ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA [*L. A. GEELHOED*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 6. aprīlī [1]

I — Ievads

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* [Ģentes Pirmās instances tiesa] (Beļģija) jautā, vai EKL 56. pantam ir pretrunā tas, ka dalībvalsts, piemēram, Beļģija, dividendes no dalībvalstī reģistrēta uzņēmuma un dividendes no dalībvalstī nereģistrēta uzņēmuma apliek ar vienādu nodokļa likmi, bet attiecībā uz dividendēm no dalībvalstī nereģistrēta uzņēmuma netiek ņemts vērā citā dalībvalstī piemērotais nodoklis ienākumu gūšanas vietā?

2. Tas atkal rada jautājumus par EKL 56. pantā noteiktā aizlieguma, kas nosaka kapitāla aprites ierobežojumu aizliegumu attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokli, piemērošanas jomu, kā arī netieši rada jautājumu, vai šajā pantā noteiktais aizliegums paredz, ka dalībvalstīm jānovērš juridiska dubultā aplikšana ar nodokli (tas ir, nodokļu uzlikšana divas reizes par vienu un to pašu ienākumu vienam un tam pašam nodokļu maksātājam).

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Francijas un Beļģijas konvencija par nodokļu dubulto neuzlikšanu: pamats un attiecīgās tiesību normas*

3. Attiecīgajā laikposmā Francija piemēroja tā saukto "ieskaita" sistēmu dividenžu aplikšanai ar nodokli (t.i., uzņēmumu ienākuma nodoklis sabiedrības līmenī bija pilnībā vai daļēji ieskaitīts ienākumu nodoklī, kas jāmaksā daļu turētājiem par dividendēm, piešķirot *avoir fiscal* — nodokļa atlaidi — daļu turētājiem). Sistēmas mērķis bija samazināt ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, tas ir, nodokļu uzlikšanu divas reizes par vienu un to pašu ienākumu dažādiem nodokļu maksātājiem. Šādu sistēmu var pretstatīt "plānojuma" sistēmām dividenžu aplikšanai ar nodokli (sabiedrības peļņu apliek ar uzņēmumu ienākuma nodokli, bet dividendes apliek ar nodokli kā atsevišķu

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

ienākumu kategoriju, samazinot zināmā mērā ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli), "klasiskām" sistēmām dividenžu aplikšanai ar nodokli (sabiedrības peļņu apliek ar uzņēmumu ienākuma nodokli, un sadalīto peļņu apliek ar nodokli otrreiz daļu turētāju līmenī, kas nozīmē, ka netiek samazināta ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokli) un "atbrīvojuma" sistēmām (ienākumi no dividendēm netiek aplikti ar ienākumu nodokli, kas nozīmē, ka nepastāv ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokli) [2].

4. 1964. gada 10. marta Konvencijas par nodokļu dubulto uzlikšanu, kas noslēgta starp Beļģiju un Franciju (turpmāk tekstā — "Francijas un Beļģijas KNDU"), 15. panta 3. punkts un grozījumi paredz, ka Francijas sabiedrības rezidentes izmaksātas dividendes, kas dotu tiesības uz nodokļa atlaidi (*avoir fiscal*), ja tās saņemtu Francijas rezidenti, piešķir arī tiesības, ja tās tiek izmaksātas fiziskai personai, Beļģijas rezidentam, uz nodokļa kredītu pēc nodokļa ienākumu gūšanas vietā, kas aprēķināts 15 % apmērā no bruto dividendes, ko veido izmaksājamā dividende un nodokļa kredīts, atskaitījuma.

2 — Skat. Komisijas ziņojumu Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai "Fiziskām personām izmaksāto dividenžu aplikšana ar nodokli iekšējā tirgū", COM(2003) 810, galīgā redakcija, un manus 2006. gada 23. februāra secinājumus lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (2006. gada 12. decembra spriedums, Krājums, I-11673. lpp., 4.–7. punkts).

5. Francijas un Beļģijas KNDU 19. panta A daļas 1. punkta otrā daļa noteic, ka, ja Francijas sabiedrība rezidente dividendes izmaksā Beļģijas rezidentam, kas nav sabiedrība, kurai piemēro ienākuma nodokli, un ja Francijā šīm dividendēm piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, no dividenžu summas maksājamais nodoklis Beļģijā, atskaitot ieturējumu Francijā, tiek samazināts 1) par dividendēm [Beļģijā] automātiski piemēroto parastās likmes nodokli (turpmāk tekstā — "*précompte mobilier*") un 2) par vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu (turpmāk tekstā — "*quotité forfaitaire d'impôt étranger*" vai "*QFIE*"), kas atskaitāms atbilstoši Beļģijas tiesību aktu noteikumiem, tomēr šī daļa nevar būt mazāka par 15 % no šīs neto summas.

