāji pamatlietā valsts tiesā ir iesnieguši lūgumus atmaksāt ienākumu gūšanas vietā ieturētos nodokļus par Dānijā dibināto sabiedrību izmaksātajām dividendēm, ko tie saņēma laikposmā no 2000. līdz 2009. gadam, norādot, ka PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, atšķirībā no PVKIU, kas nav šīs dalībvalsts rezidenti, var saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Valsts tiesiskajā regulējumā nodokļu jomā atbrīvojumam no nodokļa esot paredzēti divi nosacījumi, proti, ka attiecīgais PVKIU ir Dānijas rezidents un ka tas pierāda un deklarē savus ienākumus atbilstoši Dānijas tiesiskajam regulējumam nodokļu jomā. PVKIU nerezidenti pēc sava rakstura nevarot atbilst pirmajam nosacījumam, un tiem ir neiespējami, lai neteiktu – īpaši grūti, izpildīt otro nosacījumu, turklāt tiem nav nekāda stimula to darīt, jo pirmā nosacījuma dēļ tie katrā ziņā nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

16 Līdz ar to prasītāji pamatlietā uzskata, ka, pat ja tie neatbilst otrajam nosacījumam par pienākumu pierādīt un deklarēt minimālo izmaksājamo daļu atbilstoši Dānijas tiesiskajam regulējumam, tiem ir tiesības uz ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokļu atmaksu.

17 Nodokļu ministrija, protams, atzīst, ka Dānijas režīma sekas ir tādas, ka atsevišķos gadījumos pret Dānijā dibinātiem PVKIU un kādā citā dalībvalstī dibinātiem PVKIU pastāv atšķirīga attieksme nodokļu ziņā saistībā ar dividendēm, kas ir saņemtas no Dānijā dibinātām sabiedrībām. Tomēr tā uzskata, ka šis ierobežojums ir pamatots, pirmkārt, ar vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību un, otrkārt, ar vajadzību nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm.

18 Šādā kontekstā pamatlietu puses piekrīt, ka šī atšķirīgā attieksme nodokļu ziņā ir brīvas aprites ierobežojums, taču prasītāji pamatlietā apgalvo, ka šāds ierobežojums nevar tikt pamatots ar nodokļu ministrijas paustajiem iemesliem un ka Dānijas tiesiskais regulējums katrā ziņā pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai Dānijā nodrošinātu nodokļu iekasēšanu.

19 Šādos apstākļos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai tāds nodokļu režīms kā pamatlietās, saskaņā ar kuru PVKIU, kas nav Dānijas rezidenti un uz kuriem attiecas Direktīva 85/611 [..], tiek uzlikts nodoklis ienākumu gūšanas vietā par Dānijas sabiedrību izmaksātajām dividendēm, ir pretrunā EKL 56. pantam (tagad – LESD 63. pants) par kapitāla brīvu apriti vai EKL 49. pantam (tagad – LESD 56. pants) par pakalpojumu sniegšanas brīvību, ja tādi paši Dānijas PVKIU var saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā vai nu tāpēc, ka tie faktiski izmaksā minimālo izmaksājamo daļu saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem, par kuru tiek ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas vietā, vai arī tehniski aprēķina minimālo izmaksājamo daļu, no kuras tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz ieguldījumu sertifikātu turētājiem?"

Par pieteikumu mutvārdu procesa atkārtotai sākšanai

20 Pēc ģenerāladvokāta secinājumu sniegšanas prasītāji pamatlietā ar Tiesas kancelejā 2018. gada 18. janvārī iesniegtu aktu lūdza izdot rīkojumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu atkārtoti sākt mutvārdu procesu.

21 Sava lūguma pamatojumam prasītāji pamatlietā būtībā norāda, ka ģenerāladvokāta secinājumi ir pamatoti ar pārpratumu saistībā ar *ligningslov* 16.C pantā noteikto prasību apmēru un raksturu. Turklāt ģenerāladvokāta izdarītā atsauce uz to, ka daži PVKIU, kas nav Dānijas Karalistes rezidenti, esot izmantojuši minimālās izmaksājamās daļas, esot faktiski kļūdaina, un apstākļi, kuri attiecas uz šādiem PVKIU, neesot tikuši apspriesti Tiesā.

