ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [*YVES BOT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 3. jūlijā [1]

1. Šī prejudiciālā nolēmuma procedūra ir saistīta ar Nīderlandes nodokļu režīmu, kas attiecas uz Nīderlandē reģistrētiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem. Šis režīms ir veidots tā, ka nodokļus, ko šī dalībvalsts uzliek minēto uzņēmumu saņemtajām dividendēm, maksā nevis šie uzņēmumi, bet pēc peļņas sadales — visi to akcionāri. Šajā sakarā nodokļus par dividendēm, ko kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem izmaksājušas Nīderlandē reģistrētas sabiedrības, un nodokļus, kas šīm sabiedrībām ir atskaitīti ienākumu gūšanas vietā, atmaksā šiem uzņēmumiem.

2. Kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi no Nīderlandes Karalistes saņem arī kompensāciju par nodokļiem, kas ārzemēs iekasēti par citās valstīs gūtām dividendēm. Uz šo kompensāciju attiecas divi ierobežojumi. Pirmkārt, kompensācijas apmērs nepārsniedz ārzemēs samaksātā nodokļa summu, ko fiziska persona, kura ir Nīderlandes rezidente, var atskaitīt no Nīderlandes nodokļiem saskaņā ar Konvenciju par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Nīderlandes Karalisti un ieguldītājām valstīm. Otrkārt, kompensāciju samazina atkarībā no akcionāru, kas nav Nīderlandes rezidenti vai kas nav reģistrēti Nīderlandē, daļas attiecīgā uzņēmuma kapitālā lieluma.

3. *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] (Nīderlande) uzdod vairākus prejudiciālus jautājumus, lai tā varētu novērtēt šo abu ierobežojumu saderību ar EK līguma normām par kapitāla brīvu apriti.

4. Šajos secinājumos es vispārīgi izklāstīšu judikatūru, kas attiecas uz dalībvalstu kompetences ierobežojumu jautājumā par dividenžu aplikšanu ar nodokļiem un dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu. Es norādīšu, kādā veidā, ņemot vērā minēto judikatūru, šie abi ierobežojumi, manuprāt, ir pretrunā EKL 56. un 58. panta noteikumiem.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

5. Saskaņā ar EKL 56. panta 1. punktu, ievērojot tās nodaļas noteikumu, kurā šis pants ietilpst, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

6. EKL 57. panta 1. punktā ir paredzēti pārejas pasākumi attiecībā uz trešām valstīm. Tajā ir noteikts:

"[EKL] 56. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Kopienas tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā — kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū."

7. Visbeidzot EKL 58. pantā ir noteikts:

"1. [EKL] 56. pants neskar dalībvalstu tiesības:

a) piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības jomā, vai noteikt procedūras, kā pārvaldes vai statistikas informācijas vajadzībām deklarēt kapitāla apriti, vai arī veikt pasākumus, ko pamato sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības intereses.

[..]

3. Šā panta [1. punktā] minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi

diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [EKL] 56. pants."

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

8. Kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem piemērojamais nodokļu režīms Nīderlandes tiesībās ir paredzēts 1969. gada likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Wet op de vennootschapsbelasting*) 28. pantā un Dekrēta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (*Besluit beleggingsinstellingen*) 6. pantā.

9. Saskaņā ar Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 28. pantu kolektīvo ieguldījumu uzņēmums ir jebkurš uzņēmums, kas reģistrēts kā akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību vai kopīgs ieguldījumu fonds, kas ir reģistrēts Nīderlandē un kura darbības mērķis, kā arī faktiskā darbība ir saistīta ar ieguldījumiem [2].

10. Īpašais režīms, kas tiek piemērots kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, ir veidots tā, lai cik vien iespējams tuvinātu nodokļu slogu, kurš tiek izlikts ienākumiem no šo uzņēmumu ieguldījumiem, un slogu, kas uzlikts privātpersonu tiešajiem ieguldījumiem. Līdz ar to šādu uzņēmumu veikto ieguldījumu radītā peļņa cik vien iespējams tiek aplikta ar nodokli kā peļņa, ko to akcionāri saņem tieši. Šī tuvināšana tiek īstenota šādā veidā.

11. Kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar sabiedrību ienākuma nodokli, bet tā likme atbilst nulles likmei. Šie ienākumi turpretim principā ir pilnībā jāsadala akcionāriem astoņu mēnešu laikā pēc attiecīgā finanšu gada beigām.

12. Ja kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam pieder Nīderlandē reģistrētu sabiedrību daļas un tas saņem šo sabiedrību dividendes, tam tiek atmaksāts Nīderlandē par šīm dividendēm samaksātais nodoklis, kas iekasēts kā atvilkums ienākumu gūšanas vietā, kuru veikušas sabiedrības, kas izmaksā dividendes.

13. Ja kolektīvo ieguldījumu uzņēmums saņem dividendes no sabiedrībām, kas reģistrētas citās valstīs, kurām šajās valstīs ir uzlikts nodoklis, darbojas šāda sistēma.