B — *Piemērojamie Beļģijas nodokļu tiesību akti*

6. Attiecīgajā laikposmā Beļģijā piemēroja "plānojuma" sistēmu dividenžu aplikšanai ar nodokli tādā izpratnē, kā es to iepriekš skaidroju. Tādējādi *CIR 92* (Beļģijas 1992. gada Ienākumu nodokļu kodekss) 171. pants nosaka izņēmumu no parastās Beļģijā noteiktās fiziskām personām piemērojamās nodokļu sistēmas (t.i., visi ienākumi tiek summēti un piemērota progresīvā nodokļu likme) un paredz noteiktām ienākumu kategorijām divas atšķirīgas nodokļu likmes. It īpaši 171. pants noteic, ka dividendēm [3] vispār piemēro speciālo 25 % nodokļu likmi.

3 — Izņemot tās, kurām piemērojams *CIR 92* 269. panta 2. un 3. punkts.

7. *CIR 92* 285. pants tostarp noteic, ka attiecībā uz dividendēm ārvalsts nodokļa fiksētas daļas ieskaitīšanu var veikt vienīgi tad, ja dividendes izmaksā ieguldījumu sabiedrības.

III — Fakti un prejudiciālais jautājums

8. Kerkherts [*Kerckhaert*] un Moresa [*Morres*] visu laiku dzīvoja Beļģijā un to "pasaulē gūtos ienākumus" aplika ar nodokli Beļģijā, ņemot vērā kopējos ienākumus, tai skaitā ienākumus no dividendēm.

9. Kerkherts un Moresa 1995. un 1996. gadā saņēma dividendes no Francijas sabiedrības rezidentes *Eurofers SARL* un no Francijas nodokļu iestādēm par šīm dividendēm saņēma nodokļa atlaidi (*avoir fiscal*). Saskaņā ar Francijas un Beļģijas KNDU 15. panta 3. punktu šī nodokļu atlaide tika uzskatīta par ienākumiem no dividendēm, no kuriem tika atskaitīts Francijas 15 % nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Pēc šī nodokļu atskaitījuma saņemtā nodokļa atlaide bija BEF 34 566 204 (EUR 856 873,81) par 1995. gadu un BEF 7 137 702 (EUR 177 831,43) par 1996. gadu. Šie ienākumi netika aplikti ar Beļģijas *précompte mobilier*.

10. Deklarējot šos ienākumus 1996. un 1997. gada nodokļu deklarācijās, Kerkherts un Moresa saskaņā ar nodokļu deklarācijas pielikumu prasīja *QFIE* ieskaitu 15 % apmērā (kā tas noteikts Francijas un Beļģijas KDNU 19. panta A daļas 1. punkta otrajā daļā).

11. Saskaņā ar *CIR 92* 171. pantu šie ienākumi tika aplikti ar 25 % nodokli. *QFIE* ieskaits netika piešķirta.

12. Kerkherts un Moresa apstrīdēja šo Beļģijas nodokļu iestāžu (*Gewestelijke Directie Antwerpen I*) lēmumu *Rechtbank van eerste aanleg te Gent*, pamatojoties uz to, ka tostarp ir pārkāpta Francijas un Beļģijas KNDU 19. panta A daļas 1. punkta otrā daļa, kā arī EKL 56. pants.

13. *Rechtbank van eerste aanleg* ar 2004. gada 1. decembra rīkojumu uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 56. panta 1. punkts (lietas rašanās apstākļu brīdī — EK līguma 73.b panta 1. punkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka ir aizliegts ierobežojums, kas izriet no vienas

dalībvalsts (šajā lietā — Beļģijas) tiesību aktu par ienākumu aplikšanu ar nodokļiem noteikuma, saskaņā ar kuru gan daļu turētāja dividendes no daļām dalībvalstī reģistrētā uzņēmumā, gan dividendes no daļām dalībvalstī nereģistrētos uzņēmumos tiek apliktas ar vienādu vienotu likmi, bet attiecībā uz dividendēm no daļām dalībvalstī nereģistrētos uzņēmumos netiek ņemts vērā citā dalībvalstī piemērotais nodoklis ienākumu gūšanas vietā?"