22 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 252. panta otro daļu ģenerāladvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerāladvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, uz ko ģenerāladvokāts balsta savus secinājumus (spriedums, 2017. gada 22. jūnijs, *Federatie Nederlandse Vakvereniging* u.c., C-126/16, EU:C:2017:489, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Šajā kontekstā ir jāatgādina arī, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Tiesas Reglamentā ieinteresētajiem lietas dalībniekiem nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus par ģenerāladvokāta sniegtajiem secinājumiem (spriedums, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi viena lietas dalībnieka nepiekrišana ģenerāladvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplūkotie jautājumi, pati par sevi nevar būt mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu pamatojošs iemesls (spriedumi, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 24. punkts, kā arī 2017. gada 29. novembris, *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Ar argumentiem, kas attiecas uz *ligningslov* 16.C pantā noteikto prasību apmēru un raksturu, prasītāji pamatlietā cenšas paust argumentus saistībā ar ģenerāladvokāta secinājumiem, apšaubot Dānijā pēc 2005. gadā izdarītajiem grozījumiem spēkā esošā tiesiskā regulējuma aprakstu, kurš izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem un no tiesas sēdē sniegtās informācijas. Taču no šī sprieduma iepriekšējā punktā minētās judikatūras izriet, ka šādu apsvērumu iesniegšana nav paredzēta aktos, kas reglamentē tiesvedību Tiesā.

25 To ņemot vērā, saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu Tiesa jebkurā brīdī, uzklausījusi ģenerāladvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apsprieduši.

26 Šajā gadījumā Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, uzskata, ka tās rīcībā ir visa informācija, kas ir vajadzīga, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, un ka visi argumenti, kuri ir vajadzīgi attiecīgās lietas atrisināšanai, it īpaši uzņēmumam, kas nav Dānijas rezidents, sniegtā iespēja noteikt minimālo izmaksājamo daļu saskaņā ar Dānijas tiesisko regulējumu un iegūt 16.C panta fonda kvalifikāciju, tika apspriesti Tiesā.

27 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, nav pamata izdot rīkojumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu.

Par prejudiciālo jautājumu

28 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 56. un 63. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kāds tiek aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru dividendēm, ko šīs dalībvalsts sabiedrība rezidente izmaksā PVKIU nerezidentam, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, bet dividendes, kas ir izmaksātas PVKIU, kurš ir šīs pašas dalībvalsts rezidents, ir atbrīvotas no šāda nodokļa ieturējuma, ar nosacījumu, ka šis uzņēmums izmaksā minimālo daļu ieguldījumu sertifikātu turētājiem vai tehniski aprēķina minimālo izmaksājamo daļu, un no ieguldījumu sertifikātu turētājiem iekasē nodokli par šo reālo vai fiktīvo minimālo izmaksājamo daļu.

29 Kā izriet no iesniedzējtiesas veiktā pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma apraksta, lai varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, PVKIU, pirmkārt, ir jābūt Dānijas rezidentam un, otrkārt, tam ir jābūt 16.C panta fonda statusam.

30 Lai iegūtu šādu statusu, PVKIU ir jāatbilst *ligningslov* 16.C pantā paredzētajiem nosacījumiem un, it īpaši, saskaņā ar tiesisko regulējumu, kas bija spēkā līdz 2005. gada 1. jūnijam, jāapņemas izmaksāt minimālo daļu un no ieguldījumu sertifikātu turētājiem par šo daļu jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Pēc šī datuma vairs netiek prasīts, lai ieguldījumu sertifikātu turētājiem faktiski tiktu izmaksāta minimālā daļa, bet, lai saņemtu minēto statusu, attiecīgajam PVKIU ir jāaprēķina minimālā izmaksājamā daļa, par kuru nodoklis tiek uzlikts ieguldījumu sertifikātu turētājiem, šim uzņēmumam ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā. PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti un kas nav saņēmuši 16.C panta fonda statusu, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko izmaksā šīs dalībvalsts sabiedrības rezidentes.