2 — Iesniedzējtiesa uzskata, ka citi attiecīgie nosacījumi šajā gadījumā nav svarīgi.

14. Nīderlandes tiesībās parastās normas, kuru mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, neparedz ārvalstīs samaksāta nodokļa atskaitīšanu. Faktiski Nīderlandes Karaliste ierobežo ārvalstīs samaksāta nodokļa atskaitīšanu no sabiedrību ienākuma nodokļa līdz tādam apmēram, kurš atbilst daļai no nodokļa, kas ir piemērots Nīderlandes sabiedrībām un kas proporcionāli atbilst attiecīgām dividendēm.

15. Tā kā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli atbilstoši nulles likmei un tādējādi nodoklis nav jāmaksā proporcionāli dividendēm no citām valstīm, Nīderlandes tiesiskais regulējums paredz tā saukto ārzemēs iekasētā nodokļa "kompensācijas" sistēmu, atbilstoši kurai nodoklis tiek kompensēts tādā apmērā, kādā tas būtu jāmaksā Nīderlandē par šīm dividendēm.

16. Uz šo kompensācijas sistēmu tomēr attiecas divi ierobežojumi, kas ir apstrīdēti pamata prāvā.

17. Pirmkārt, kompensāciju piešķir tikai tad, ja akcionāri, kas ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē un kas ieguldījumus veic tieši, var atsaukties uz tiesībām ārvalstīs samaksātu nodokli atskaitīt no Nīderlandes nodokļa saskaņā ar likumu par nodokļu sistēmas izveidi vai konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

18. Otrkārt, kompensācijas summa tiek samazināta atkarībā no akcionāru, kas nav Nīderlandes rezidenti vai nav reģistrēti Nīderlandē, daļas kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitālā lieluma.

19. Dekrēta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem 6. pantā ir noteikts, ka tad, ja šādam uzņēmumam ir akcionāri, kas nav Nīderlandes rezidenti vai nav reģistrēti Nīderlandē, kompensācijas summu aprēķina saskaņā ar šādu formulu:

$$T = B \times 7\,Sr / (10\,S - 3\,Sr)$$

T ir kompensācija, B — nodokļa summa, kas tiks atskaitīta, ja visi akcionāri ir nodokļu maksātāji Nīderlandē; Sr — summa, kas attiecīgajā dienā iemaksāta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcijām vai daļām, kas tieši vai ar citu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu starpniecību pieder fiziskām personām, kuras ir Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumiem, kas reģistrēti Nīderlandē un kas ir apliekami ar sabiedrību ienākuma nodokli, bet kas nav kolektīvo ieguldījumu

uzņēmumi; S — summa, kas šajā pašā dienā iemaksāta par visām apritē esošajām akcijām vai daļām kolektīvo ieguldījumu uzņēmumā.

20. Kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri Nīderlandē par šī uzņēmuma izmaksāto peļņu maksā nodokli, ko ienākumu gūšanas vietā atvelk uzņēmums, kurš izmaksā dividendes.

21. Attiecībā uz akcionāriem, kas ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, šis atvilkums ir priekšnodoklis. Atvilkums no ienākumiem ir atskaitāms no iedzīvotāju ienākuma vai sabiedrību ienākuma nodokļa, kas tiem jāmaksā, un to atmaksā tādā apmērā, kādā tas pārsniedz minētā nodokļa summu. Attiecībā uz akcionāriem, kas ir citas valsts rezidenti vai ir reģistrēti citā valstī, iekasēto nodokli atmaksā tikai tad, ja tas ir paredzēts konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai Nīderlandes likumā par nodokļu sistēmas izveidi.

22. Iesniedzējtiesa norāda, ka atbilstoši šim režīmam nodokli par saņemtajām dividendēm maksā nevis kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, bet gan pēc peļņas sadales — tā akcionāri.

II — Fakti un tiesvedība pamata prāvā

23. Sabiedrība *Orange European Smallcap Fund NV*[3] veic līdzekļu ieguldījumus vērtspapīros un citos aktīvos, ievērojot risku sadales principu. Tā ir reģistrēta Amsterdamā. No nodokļu uzlikšanas viedokļa tā tiek uzskatīta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu likuma par uzņēmumu nodokli 28. panta nozīmē.

24. Tās portfelī ir vērtspapīri, ko emitējuši biržā kotēti Eiropas uzņēmumi. Iesniedzējtiesa precizē, ka attiecīgajā finanšu gadā *OESF* piederošās daļas ārpus Nīderlandes reģistrētās sabiedrībās neļauj tai lemt par šo sabiedrību darbību.