IV — Vērtējums

14. Ievadā jānorāda, ka valsts tiesa uzdod jautājumu par attiecīgo Beļģijas tiesību aktu saderīgumu tikai ar EKL 56. pantu un nevis ar EKL 43. pantu. No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu nav skaidrs Kerkherta un Moresas kā daļu turētāju dalības raksturs *Eurofers* attiecīgajā laikposmā. Tomēr ir jāatzīmē, kā to Tiesa nemainīgi ir uzskatījusi, ka nodokļu maksātājs, kura pastāvīgā dzīves vieta ir vienā dalībvalstī, bet kuram pieder kapitāla daļas citā dalībvalstī reģistrētā uzņēmumā, ar ko tai ir ļauts "īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem" un "noteikt tās darbību", īsteno savas tiesības veikt uzņēmējdarbību EKL 43. panta izpratnē [4]. Valsts tiesas kompetencē ir izlemt, vai prasītāji pamata tiesvedībā atbilst šim kritērijam. Ja šis kritērijs nav izpildīts, tad ir jāizvērtē attiecīgā tiesību akta saderīgums ar EKL 56. pantu.

15. Tomēr, manuprāt, šajā lietā izvērtēšanas principi ir vienādi gan attiecībā uz EKL 43. panta piemērošanu, gan EKL 56. panta piemērošanu. Lai arī es turpmāk izvērtēšu attiecīgo Beļģijas tiesību aktu atbilstību EKL 56. pantam (par ko valsts tiesa ir uzdevusi jautājumu), tas pats pamatojums tādējādi ir spēkā, arī aplūkojot EKL 43. pantu.

16. Jautājums ir, vai EKL 56. pantam ir pretrunā tas, ka Beļģija piemēro vispārēju 25 % nodokļu likmi visām dividendēm, ko saņēmuši Beļģijas rezidenti, neatkarīgi no dividenžu izcelsmes, tādējādi pašreiz izskatāmajā lietā neņemot vērā 15 % nodokli ienākumu gūšanas vietā, kas piemērots dividenžu izcelsmes valstī — Francijā.

17. Tiesa nemainīgi ir uzskatījusi, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tie tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [5]. Kā to esmu norādījis secinājumos lietās *Test Claimants in the*

4 — Skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts), un manus 2006. gada 23. februāra secinājumus iepriekš minētajā lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 26.–30. punkts.

5 — Skat., piemēram, 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* pret *David Halsey* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

ACT Group Litigation un *Test Claimants in the FII Group Litigation* [6], EKL 43. un 56. pants tiek pārkāpts gadījumā, ja attiecīgās dalībvalsts piemērotā atšķirīgā attieksme pret tās nodokļu maksātājiem tieši un loģiski neizriet no tā — pašreizējā Kopienu tiesību attīstības stadijā —, ka pārrobežu situācijām var piemērot atšķirīgus nodokļu (maksāšanas) pienākumus, kas atšķiras no tiem, kurus piemēro pilnībā iekšējām situācijām.

18. Citiem vārdiem sakot, šie panti aizliedz brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites ierobežojumus, kas ir plašāki par tiem, kuri neizbēgami izriet no valstu nodokļu sistēmu pastāvēšanas fakta, ja vien tie nav pamatoti un samērīgi [7]. Tas it īpaši nozīmē, ka, lai varētu piemērot Līguma noteikumus par brīvu apriti, nelabvēlīgai attieksmei nodokļu jomā ir jāizriet no atklātas vai slēptas diskriminācijas, kura izriet no vienas jurisdikcijas noteikumiem, nevis tikai no atšķirībām vai kompetences sadalījuma nodokļu jomā starp divām vai vairākām dalībvalstu nodokļu sistēmām, vai no valstu nodokļu pārvaldes blakus pastāvēšanas [8].