31 No lietas materiāliem izriet un Tiesā nav apstrīdēts, ka pamatlietā aplūkotajā laikposmā tikai PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, varēja saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. No Dānijas valdības un pamatlietas pušu paskaidrojumiem izriet, ka, lai gan PVKIU, kas nav Dānijas rezidents, principā var izpildīt *ligningslov* 16.C pantā paredzētos nosacījumus, tas sava kā šīs dalībvalsts nerezidenta uzņēmuma statusa dēļ nevar saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par rezidenšu sabiedrību izmaksātajām dividendēm.

Par aplūkoto brīvību

32 Tā kā prejudiciālais jautājums ir uzdots gan saistībā ar LESD 56. pantu, gan tā 63. pantu, vispirms ir jānosaka, vai un attiecīgā gadījumā kādā mērā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais var ietekmēt pakalpojumu sniegšanas brīvības un kapitāla brīvas aprites īstenošanu.

33 Šajā ziņā no iedibinātās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu priekšmets (spriedumi, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 90. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Pamatlietas attiecas uz lūgumu atmaksāt nodokli, kas ienākumu gūšanas vietā ieturēts par dividendēm, kuras laikposmā no 2000. līdz 2009. gadam prasītājiem pamatlietā izmaksājušas Dānijā dibinātas sabiedrības, un tāda valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām, kurā iespēja saņemt atbrīvojumu no šāda nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā ir paredzēta tikai PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti un kas atbilst 16.C pantā paredzētajiem nosacījumiem.

35 Tādējādi pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma priekšmets ir PVKIU saņemto dividenžu nodokļu režīms.

36 Tādējādi ir jāuzskata, ka pamatlietā aplūkotā situācija ir saistīta ar kapitāla brīvu apriti.

37 Turklāt, ja pieņem, ka pamatlietā aplūkoto tiesību aktu sekas ir aizliegt, traucēt vai padarīt mazāk pievilcīgas tāda PVKIU darbības, kas ir dibināts dalībvalstī, kura nav Dānijas Karaliste, un kur tas likumīgi sniedz analogus pakalpojumus, šādas sekas ir neizbēgamas tā nodokļu režīma sekas, kāds tiek piemērots dividendēm, kas tiek izmaksātas šim PVKIU, kurš nav Dānijas rezidents, un neattaisno autonomu pārbaudi saistībā ar pakalpojumu sniegšanas brīvību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Šī brīvība šajā gadījumā ir sekundāra salīdzinājumā ar kapitāla brīvu apriti un var tai tikt piesaistīta (spriedums, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 41. punkts).

38 Turklāt no iesniedzējtiesas norādēm izriet, ka prasītāju pamatlietā ieguldījumi Dānijā ir portfeļieguldījumi un nekad nav pārsnieguši 10 % no Dānijā dibinātas sabiedrības kapitāla, un ir skaidrs, ka prejudiciālais jautājums neattiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

39 Tādējādi uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā LESD 63. pantu.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu

40 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus atturēt veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 15. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

41 Šajā gadījumā saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, un PVKIU, kuri ir citas dalībvalsts rezidenti, saistībā ar dividendēm, ko tiem izmaksā Dānijas sabiedrības rezidentes, tiek piemērota atšķirīga attieksme.

42 Dividendēm, ko Dānijas sabiedrības rezidentes izmaksā PVKIU nerezidentiem, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā. Savukārt PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, par šīm dividendēm var saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ar nosacījumu, ka ir izpildīti *ligningslov* 16.C pantā paredzētie nosacījumi.

43 Paredzot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas tiek izmaksātas PVKIU nerezidentiem, un tikai PVKIU rezidentiem paredzot iespēju iegūt atbrīvojumu no šāda nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā ir noteikts nelabvēlīgs režīms dividendēm, kuras tiek izmaksātas PVKIU nerezidentiem.