25. *OESF* akcionāri ir fiziskas un juridiskas personas. Šajā gadījumā aplūkojamā finanšu gadā lielākā daļa šo akcionāru bija Nīderlandes rezidenti vai bija reģistrēti Nīderlandē. Daži bija citu dalībvalstu rezidenti vai bija reģistrēti citās dalībvalstīs (Beļģija, Vācija, Francija, Luksemburga un Apvienotā Karaliste) vai trešās valstīs (Amerikas Savienotās Valstis un Šveice).

3 — Turpmāk tekstā — "*OESF*".

26. 1997./1998. finanšu gada laikā *OESF* no tai piederošajām daļām ārvalstu sabiedrībās saņēma dividendes NLG 5 257 519,15 apmērā. Ārvalstīs tai par šīm dividendēm tika iekasēts nodoklis, veicot nodokļa atvilkumu ienākumu gūšanas vietā pavisam NLG 735 320 apmērā. Šajā summā ietilpa nodokļi, kas iekasēti Vācijā un Portugālē attiecīgi NLG 132 339 un NLG 9905 apmērā.

27. *OESF* lūdza Nīderlandes nodokļu administrāciju izmaksāt kompensāciju par šiem ārvalstīs samaksātajiem nodokļiem, kas aprēķināta, pamatojoties uz kopējo summu NLG 735 320 apmērā.

28. Nodokļu administrācija uzskatīja, ka Vācijā un Portugālē samaksātie nodokļi ir jāizslēdz no aprēķina bāzes. Šo izslēgšanu pamato tas, ka saistībā ar attiecīgo finanšu gadu starp Nīderlandes Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtā konvencija neparedzēja tiesības atskaitīt Vācijas nodokli, kas iekasēts par Vācijā gūtajām dividendēm, kuras izmaksātas Nīderlandes rezidentam, un starp Nīderlandes Karalisti un Portugāles Republiku nebija noslēgta neviena konvencija par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu.

29. Līdz ar to nodokļu administrācija par kompensācijas aprēķina bāzi izmantoja summu NLG 593 076 apmērā. Atbilstoši Dekrēta par kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem 6. pantā paredzētajai metodei, kas ir jāizmanto, ja akcionāri nav tikai fiziskas vai juridiskas personas, kas ir Nīderlandes rezidentes vai ir reģistrētas Nīderlandē, tā kompensāciju noteica NLG 418 013 apmērā.

30. *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa), kam *OESF* iesniedza sūdzību, atcēla nodokļu administrācijas lēmumu un šo kompensāciju noteica NLG 622 006 apmērā. Šī tiesa uzskatīja, ka gan Vācijā un Portugālē iekasēto nodokļu neņemšana vērā kompensācijas aprēķina bāzē, gan tās samazināšana proporcionāli akcionāru, kuri ir ārvalstu rezidenti vai ir reģistrēti ārvalstīs, daļai *OESF* kapitālā, ir nepamatots šķērslis kapitāla brīvai apritei.

31. *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu jautājumos) par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Tas apstrīdēja *Gerechtshorf te Amsterdam* nostāju gan saistībā ar Vācijā un Portugālē iekasēto nodokļu ņemšanu vērā, gan kompensācijas samazināšanu atkarībā no akcionāru, kas ir ārvalstu rezidenti vai ir reģistrēti ārpus Nīderlandes, kapitāldaļas lieluma.

III — Prejudiciālais nolēmums

32. *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai EKL 56. pants, aplūkojot to kopā ar EKL 58. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam neatbilst dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas, fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju, kuru piešķir, ņemot vērā nodokli, kas ienākumu gūšanas vietā citā dalībvalstī ir iekasēts par dividendēm, kas izmaksājamas minētajiem uzņēmumiem, šī sprieduma 5.2.1. punkta *in fine* izteikto apsvērumu dēļ samazina minēto kompensāciju:

a) līdz summai, ko fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidente, varētu atskaitīt, pamatojoties uz līgumu nodokļu jomā, kas noslēgts ar citu dalībvalsti;

b) ja un tādā apmērā, kādā fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ir fiziskas personas, kas nav Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumi, kas nav Nīderlandes sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu pilnībā vai daļēji ir apstiprinoša:

a) vai "tiešu investīciju" jēdziens EKL 57. panta 1. punkta nozīmē ietver arī sabiedrības emitētu akciju paketi, ja akciju īpašniekam tās pieder tikai kā investīcijas un šīs paketes apjoms nedod īpašniekam tiesības būtiski ietekmēt sabiedrības pārvaldību vai kontroli;

b) vai jebkāds kapitāla aprites ierobežojums, kas saistīts ar nodokļa iekasēšanu un kas būtu prettiesisks, ja tas ietekmētu pārrobežu darījumus Kopienā, saskaņā ar EKL 56. pantu būtu vienlīdz prettiesisks, ja līdzīgos apstākļos tiktu veikti tādi paši darījumi uz trešām valstīm un no tām;

c) vai tad, ja atbilde uz otrā jautājuma b) daļu ir noliedzoša, EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šim pantam neatbilst dalībvalsts noteikts ierobežojums, kas attiecas

uz kompensāciju, kura piešķirta fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, lai kompensētu nodokļus, ko ienākumu gūšanas vietā trešā valsts ir uzlikusi dividendēm, kas izmaksātas šim minētajam uzņēmumam, kaut arī šis ierobežojums ir pamatots ar to, ka ne visi uzņēmuma akcionāri ir attiecīgās dalībvalsts rezidenti?

c) ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ārvalstnieki ir citas Kopienas dalībvalsts rezidenti vai ir reģistrēti citā Kopienas dalībvalstī?"