19. Gadījumos, kad dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā pasaulē (dzīves vietas valstī), šis princips būtībā nozīmē, ka valstij pret savu rezidentu ārvalsts izcelsmes ienākumiem jāizturas atbilstoši tam veidam, kādā tā ir sadalījusi ar nodokli apliekamo summu. Ciktāl tā ir sadalījusi ar nodokli apliekamo summu, ietverot šos ārvalsts izcelsmes ienākumus — t.i., izturoties pret to kā pret ienākumu, ko apliek ar nodokli, — tā nedrīkst diskriminēt ārvalsts izcelsmes ienākumus salīdzinājumā ar iekšzemes ienākumiem [9]. It īpaši tās tiesību akti nevar radīt tādas sekas, ka attieksme pret ārvalsts izcelsmes ienākumiem ir nelabvēlīgāka nekā pret iekšzemes ienākumiem. Piemēram, ja dalībvalsts izvēlas atvieglot savu rezidentu dividenžu ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, tai attiecībā uz saņemtajām ārvalsts izcelsmes dividendēm ir jānodrošina tāds pats atvieglojums kā attiecībā uz iekšzemes dividendēm, un šajā nolūkā jāņem vērā ārvalstī samaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis [10].

20. Šajā lietā, tā kā attiecīgajā laikposmā Kerkherts un Moresa bija Beļģijas rezidenti, Beļģija, attiecībā uz tiem īstenojot kompetenci nodokļu jomā, darbojās kā dzīvesvietas valsts.

6 — Iepriekš minētie secinājumi lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 32. punkts un turpmākie punkti, un 2006. gada 6. aprīļa secinājumi lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (atrodas izskatīšanā Tiesā 37. un turpmākie punkti).

7 — Skat. pamatojumu pilnībā manos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, minēta iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 31.–54. punkts.

8 — Turpat, 55. punkts.

9 — Turpat, 58. punkts.

10 — Turpat, 58. punkts. Skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.); 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp.) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp.).

21. Ir skaidrs, ka attiecīgās Beļģijas tiesību normas tieši nediskriminē ārvalsts izcelsmes dividendes salīdzinājumā ar iekšzemes dividendēm: saskaņā ar *CIR 92* 171. pantu visām dividendēm piemēroja speciālo 25 % nodokļa likmi [11]. Es papildinātu, ka pretēji tādām lietām kā *Manninen*, *Verkooijen* un *Lenz* [12] šajā lietā Beļģija nav izvēlējusies atvieglot ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli attiecībā uz iekšzemes dividendēm, nepiešķirot līdzīgus atvieglojumus ārvalsts izcelsmes dividendēm: bet gan saskaņā ar Beļģijā pieņemto "plānojuma" sistēmu sabiedrības ienākumi tiek aplikti ar uzņēmuma ienākuma nodokli un (iekšzemes un ārvalsts) dividendes kā atsevišķa ienākumu kategorija tiek apliktas ar papildu nodokli.

22. Tomēr neatbildēts paliek jautājums, vai Beļģijas tiesību akti rada netiešu diskrimināciju — tas ir, vai, piemērojot tos vienādi tiesībās attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm, tiem faktiski ir diskriminējoša iedarbība. Citiem vārdiem sakot, vai noteikumi ierobežo brīvu kapitāla apriti tādā veidā, ka šie ierobežojumi ir plašāki par tiem, kuri neizbēgami izriet no valstu nodokļu sistēmu pastāvēšanas fakta?

11 — Beļģijas izcelsmes dividenžu gadījumā maksimālā 25 % nodokļa likme tika uzlikta kā *précompte mobilier*, ko ietur sabiedrība, kas izmaksā dividendes. Tomēr galīgā nodokļa likme gan ārvalsts, gan iekšzemes dividendēm bija vienāda.

12 — Skat., piemēram, spriedumus lietās *Manninen*, *Verkooijen* un *Lenz*, minēti iepriekš 10. zemsvītras piezīmē.

23. Šajā sakarā Kerkherts un Moresa norāda, ka kopējā nodokļu nasta Francijas izcelsmes dividendēm faktiski ir lielāka nekā tā, kas uzlikta Beļģijas izcelsmes dividendēm, jo ārvalstu izcelsmes dividendēm piemēro 15 % nodokli ienākuma gūšanas vietā (Francijā) un papildus tam arī Beļģijas standarta 25 % nodokļa likmi dividendēm. Tie apgalvo, ka tas rada ierobežojumus brīvai kapitāla apritei, kas ir pretrunā EKL 56. pantam.

24. Šāds arguments nav pārliecinošs šādu iemeslu dēļ.