44 Šāds nelabvēlīgs režīms var atturēt, pirmkārt, PVKIU nerezidentus veikt ieguldījumus Dānijā dibinātās sabiedrībās un, otrkārt, ieguldītājus, kas ir Dānijas rezidenti, iegādāties daļas šādos uzņēmumos (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 17. punkts).

45 Tādējādi pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par attaisnojuma esamību

46 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. panta noteikumi tomēr neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kas nošķir nodokļu maksātājus, kuri ir atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai kapitāla ieguldījuma vietu.

47 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādēļ tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants" (spriedums, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. un 56. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

48 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamatlietā aplūkotais varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir vai nu jābūt saistītai ar situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai attaisnotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

49 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai tas, ka tikai PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, ir paredzēta iespēja iegūt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ir pamatots ar atšķirīgu objektīvo situāciju starp PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, un PVKIU nerezidentiem.

50 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar valsts iekšēju situāciju ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Otrkārt, lai novērtētu, vai atšķirīgā attieksme, kas izriet no šādiem tiesību aktiem, atspoguļo objektīvas situācijas atšķirību, ir jāņem vērā tikai atbilstošie, attiecīgajos valsts tiesību aktos izstrādātie nošķiršanas kritēriji (spriedumi, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 28. punkts, kā arī 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 49. punkts).

52 Kā tas izriet no Dānijas valdības apsvērumiem, pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis esot, pirmkārt, nodrošināt nodokļu uzlikšanas vienlīdzību personām, kas Dānijā dibinātās sabiedrībās iegulda ar PVKIU starpniecību, un personām, kuras Dānijā dibinātās sabiedrībās iegulda tieši. Tādējādi šis tiesiskais regulējums novēršot nodokļu dubultu uzlikšanu, kas pastāvētu, ja dividendes tiktu apliktas ar nodokli, iekasējot to gan no attiecīgā PVKIU, gan no ieguldījumu sertifikātu turētājiem. Otrkārt, minētā tiesiskā regulējuma mērķis esot nodrošināt, lai Dānijā dibinātu sabiedrību izmaksātās dividendes būtu pakļautas Dānijas Karalistes nodokļu ieturēšanas kompetencei, jo tās ir atbrīvotas no nodokļa iekasēšanas no PVKIU, un Dānijas Karalistes nodokļu ieturēšanas kompetence attiecībā uz tām faktiski tiktu īstenota vienreiz.

53 Runājot par pirmo Dānijas valdības minēto mērķi, no Tiesas judikatūras izriet, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, saņēmējas sabiedrības rezidentes ne vienmēr ir salīdzināmā situācijā ar saņēmējām sabiedrībām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes (spriedums, 2012. gada 25. oktobris, Komisija/Beļģija, C-387/11, EU:C:2012:670, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Tomēr no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji vai vienojoties uzliek nodokli ne tikai sabiedrību rezidenšu peļņai, bet arī sabiedrību nerezidenšu peļņai, kuru tās saņem no sabiedrības rezidentes, minēto sabiedrību nerezidenšu situācija tiek pietuvināta tai, kādā ir sabiedrības rezidentes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, Komisija/Beļģija, C-387/11, EU:C:2012:670, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Tikai tas vien, ka šī pati valsts savu nodokļu ieturēšanas kompetenci izmanto neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividenžu saņēmējas sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu, dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka, lai novērstu vai mīkstinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu sabiedrībām nerezidentēm tiek piemērots režīms, kas ir līdzvērtīgs režīmam, kāds tiek piemērots sabiedrībām rezidentēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, Komisija/Beļģija, C-387/11, EU:C:2012:670, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Tā kā Dānijas Karaliste ir izvēlējusies īstenot savu nodokļu iekasēšanas kompetenci attiecībā uz peļņu, ko saņem PVKIU nerezidenti, tie tādējādi ir situācijā, kura ir salīdzināma ar PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, situāciju saistībā ar risku, ka dividendēm, kuras izmaksā Dānijas sabiedrības rezidentes, nodokļi tiks uzlikti divkārši (spriedumi, 2011. gada 20. oktobris, Komisija/Vācija, C-284/09, EU:C:2011:670, 58. punkts, kā arī 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 42. punkts).