IV — Analīze

3) Vai atbildi uz iepriekšējiem jautājumiem ietekmē tas:

33. Pirms izskatīt iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus, šķiet lietderīgi vispārīgi izklāstīt judikatūru, kas attiecas uz dalībvalstu kompetences ierobežojumu jautājumā par dividenžu aplikšanu ar nodokli, it īpaši saistībā ar mehānismiem, kuri paredzēti, lai novērstu nodokļu dubultās uzlikšanu uzņēmumu ienākumiem un divpusēju konvenciju ietekmi.

a) ka nodoklis, kas citā valstī atskaitīts no šajā valstī saņemtajām dividendēm, ir augstāks nekā nodoklis par šo dividenžu izmaksu ārvalstu akcionāriem fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma reģistrācijas dalībvalstī;

A — *Judikatūras vispārīgs izklāsts*

b) ka fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri ārvalstnieki ir rezidenti vai ir reģistrēti valstī, ar kuru minētajai dalībvalstij, kurā ir reģistrēts šis uzņēmums, ir noslēgts līgums, kas uz savstarpības pamata paredz nodokļa, kas ienākumu gūšanas vietā ir uzlikts dividendēm, atskaitīšanu;

1) Vispārējā sistēma

34. Nodoklis par dividendēm ir tiešais nodoklis, attiecībā uz kuru šobrīd Līgumā nav tieši paredzēts, ka tas ietilpst Kopienu

kompetencē. Līdz ar to dalībvalstis var neatkarīgi paredzēt nosacījumus nodokļu uzlikšanai, proti, likmi, nodokļa bāzi, nodokļu iekasēšanas kārtību un nodokļu uzlikšanas tiesību piemērošanas jomu, vienpusēji vai panākot vienošanos starpvalstu konvenciju veidā.

35. Kā to regulāri norāda Tiesa, šī kompetence tomēr nav neierobežota. Tā ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības, it īpaši Līgumā paredzēto brīvo apriti [4].

36. Dalībvalstu kompetences ierobežojumu atbilstoši brīvai apritei raksturo divi principi. Pirmais ir aizliegums veikt diskriminējošus pasākumus: uzņemošā dalībvalsts nedrīkst citas dalībvalsts nodokļu maksātājam piemērot diskriminējošu nodokļu režīmu. Otrs princips ir izcelsmes dalībvalsts aizliegums radīt šķēršļus tās rezidentu tiesību uz aprites brīvību izmantošanai. Runa ir par aizliegumu "radīt šķēršļus izejā no valsts".

37. Atbilstoši kapitāla brīvas aprites principam, kas ir piemērojams, ar nodokli apliekot uzņēmumu ienākumus, šie abi principi judikatūrā izpaužas kā aizliegums, pirmkārt, dalībvalstij veikt ar nodokļiem saistītus pasākumus, kas ārvalstu uzņēmumiem rada šķēršļus kapitāla piesaistei šajā valstī, un, otrkārt, aizliegums dalībvalstij veikt ar nodokļiem saistītus pasākumus, kas šīs valsts nodokļu maksātājus attur savu kapitālu ieguldīt ārvalstīs reģistrētās sabiedrībās, pastāvot tādai īpatnībai, ka atšķirībā no cita veida Līgumā garantētas brīvas aprites šie aizliegumi attiecas ne tikai uz tirdzniecību Kopienas iekšienē, bet arī uz tirdzniecību ar trešām valstīm.

38. Saskaņā ar nediskriminācijas principu, kas ir īstenots ar Līgumā paredzētu dažāda veida brīvu apriti, līdzīgās situācijās dalībvalsts nevar piemērot dažādas ar nodokļiem saistītas normas vai atšķirīgās situācijās — vienādas normas. Turklāt šis princips aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ [5]. Tas aizliedz arī jebkura veida diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski noved pie tā paša rezultāta.

39. Tiešo nodokļu jomā nediskriminācijas princips un dalībvalstīm rezervētā

4 — 2007. gada 6. marta spriedums lietā C-292/04 *Meilicke* u.c. (Krājums, I-1835. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 — Attiecībā uz sabiedrībām EKL 48. panta nozīmē to juridisko adresi izmanto, lai noteiktu to piesaisti kādas valsts tiesību sistēmai tāpat kā fizisku personu pilsonību (1993. gada 13. jūlija spriedums lietā C-330/91 *Commerzbank*, *Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts).

kompetence tiek pretstatīta valsts pasākumiem, kas paredz atšķirīgu režīmu atkarībā no nodokļu maksātāja rezidences valsts.