25. Pirmkārt, pamatojoties uz faktiem, kas sniegti šajā lietā, es nespēju iedomāties, kā var apgalvot, ka Beļģijas nodokļu sistēma, apskatot to kontekstā ar pamatā esošo Francijas nodokļu sistēmu, rada tādu situāciju, ka attieksme pret Beļģijas rezidentu, kurš saņem Francijas izcelsmes dividendes, ir mazāk labvēlīga nekā pret Beļģijas rezidentu, kurš saņem Beļģijas izcelsmes dividendes. Drīzāk patiess ir pretējs apgalvojums. Faktiski un arī saskaņā ar Francijas un Beļģijas KNDU 15. panta 3. punktu dividendes, kuras izmaksā Francijas sabiedrība rezidente un kuras dod tiesības uz *avoir fiscal* (nodokļa atlaidi), ja tās saņem Francijas rezidents, dod tiesības saņemt šādu atlaidi arī tad, ja dividendes saņem Beļģijas rezidents. *Avoir fiscal*, ko piešķīra Francija un kas veido daļu

no Francijas "ieskaitīšanas" sistēmas, ar kuru samazina dividenžu ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, tika noteikts 50 % apmērā no izmaksājamās dividendes. Lai arī tādējādi Francijā gan izmaksājamai dividendei, gan *avoir fiscal* piemēroja 15 % nodokli ienākumu gūšanas vietā, Francijas sistēmas piemērošanas faktiskās sekas bija tādas, ka daļu turētāji, kas ir Beļģijas rezidenti, saņēma lielāku summu Francijas izcelsmes dividenžu gadījumā nekā tad, ja tieši tādu pašu dividenžu summu izmaksāja Beļģijā reģistrēta sabiedrība. To var atspoguļot šādi, ņemot vērā Beļģijas valdības sniegto piemēru:

	Francijas izcelsmes dividendes	Beļģijas izcelsmes dividendes
Bruto dividendes	1 000,00	1 000, 00
Francijas 15 % nodoklis ienākumu gūšanas vietā	— 150,00 850,00	
50 % avoir fiscal	500,00	
Francijas 15 % nodoklis ienākumu gūšanas vietā	— 75,00 425,00	
Kopējā summa, kuru apliek ar Beļģijas 25 % nodokli dividendēm	1 275,00	1 000,00
Beļģijas 25 % nodoklis dividendēm	— 318,75	— 250,00
Neto dividendes pēc nodokļu nomaksas	956,25	750,00

26. No iepriekš minētā ir skaidrs, ka Beļģijas rezidenti, kuri saņem Francijas izcelsmes dividendes, neatrodas sliktākā situācijā salīdzinājumā ar tiem, kuri saņem Beļģijas izcelsmes dividendes; tieši pretēji, Francijas un Beļģijas nodokļu sistēmu kopējās sekas ir tādas, ka kopumā tie atrodas labākā situācijā. Tādējādi nevar būt jautājums par diskrimināciju vai ierobežojumu EKL 56. panta izpratnē. Drīzāk šī lieta labi atspoguļo draudus, kas var rasties, analizējot dalībvalsts tiesību aktu atbilstību Līguma noteikumiem par brīvu apriti, gadījumos, kad jāizvērtē individuāla uzņēmēja situācija tikai vienas dalībvalsts tiesību aktu ietvaros vai tikai vienā šo tiesību aktu aspektā. Šāda pieeja rada iespēju, ka netiek izprasts faktiskais ekonomiskais konteksts, kurā šis uzņēmējs darbojas, un pastāvošais vispārējais balanss starp dzīves vietas valsti un ienākumu izcelsmes valsti kompetences sadalē nodokļu jomā [13].

27. Lai arī tiesiskā regulējuma faktiskās (labvēlīgās) sekas attiecībā uz Kerkhertu un Moresu, manuprāt, ir atkarīgas no šīs lietas faktiskiem apstākļiem, es minēšu šādas papildu piezīmes.

28. Ja Francijas sistēma neparedzētu nekāda *avoir fiscal* piešķiršanu Beļģijas rezidentiem, kuri saņem Francijas izcelsmes dividendes, tad tā rezultātā — *ceteris paribus* — šādi rezidenti tiku pakļauti juridiskai dubultai aplikšanai ar nodokli, kas, iespējams, varētu tiem radīt lielāku kopējo nodokļu slogu salīdzinājumā ar Beļģijas rezidentiem, kuri saņem Beļģijas izcelsmes dividendes.

29. Šāda iespējama neizdevīgāka situācija Beļģijas rezidentiem, kuri saņem Francijas izcelsmes dividendes, tomēr nerastos sakarā ar Līguma noteikumu par brīvu apriti pārkāpumu no Beļģijas puses.

30. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Līguma noteikumi par brīvu apriti neuzliek rezidences valstīm pienākumu atvieglot juridisko dubulto aplikšanu ar nodokli, kas rodas sakarā ar nodokli apliekamās summas sadalīšanu starp divām dalībvalstīm.

31. Kā es esmu norādījis secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, juridiskās dubultās aplikšanas ar nodokli iespējamība, nepastāvot noteikumiem par prioritāti starp attiecīgajām valstīm, ir neizbēgamas sekas starptautiskajās nodokļu tiesībās vispārēji pieņemtai metodei kompetences sadalīšanai nodokļu jomā starp valstīm, t.i., nošķiršanai starp aplikšanu ar

13 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, iepriekš minēti 2. zemsvītras piezīmē, 72. punkts.

nodokli rezidences valstī (rezidentu "pasaulē gūto ienākumu" aplikšana ar nodokli) no aplikšanas ar nodokli izcelsmes valstī (teritoriālās aplikšanas ar nodokli princips) [14]. Saskaņā ar Kopienu tiesībām pilnvaras izvēlēties kritērijus un piešķirt kompetenci nodokļu jomā, kāda tā ir noteikta starptautiskajās nodokļu tiesībās, ir pilnībā dalībvalstu ziņā. Pašlaik Kopienu tiesībās nav atrodams alternatīvs kritērijs un pamats jebkāda šāda kritērija noteikšanai.

32. Tā spriedumā lietā *Gilly* pēc tam, kad tā bija konstatējusi, ka nodokļu kompetences piešķiršanu, kas balstīta uz pilsonību, pašu par sevi nevar uzskatīt par diskriminējošu, Tiesa nolēma, ka šāda nošķiršana, "nepastāvot nekādam apvienojošiem vai saskaņojošiem pasākumiem, kas pieņemti Kopienas kontekstā, it īpaši saskaņā ar Līguma [293.] panta otro ievilkumu, izriet no līgumslēdzēju pušu kompetences to starpā definēt kritērijus pilnvaru sadalei aplikšanas ar nodokli jomā, lai novērstu dubulto aplikšanu ar nodokli. Tāpat nodokļu kompetences piešķiršanā dalībvalstīm nav nesaprātīgi balstīt savus līgumus uz starptautisko praksi un ESAO konvencijas modeli [..]" [15]. Tiesa šo pamatojumu tostarp ir apstiprinājusi spriedumā lietā *D* [16].

33. Tā kā vispārēji pieņemts starptautisko nodokļu tiesību noteikums par aplikšanas ar nodokli prioritāti principā ir "izcelsmes valsts tiesības" (t.i., aplikšanas ar nodokli prioritāte attiecībā uz izcelsmes valsts ienākumu ir izcelsmes valsts ziņā), mazināt juridisko dubulto aplikšanu ar nodokli principā ir mītnes valsts jautājums. Šī valsts var izvēlēties, vai un kā tā vēlas sniegt šādu atvieglojumu [17] — piemēram, izmantojot atbrīvojuma vai atlaides metodi [18].

34. Šajā sakarā Tiesa spriedumā lietā *Gilly* norādīja, ka Līguma noteikumi par brīvu apriti neuzliek dalībvalstīm pienākumu atvieglot dubulto aplikšanu ar nodokli:

"Lai arī nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana Kopienas iekšienē ir [..] viens no Līguma mērķiem, tomēr ir jānorāda, ka, abstrahējo-

14 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, iepriekš minēti 2. zemsvītras piezīmē, 48. un turpmākie punkti.

15 — 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 30. un 31. punkts). Skat. arī 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain* (*Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts).

16 — Skat. 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D* (Krājums, I-5821. lpp., 50.–53. punkts).

17 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, iepriekš minēti 2. zemsvītras piezīmē, 51. punkts. Skat. arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādāto konvencijas modeli par nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumiem un kapitālam, ar pantu komentāriem, ESAO, Parīze, 1977. gads, redakcija ar grozījumiem.