57 Otrais Dānijas valdības norādītais mērķis būtībā ir vēlme nevis atteikties no jebkādas to dividenžu aplikšanas ar nodokli, ko izmaksā Dānijas sabiedrības rezidentes, bet pārcelt to uz PVKIU ieguldījumu sertifikātu turētājiem. Šis mērķis ir īstenots, paredzot, ka, lai iegūtu 16.C panta fonda statusu un tādējādi atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, PVKIU, kas ir Dānijas rezidents, no ieguldījumu sertifikātu turētājiem ir jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā par minimālo izmaksājamo daļu, kura tiem faktiski ir izmaksāta, vai – kopš grozījumiem, kas izdarīti 2005. gadā, – par minimālo izmaksājamo daļu, kas tiek aprēķināta saskaņā ar *lignings*lov 16.C panta noteikumiem.

58 Dānijas Karaliste savukārt nevar PVKIU nerezidentam piemērot šādu pienākumu attiecībā uz minētā PVKIU izmaksātajām dividendēm par labu šai dalībvalstij ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Uz šādu PVKIU Dānijas Karalistes nodokļu ieturēšanas kompetence attiecas vienīgi saistībā ar dividendēm, kuras ir saņemtas un kuru avots atrodas šajā dalībvalstī, nevis principā saistībā ar šī uzņēmuma izmaksātajām dividendēm.

59 Tomēr, ņemot vērā pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķi, priekšmetu un saturu, šis nošķirums, kas turklāt atspoguļo atšķirību starp uzņēmumu, kurš ir Dānijas rezidents, un nerezidentu uzņēmumu, nebūtu uzskatāms par izšķirošu.

60 Lai gan pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis ir pārvietot ieguldījumu instrumenta aplikšanas ar nodokli centru, novirzot to uz šī instrumenta akcionāru, par izšķirošiem principā ir jāuzskata akcionāru ienākumu aplikšanas ar nodokli pilnvaru materiālie nosacījumi, nevis izmantotā nodokļa uzlikšanas metode.

61 PVKIU nerezidentam var būt ieguldījumu sertifikātu turētāji, kuru nodokļu rezidence ir Dānijā un attiecībā uz kuru peļņu šī dalībvalsts var īstenot savu nodokļu ieturēšanas kompetenci. No šī viedokļa PVKIU nerezidents ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar to, kādā ir PVKIU, kurš ir Dānijas rezidents.

62 Protams, Dānijas Karaliste nevar ieguldījumu sertifikātu turētājiem nerezidentiem uzlikt nodokli par dividendēm, ko ir izmaksājuši PVKIU nerezidenti. Tomēr šāda iespējas neesamība ir saderīga ar loģiku, ar kādu ir pamatota instrumenta aplikšanas ar nodokli centra pārvietošana uz akcionāru.

63 Šādos apstākļos ir jākonstatē – tas, ka tikai PVKIU rezidentiem ir paredzēta iespēja iegūt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, nav pamatots ar atšķirībām objektīvajā situācijā, kādā ir šie PVKIU un tie PVKIU, kuri ir citas dalībvalsts, kas nav Dānijas Karaliste, rezidenti.

64 Šāds ierobežojums būtu pieļaujams tikai tad, ja tas būtu pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, būtu piemērots izvirzītā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu mērķa sasniegšanai nepieciešamo (spriedums, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 56. punkts).

65 Valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesā, uzskata, ka pamatlietā aplūkotais kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir pamatots ar vajadzību nodrošināt Dānijas nodokļu režīma saskaņotību. Dānijas un Nīderlandes valdības turklāt uzskata, ka šis ierobežojums ir pamatots ar vajadzību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

66 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai tas, ka iespēju iegūt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko izmaksā sabiedrības rezidentes, dalībvalsts ir paredzējusi tikai PVKIU rezidentiem, var tikt pamatots ar vajadzību nodrošināt, ka tiek saglabāts līdzsvarots nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm.