40. Pirmkārt, fiskālās rezidences kritērijs principā nosaka dalībvalstu attiecīgo nodokļu uzlikšanas kompetenci. Tādējādi dalībvalstis parasti ar nodokli apliek nodokļu maksātājus — fiziskas un juridiskas personas — kas ir to rezidenti, un iekasē nodokļus no nodokļu maksātājiem nerezidentiem par ienākumiem, kas gūti no tās teritorijā veiktas darbības. Tāpat arī tās paredz nodokļu atvieglojumus, kurus var saņemt nodokļu maksātāji rezidenti, piemēram, pasākumus, kas saistīti ar to personisko situāciju vai ģimenes stāvokli, ko tie var labāk novērtēt. Tiesa šajā sakarā ir atzinusi, ka situācija, kādā atrodas nodokļu maksātāji rezidenti, un situācija, kādā atrodas nodokļu maksātāji nerezidenti, kopumā nav līdzīga [6].

41. Otrkārt, dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļu priekšrocības ir paredzētas tikai valsts teritorijas rezidentiem, galvenokārt labvēlīgā situācijā nostāda šīs valsts pilsoņus, jo visbiežāk lielākā daļa nerezidentu ir citu valstu pilsoņi. Tiesiskais regulējums, kas balstīts uz rezidences kritēriju, var radīt netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ [7].

42. Šis pretnostatījums ir pausts EKL 58. pantā, saskaņā ar kuru EKL 56. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atbilstošos savu nodokļu tiesību aktu noteikumus, kuros ir nošķirti nodokļu maksātāji, kas neatrodas vienādā situācijā saistībā ar dzīvesvietu vai vietu, kur ir ieguldīts to kapitāls, ar noteikumu, ka šie noteikumi nav līdzeklis patvaļīgas diskriminācijas īstenošanai, ne arī slēpts ierobežojums kapitāla un maksājumu brīvai apritei.

43. Valsts tiesisko regulējumu, kurā ir nošķirti nodokļu maksātāji atkarībā no dzīvesvietas vai vietas, kur tie iegulda savu kapitālu, līdz ar to var uzskatīt par saderīgu ar EKL 56. un 58. pantu tikai tad, ja šī atšķirīgā attieksme izpaužas situācijās, kas objektīvi nav salīdzināmas, lai tām piemērotu attiecīgu nodokļu pasākumu.

44. Šādiem iemesliem nepastāvot, ja esošās situācijas ir objektīvi salīdzināmas, šāda

6 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 31. punkts).

7 — Attiecībā uz fiziskām personām skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 28. un 29. punkts, un attiecībā uz juridiskām personām — iepriekš minēto spriedumu lietā *Commerzbank*, 15. punkts.

nošķiršana saskaņā ar judikatūru atbilst Kopienu tiesībām tikai tad, ja to pamato kāds no EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajiem iemesliem vai primāri vispārējo interešu iemesli, piemēram, nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci, un ja tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai varētu sasniegt attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi [8].

2) Pasākumi, kas paredzēti, lai novērstu vai mazinātu nodokļu dubulto uzlikšanu

45. Vairākos spriedumos Tiesa ir precizējusi šī vispārējā dalībvalstu kompetences tiešo nodokļu uzlikšanas jomā ierobežojuma piemērojamību valsts, vienpusēju vai vienošanās ceļā panāktu pasākumu gadījumā, kuru mērķis ir novērst vai mazināt nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumiem, ko izmaksā sabiedrības.

46. Vispirms ir jāatgādina, ka sabiedrības ienākumiem var dubulti uzlikt nodokļus dažādos gadījumos. Tādējādi tiem var piemērot "vairākkārtēju dažādu nodokļu uzlikšanu" vai "dubultu ekonomisko aplikšanu ar nodokļiem", ja tos iekasē no diviem dažādiem nodokļu maksātājiem, vispirms no sabiedrības, iekasējot nodokli par ienākumiem, un pēc tam no akcionāra, kam tie tiek izmaksāti, kā sabiedrību ienākuma nodokli vai kā iedzīvotāju ienākuma nodokli atkarībā no tā, vai šis akcionārs ir sabiedrība vai privātpersona.

47. Šiem ienākumiem var arī piemērot "dubultu juridisko aplikšanu ar nodokļiem", ja vienam un tam pašam nodokļu maksātājam par vieniem un tiem pašiem ienākumiem nodokļus uzliek divas reizes. Šī situācija var rasties, ja no akcionāra, kas saņem dividendes, pirmkārt, tiek iekasēts nodoklis, atvelkot to no šīm izmaksājamām dividendēm dalībvalstī, kurā ir reģistrēta dividenžu izmaksātāja sabiedrība, un, otrkārt, tiek iekasēts ienākuma nodoklis par šīm dividendēm viņa rezidences valstī.