18 — Atbrīvojuma metodes gadījumā nodokļa maksātāja mītnes valsts nepiemēro nodokli savu rezidentu ārvalsts izcelsmes ienākumiem, pamatojoties uz to, ka šis ienākums jau ir aplikts ar nodokli "izcelsmes" valstī (proti, valstī, kurā ienākums tika gūts). Tomēr nodokļa atlaides metodes gadījumā, novēršot dubulto aplikšanu ar nodokli, nodokļu maksātāji, kas gūst ārvalsts izcelsmes ienākumus, savā mītnes valstī maksā nodokli par gūtajiem ienākumiem pasaulē, ieskaitot ārvalsts izcelsmes ienākumus, bet var saņemt nodokļa atlaidi (ienākumu) izcelsmes valstī samaksātā nodokļa apmērā no mītnes valsts nodokļa, kas piemērojams šiem ārvalsts izcelsmes ienākumiem.

ties no 1990. gada 23. jūlija Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, koriģējot saistīto uzņēmumu ienākumus (OV 1990, L 225, 10. lpp.), Kopienā nav pieņemts neviens unificēšanas vai saskaņošanas pasākums, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, un dalībvalstis atbilstoši EKL [293]. pantam šajā sakarā nav noslēgušas nevienu daudzpusēju konvenciju." [19]

35. Līdzīgi Tiesa ir norādījusi, ka EKL 293. panta otrajam ievilkumam, kas nosaka, ka vajadzības gadījumā dalībvalstis rīko savstarpējas sarunas, lai nodrošinātu savu pilsoņu interesēs nodokļu dubultās uzlikšanas atcelšanu Kopienā, nav tiešas iedarbības. Šī tiesību norma drīzāk tikai norāda, ka nodokļu dubultās uzlikšanas atcelšana Kopienā ir Līguma mērķis, taču tajā nav dalībvalstu absolūta pienākuma sasniegt šo mērķi [20].

36. Tādējādi tikai fakts, ka tāda mītnes valsts kā Beļģija nav izvēlējusies atvieglot dividenžu juridisko dubulto aplikšanu ar nodokli, pats par sevi nav pretrunā EKL 43. vai 56. pantam, ja vien valsts, īstenojot savu kompetenci nodokļu jomā, ir izpildījusi iepriekš izklāstīto pienākumu nediskriminēt ārvalsts izcelsmes ienākumus salīdzinājumā ar iekšzemes ienākumiem. Jebkuri šādas izvēles rezultātā radīti saimnieciskās darbības traucējumi rastos no tā, ka dažādām tiesību sistēmām pašreizējā Kopienu tiesību attīstības stadijā ir jāpastāv līdzās; kas noteiktos gadījumos var radīt nelabvēlīgu situāciju uzņēmējiem, citos gadījumos — priekšrocības [21].

37. Tomēr vēl jāpapildina, ka apstāklis, ka Beļģija nav paredzējusi Francijas 15 % nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieskaitu un tādējādi ir vai nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Francijas un Beļģijas KNDU, manuprāt, neietekmē iepriekš minēto secinājumu. Vērtējums par Beļģijas tiesību normu atbilstību KNDU un iespējamā pārkāpuma sekām saskaņā ar valsts tiesībām ir tikai valsts tiesas kompetencē [22]. Lieki teikt, ka fakts, ka dalībvalsts tiesību akti ir atbilstoši KNDU noteikumiem vai tie ir noteikti piemērojamās KNDU noteikumos, pats par

19 — Skat. spriedumu lietā *Gilly*, iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 23. punkts. Skat. arī spriedumu lietā *D*, iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 50. un 51. punkts.

20 — Skat. spriedumu lietā *Gilly*, iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 16. punkts.

21 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, iepriekš minēti 2. zemsvītras piezīmē, 38. punkts.

22 — Skat. pēc analoģijas ģenerāladvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *Gilly*, minēta iepriekš 15. zemsvītras piezīmē, 25. punkts, kur ir norādīts, ka Tiesa nevar pieņemt lēmumu par KNDU noteikumu atbilstību Kopienu tiesībām, kā arī nevar interpretēt šādas tiesību normas, jo tās ir daļa no "divpusējas konvencijas, kas neietilpst Kopienas kompetencē un ko reglamentē tikai dalībvalstis".

sevi vēl nenozīmē, ka šāda rīcība atbilst Līguma noteikumiem par brīvu apriti: Tiesa nemainīgi ir uzskatījusi, ka dalībvalstīm, īstenojot KNDU paredzētās tiesības piemērot nodokļus, ir jāievēro arī EKL 43. un 56. pantā noteiktais diskriminācijas aizliegums [23].