67 Dānijas un Nīderlandes valdības šajā ziņā norāda, ka tad, ja Dānijas Karalistei tiktu uzlikts pienākums piešķirt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas tiek izmaksātas PVKIU nerezidentiem, ja tā nevar iekasēt nodokli, kad dividendes tiek izmaksātas ieguldījumu sertifikātu turētājiem, šo dividenžu avota valsts būtu spiesta neīstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz tās teritorijā gūtajiem ienākumiem.

68 Tas, ka par dividendēm tiek iekasēts nodoklis un PVKIU nerezidentiem nav iespējas saņemt pamatlietā aplūkoto atbrīvojumu no nodokļa, ļauj nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu un nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, jo Dānijas Karaliste ne vairāk kā vienu reizi iekasē nodokli par dividendēm, kuras tiek izmaksātas PVKIU nerezidentiem, un nodokļa uzlikšanas pārnešana uz šo uzņēmumu izmaksātajām daļām nav iespējama.

69 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodrošināšana, protams, var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas ļauj pamatot aprites brīvības Eiropas Savienībā īstenošanas ierobežojumu (spriedums, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 68. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

70 Šāds pamatojums var tikt pieņemts tāpēc, ka attiecīgā režīma mērķis ir novērst rīcību, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu nodokļu kompetenci saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

71 Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka, tā kā dalībvalsts ir izvēlējusies, kā tas ir pamatlietā aplūkotajā situācijā, neuzlikt nodokli PVKIU rezidentiem, kas saņem valsts izcelsmes dividendes, lai pamatotu nodokļu uzlikšanu PVKIU nerezidentiem, kas saņem šādus ienākumus, nevar atsaukties uz vajadzību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 48. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

72 Turklāt dividendes, ko Dānijas sabiedrības rezidentes ir izmaksājušas PVKIU nerezidentiem, Dānijas Karalistē jau ir bijušas apliktas ar nodokli kā izmaksātājas sabiedrības peļņa.

73 Tas, ka dividenžu aplikšana ar nodokli ir pārnesta uz PVKIU rezidentu akcionāriem, nevar pamatot pamatlietā aplūkoto ierobežojumu.

74 Pirmkārt, kā tas ir norādīts šī sprieduma 61. punktā, Dānijas Karalistei ir kompetence uzlikt nodokļus PVKIU nerezidentu ieguldījumu sertifikātu turētājiem rezidentiem.

75 Otrkārt, tas, ka dalībvalsts ienākumu gūšanas vietā ietur nodokli par dividendēm, kas tiek izmaksātas PVKIU nerezidentiem, jo nav iespējams ieturēt nodokli par visām šo uzņēmumu izmaksātajām daļām, nevis novērš rīcību, kura var apdraudēt šīs dalībvalsts tiesības īstenot savu nodokļu kompetenci saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām, bet – tieši pretēji – kompensē nodokļu ieturēšanas kompetences neesamību, kas izriet no līdzsvarota nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm.

76 Tādējādi, lai pamatotu pamatlietā aplūkoto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, nevar atsaukties uz vajadzību nodrošināt šādu sadalījumu.

77 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai, kā to norāda valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesā, no pamatlietā aplūkotā nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas izrietošais ierobežojums var būt pamatots ar vajadzību nodrošināt Dānijas nodokļu režīma saskaņotību.

78 Šīs valdības uzskata, ka pastāv tieša saikne starp atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par PVKIU rezidentiem izmaksātajām dividendēm un šo PVKIU pienākumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko tie izmaksā saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem.