48. Aplūkojot šajā jautājumā pastāvošo judikatūru, jāatzīst, ka dubultā nodokļu uzlikšana kopumā nav pretrunā Kopienu tiesībām.

49. Saskaņā ar Līgumu nav pieņemts neviens pasākums kompetenču sadalīšanai starp dalībvalstīm, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu. Dubultā nodokļu uzlikšana ir aizliegta tikai dažās direktīvās, piemēram,

8 — 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 29. punkts).

Padomes Direktīvā 90/435/EEK[9], kas nav piemērojama šajā gadījumā[10]. Turklāt, neņemot vērā Konvenciju 90/436/EEK[11], dalībvalstis atbilstoši EKL 293. pantam nav noslēgušas nevienu daudzpusēju konvenciju šajā sakarā.

50. Tas rada divu veidu sekas. Pirmkārt, ja dubultā nodokļu uzlikšana notiek, dalībvalstīm īstenojot savas attiecīgās pilnvaras, piemēram, nodokļu maksātājs tiek aplikts ar nodokli viņa rezidences valstī attiecībā uz visiem ienākumiem un šī paša nodokļu maksātāja aplikšana ar nodokli notiek valstī, kuras teritorijā tika izmaksātas dividendes, attiecībā uz šīm dividendēm tā nav Kopienu tiesību pārkāpums[12].

51. Otrkārt, ja nav veikti pasākumi un noslēgta konvencija šajā sakarā, dalībvalstis var brīvi noteikt kritērijus nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalei savā starpā un vienpusēji vai noslēdzot divpusējas konvencijas veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu. Tomēr, īstenojot šo kompetenci, dalībvalstīm, veicot gan vienpusējus pasākumus, gan daudzpusējus pasākumus, ir jāievēro Kopienu tiesībās paredzētās prasības un it īpaši tās, kas saistītas ar brīvu apriti[13].

52. Vairākās lietās Tiesa varēja izskaidrot šī pienākuma apjomu saistībā ar nodokļu uzlikšanu dalībvalstīs, pirmkārt, attiecībā uz

9 — 1990. gada 23. jūlija Direktīva par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.). Skat. arī Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.).

10 — Direktīva 90/435 redakcijā, kas bija spēkā attiecīgajā finanšu gadā, bija piemērojama sabiedrībām, kurām piederēja kapitāldaļas citas dalībvalsts sabiedrībā vismaz 25 % apmērā. Turklāt saskaņā ar tās 2. pantu tā attiecas tikai uz sabiedrībām, kas maksā uzņēmumu ienākuma nodokli bez atbrīvojumiem no tā, un, kā zināms, ja finanšu ieguldījumu uzņēmumi maksā šo nodokli, tiem tiek piemērota nodokļa nulles likme.

11 — 1990. gada 23. jūlija konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (OV L 225, 10. lpp.).

12 — Šajā sakarā skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Krājums, I-10967. lpp.) attiecībā uz Beļģijas tiesību aktiem, kuros, iekasējot ienākumu nodokli, vienota likme tiek piemērota, ar nodokli apliekot gan dividendes, kas izmaksātas par akcijām sabiedrībās, kas reģistrētas Beļģijā, gan dividendes, kuras izmaksātas par akcijām sabiedrībās, kas reģistrētas citā dalībvalstī, neparedzot iespēju atskaitīt nodokli, kas iekasēts, ieturot to no dividendēm šajā otrā dalībvalstī. Tiesa ir konstatējusi, ka attiecīgais nodokļu režīms nekādā veidā nenošķir dividendes, ko izmaksā sabiedrības, kuras reģistrētas Beļģijā, un dividendes, ko izmaksā sabiedrības, kuras reģistrētas citā dalībvalstī. Tā uzskatīja, ka nelabvēlīgas sekas, ko šādas sistēmas piemērošana varētu radīt nodokļu maksātājam, kas saņem dividendes, par kurām ir iekasēts nodoklis, ieturot to no izmaksājamām dividendēm citā dalībvalstī, rodas tikai tad, ja divas dalībvalstis vienlaicīgi īsteno savu nodokļu iekasēšanas pilnvaras (20. punkts).

13 — 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 57. un 58. punkts).

dividendēm, kas ienāk akcionāra rezidences valstī, un, otrkārt, dividendēm, kas iziet no valsts, kurā dividendes tiek izmaksātas.

53. Attiecībā uz nodokļu uzlikšanu dividendēm, kas ienāk valstī, no judikatūras izriet, ka tad, ja dalībvalsts no nodokļu maksātāja rezidenta iekasē nodokļus par visām dividendēm, ko viņš saņem, un pieņem noteikumus, lai novērstu vai mazinātu dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokļiem šīm dividendēm, tā nevar šo noteikumu attiecināt tikai uz valstī izmaksātajām dividendēm, bet tai šī priekšrocība ir jāattiecina uz dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības, kuras reģistrētas citās dalībvalstīs [14].