38. Es nevaru piekrist arī Kerkherta un Moresas apgalvojumam, ka no Uzkrājumu procentu direktīvas izriet, ka Beļģijas rīcība, neaizsargājot no juridiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem, ir pretrunā EKL 56. pantam [24]. Šī direktīva, kuras 14. panta 1. punkts skaidri prasa, lai dalībvalsts, kas ir ienākumu saņēmēja dzīvesvietas valsts, "nodrošina, ka tiek novērsta nodokļu dubultā uzlikšana, kas var notikt, piemērojot minēto ieturējuma nodokli (nodokli ienākumu gūšanas vietā)", kas minēts šīs direktīvas 11. pantā, ir labs piemērs, kā Kopienas likumdevējs skaidri novērš to, ko es citās lietās esmu nosaucis par "kvazi-ierobežojumiem" (traucējums, kas rodas no atšķirīgu nodokļu sistēmu blakus pastāvēšanas) konkrētā tiešo nodokļu jomā. Kā es to esmu norādījis secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, šo kvazi-ierobežojumu iemesli un raksturs nozīmē, ka tos var novērst tikai Kopienas likumdevējs, un šādas neiejaukšanās gadījumā tie ir jāuzskata par tādiem, kuriem EKL noteikumi par brīvu apriti nav piemērojami [25]. Šajā lietā nav Kopienu tiesību aktu, kuri novērstu kvazi-ierobežojumus.

39. Visbeidzot jānorāda, ka, ja Francija Beļģijas rezidentiem nepiešķirtu *avoir fiscal*, tad jebkurā gadījumā Francijai kā ienākumu izcelsmes valstij būtu pienākums nodrošināt, ka, ciktāl ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokļiem uz izmaksājamām dividendēm izriet no šīs valsts īstenotās kompetences nodokļu jomā (piemēram, kad izcelsmes valsts vispirms sabiedrības peļņu apliek ar uzņēmumu ienākuma nodokli un pēc tam pie tās sadales — ar ienākumu nodokli), šādām dividendēm tiktu piešķirts tāds pats atvieglojums, kāds tiktu piešķirts Francijas rezidentiem izmaksātām dividendēm. Tas izriet no principa, ka izcelsmes valsts nerezidentiem piešķirtajām nodokļu priekšrocībām ir jābūt vienādām ar rezidentiem piešķirtajām, ciktāl izcelsmes valstij ir vienāda kompetence nodokļu jomā attiecībā uz abām grupām [26].

23 — Skat. it īpaši Tiesas secinājumus 2006. gada 19. janvāra spriedumā lietā C-265/04 *Bouanich* (Krājums, I-923. lpp., 56. punkts) un 2002. gada 12. decembra spriedumus lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 93. un 94. punkts) un lietā *Saint-Gobain*, iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 57. un 58. punkts.

24 — Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV 2003, L 157, 38. lpp.).

25 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmi, 38. punkts.

26 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, minēta iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 69. un 70. punkts; spriedumu lietā *Saint-Gobain*, minēts iepriekš 15. zemsvītras piezīmē; 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-270/83 Komisija/Francija (*Avoir Fiscal*) (*Recueil*, 273. lpp.); 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp.) un 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura* (*Recueil*, I-2471. lpp.). Kā es to esmu norādījis lietā *ACT*, manuprāt, dalībvalsts, kas ir Francijas pozīcijā, var nodrošināt savu pienākumu izpildi saskaņā ar Līguma normām par brīvu apriti, pateicoties KNDU ietvertajiem noteikumiem (skat. šo secinājumu 70. punktu un Tiesas spriedumu lietā *Bouanich*, minēts iepriekš 23. zemsvītras piezīmē, 51. punkts). Tomēr nevar aizbildināties, apgalvojot, ka mītnes valsts nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek KNDU, jo tā nav novērsusi attiecīgo ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu (skat. manu secinājumus lietā *ACT*, 71. punkts).

V — Secinājumi

40. Šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka Tiesai ir jāsniedz šāda atbilde uz *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* (Beļģija) uzdoto jautājumu:

EKL 56. panta 1. punkts neaizliedz ierobežojumu, kas izriet no vienas dalībvalsts tiesību aktu par ienākumu aplikšanu ar nodokļiem (tādu kā šajā lietā apskatāmo Beļģijas tiesību aktu) noteikuma, saskaņā ar kuru gan dividendes no daļām dalībvalsts uzņēmumos rezidentos, gan dividendes no uzņēmumiem, kas ir rezidenti citā dalībvalstī, tiek apliktas ar vienādu vienotas likmes nodokli, attiecībā uz pēdējām minētajām dividendēm neņemot vērā citā dalībvalstī piemēroto nodokli ienākumu gūšanas vietā.