79 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot tiesisko regulējumu, kas var ierobežot pamatbrīvības (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 50. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

80 Tomēr, lai pieņemtu uz šādu pamatojumu balstītu argumentu, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāpastāv tiešai saiknei starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

81 Šajā ziņā, kā tas ir norādīts šī sprieduma 29.–31. punktā, PVKIU var saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras ir izmaksājusi Dānijas sabiedrība rezidente, ar kumulatīviem nosacījumiem, ka PVKIU pats ir Dānijas rezidents un ir izmaksājis minimālo daļu vai aprēķinājis minimālo izmaksājamo daļu, un par kurām ienākumu gūšanas vietā tiek ieturēts nodoklis.

82 Kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 72. punktā, pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, atbrīvojumam no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā ir izvirzīts nosacījums, ka tie izmaksā reālu vai fiktīvu minimālo daļu saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem, kam ir jāmaksā priekšnodoklis, kuru to vārdā iekasē šie uzņēmumi. Priekšrocība, kas PVKIU, kuri ir Dānijas rezidenti, šādā veidā ir piešķirta atbrīvojuma no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā veidā, principā tiek kompensēta ar dividenžu, ko šie uzņēmumi izmaksā saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem, aplikšanu ar nodokli.

83 Vēl ir jāpārbauda, vai tas, ka tikai PVKIU, kas ir Dānijas rezidenti, ir iespēja iegūt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu pamatlietā aplūkotā nodokļu režīma saskaņotību.

84 Kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 80. punktā, pamatlietā aplūkotā nodokļu režīma iekšējā saskaņotība varētu tikt nodrošināta, ja PVKIU, kuri ir kādas dalībvalsts, kas nav Dānijas Karaliste, rezidenti, un kuri atbilst *lignings lov* 16.C pantā paredzētajiem nosacījumiem, varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ar nosacījumu, ka Dānijas nodokļu iestādes, šiem uzņēmumiem pilnībā ar tām sadarbojoties, pārliecinās, ka tie samaksā nodokli, kas ir līdzvērtīgs tam, kurš 16.C panta fondiem, kas ir Dānijas rezidenti, kā priekšnodoklis ir jāietur par minimālo izmaksājamo daļu, kura ir aprēķināta saskaņā ar šo tiesību normu. Ja šādiem PVKIU šādos apstākļos ļautu saņemt šo atbrīvojumu, tas būtu mazāk ierobežojošs pasākums nekā pašreizējais režīms.

85 Turklāt atteikums PVKIU, kuri ir kādas dalībvalsts, kas nav Dānijas Karaliste, rezidenti un kuri atbilst *lignings lov* 16.C pantā paredzētajiem nosacījumiem, piešķirt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā izraisītu vairākkārtīgu nodokļu uzlikšanu dividendēm, kas tiek izmaksātas to ieguldījumu sertifikātu turētājiem, kuri ir Dānijas rezidenti, un tas tieši būtu pretrunā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētajam mērķim.

86 Līdz ar to ir jākonstatē, ka ierobežojums, kas izriet no pamatlietā aplūkotā nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas, nevar būt pamatots ar vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību.

87 Ņemot vērā iepriekš paustos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru par dividendēm, ko šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība izmaksā PVKIU nerezidentam, tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, bet dividendes, kuras tiek izmaksātas PVKIU, kas ir šīs pašas dalībvalsts rezidents, ir atbrīvotas no šāda nodokļa ieturējuma, ar nosacījumu, ka šis uzņēmums saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem izmaksā minimālo daļu vai tehniski aprēķina minimālo izmaksājamo daļu un par šo reālo vai fiktīvo minimālo izmaksājamo daļu iekasē nodokli no saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru par dividendēm, ko šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība izmaksā pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam (PVKIU) nerezidentam, tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, bet dividendes, kuras tiek izmaksātas PVKIU, kas ir šīs pašas dalībvalsts rezidents, ir atbrīvotas no šāda nodokļa ieturējuma, ar nosacījumu, ka šis uzņēmums saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem izmaksā minimālo daļu vai tehniski aprēķina minimālo izmaksājamo daļu un par šo reālo vai fiktīvo minimālo izmaksājamo daļu iekasē nodokli no saviem ieguldījumu sertifikātu turētājiem.

[Paraksti]