54. Tiesa ir atzinusi, ka šī vienlīdzīgā attieksme ir jāievēro tāpēc, ka, ņemot vērā šādu noteikumu mērķi, situācija, kādā atrodas nodokļu maksātājs, kas saņem dividendes no citas dalībvalsts, ir līdzīga tai, kādā atrodas nodokļu maksātājs, kurš saņem dividendes valsts teritorijā, jo abos gadījumos šīm dividendēm varēja vairākkārt uzlikt dažādus nodokļus vai ekonomiski divkārši uzlikt nodokļus, ko minētajos noteikumos tieši bija paredzēts novērst vai mazināt [15].

55. Attiecībā uz nodokļu uzlikšanu dividendēm, kas iziet no valsts, judikatūra paredz, ka, sākot no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji vai vienojoties ar citu dalībvalsti ienākuma nodokli uzliek ne tikai akcionāru rezidentu, bet arī akcionāru nerezidentu dividendēm, ko tie saņem no attiecīgajā valstī reģistrētas sabiedrības, šai valstij jānodrošina tas, ka salīdzinājumā ar mehānismu, kas tās tiesībās paredzēts, lai novērstu vai samazinātu vairākkārtēju dažādu nodokļu uzlikšanu, akcionāriem nerezidentiem tiek piemērots režīms,

14 — Attiecībā uz atbrīvojuma no ienākuma nodokļa, kas tiek uzlikts dividendēm, kuras izmaksātas fiziskām personām — akcionāriem, piešķiršanu skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp.); attiecībā uz atbrīvojošas vai uz pusi samazinātas nodokļu likmes piemērošanu skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp.); attiecībā uz nodokļu atlaides piešķiršanu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen* un lietā *Meilicke* u.c. un attiecībā uz atbrīvojumu no uzņēmumu ienākumu nodokļa par valstī izmaksātām dividendēm, kaut arī par ārvalstī izmaksātām dividendēm šo nodokli iekasē un tās dod tiesības tikai uz nodokļu samazināšanu, ja nodokļi, iespējams, ir atskaitīti dividenžu gūšanas vietā valstī, kurā atrodas sabiedrība, kas izmaksā dividendes, skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 61.—71. punkts).

15 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts. Šī pati prasība automātiski neattiecas uz dividendēm, ko izmaksājušas trešās valstīs reģistrētas sabiedrības. Minētajā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka nevar arī izslēgt, ka dalībvalsts var pierādīt, ka kapitāla aprites uz trešām valstīm vai no tām ierobežojumu pamato konkrēts iemesls apstākļos, kuros šis iemesls nevarētu būt likumīgs pamatojums kapitāla aprites dalībvalstu starpā ierobežošanai. Tā tas var būt gadījumā, ja pastāv situācija, kad jāpārbauda nodoklis, ko samaksājušas trešās valstīs reģistrētas sabiedrības, kuras izmaksā dividendes, jo, tā kā Kopienu likumdošanas pasākumi, kas paredz sadarbību starp valsts nodokļu iestādēm, piemēram, Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), nav piemērojami, nodokļa, ko samaksājušas šīs sabiedrības to rezidences valstī, pārbaude var izrādīties sarežģītāka nekā situācijā, kam piemīt tikai Kopienas raksturs (169.—171. punkts).

kas līdzīgs tam, kāds tiek piemērots akcionāriem rezidentiem [16].

56. Šajā gadījumā dalībvalstij, kurā tiek izmaksātas dividendes, ir jānodrošina vienlīdzīga attieksme, jo šī valsts ir nolēmusi savu nodokļu uzlikšanas kompetenci īstenot ne tikai attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas akcionāriem rezidentiem, bet arī attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksātas akcionāriem nerezidentiem [17].

3) Divpusēju konvenciju sekas

57. Aplūkojot judikatūru, kas attiecas uz divpusēju konvenciju sekām nodokļu jomā, var izdarīt četrus secinājumus, kas ir izmantojami šajā lietā.

58. Pirmais secinājums ir tāds, ka tiesības, kas izriet no Līgumā garantētās brīvās aprites Eiropas Savienībā, ir beznosacījuma tiesības un ka viena dalībvalsts nevar to ievērošanu padarīt atkarīgu no konvencijas, kas noslēgta ar otru dalībvalsti, satura [18]. Citiem vārdiem sakot, dalībvalsts nevar šīs tiesības padarīt atkarīgas no konvencijas par savstarpību, kas noslēgta ar citu dalībvalsti, lai iegūtu attiecīgas šīs valsts priekšrocības [19].

59. Otrais secinājums ir tāds, ka, pastāvot ar nodokļiem saistītam dalībvalsts pasākumam, kas traucē Līgumā paredzēto brīvo apriti, divpusēju konvenciju var ņemt vērā, ja tā novērš šādu traucējumu [20]. Tiesa noskaidro, vai attiecīgo tiesību aktu un divpusējas konvencijas vienlaicīga piemērošana ļauj pastāvēt attiecīgam brīvas aprites ierobežojumam [21] vai nodod šī vērtējuma veikšanu valsts tiesai [22].

60. Trešais secinājums ir tāds, ka tad, ja nodokļu maksātājs nerezidents atrodas tādā pašā situācijā kā nodokļu maksātājs rezidents, saskaņā ar principu, ka citu valstu pilsoņiem tiek piešķirtas tādas pašas tiesības, kādas valsts piešķir saviem pilsoņiem, tam jābūt iespējai tādos pašos apstākļos, kādi tiek nodrošināti nodokļu maksātājiem

16 — Attiecībā uz dalībvalsts tiesību aktiem, kas paredz nodokļu atlaides sistēmu attiecībā uz dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksājusi saviem akcionāriem rezidentiem, kā arī akcionāriem nerezidentiem, ja tas ir paredzēts konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp.) un attiecībā uz valsts tiesību aktiem, kurā nodokļi ir uzlikti dividendēm, ko meitas sabiedrības rezidentes ir izmaksājušas mātes sabiedrībām, kas reģistrētas citā dalībvalstī, un gandrīz pilnībā no nodokļiem atbrīvo dividendes, kas izmaksātas mātes sabiedrībām rezidentēm, skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp.).

17 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts.

18 — 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 26. punkts).

19 — Turpat.

20 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 45. punkts un tajā minētā judikatūra.

21 — Turpat, 47. punkts.

22 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts.

rezidentiem, izmantot priekšrocības, kas izriet no divpusējas konvencijas, kura noslēgta starp rezidences dalībvalsti un trešo valsti [23].

62. Ņemot vērā šo judikatūras vispārīgo izklāstu, es izskatīšu *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotos prejudicālos jautājumus.

B — *Par prejudiciālajiem jautājumiem*

61. Ceturtais secinājums ir tāds, ka Kopienu tiesības neuzliek dalībvalstij pienākumus uz nodokļu maksātāju nerezidentu, kas neatrodas situācijā, kas līdzīga tai, kādā atrodas nodokļu maksātājs rezidents, attiecināt divpusēju konvenciju, kas noslēgta ar valsti, kas nav šī nodokļu maksātāja nerezidenta valsts [24]. Citiem vārdiem sakot, Kopienu tiesības nodokļu jomā neuzliek dalībvalstij pienākumu citas dalībvalsts pilsonim piemērot vislielākās labvēlības režīma atrunu.

1) Ievads

a) Par attiecīgo brīvu apriti

63. Vispirms ir jāatgādina, ka tas, ka akcionārs, kas ir kādas dalībvalsts rezidents vai kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī, saņem dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, ir kapitāla aprite EKL 56. panta nozīmē [25].

64. No judikatūras izriet, ka uz valsts tiesību aktiem, kuros dividendes ir apliekamas ar nodokli, kura likme ir atkarīga no tā, vai šīs dividendes izmaksātas valstī vai ārpus tās, neatkarīgi no akcionāram piederošās daļas lieluma sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, var attiekties gan EKL 43. pants, kas attiecas

23 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Saint-Gobain ZN*, 59. punkts. Minētajā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka sabiedrības nerezidentes pastāvīgai pārstāvniecībai tāpat kā sabiedrībai rezidentei ir jābūt tiesībām uz atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no sabiedrībām, kuras reģistrētas trešā valstī, kas ir paredzēts nodokļu konvencijā, kura noslēgta ar šo trešo valsti.

24 — 2005. gada 5. jūlija spriedums lietā C-376/03 *D.* (Krājums, I-5821. lpp.). Minētajā lietā *D.* — Vācijas pilsonis, kas dzīvoja Vācijā, — kuram piederošā īpašuma 10 % atradās Nīderlandē un kas šajā valstī maksāja īpašuma nodokli par tajā viņam piederošo īpašumu, lūdza viņam piemērot atvieglojumu, kas Nīderlandes likumā ir paredzēts nodokļu maksātājiem rezidentiem. Tiesa atzina, ka šis īpašuma nodoklis bija pielīdzināms ienākuma nodoklim, jo tas tika noteikts atkarībā no nodokļu maksātāja maksātspējas. Tā secināja, ka nodokļu maksātājs nerezidents, no kuram piederošā īpašuma tikai neliela daļa atrodas Nīderlandē, neatrodas tādā pašā situācijā kā nodokļu maksātājs rezidents, līdz ar to viņš nevar pretendēt uz konkrēto atvieglojumu. Līdz ar to bija jānoskaidro, vai *D.* tika diskriminēts tāpēc, ka nodokļu maksātājs, kas dzīvo Beļģijā un kas atrodas situācijā, kura līdzīga viņa situācijai, varēja saņemt attiecīgo atvieglojumu saskaņā ar konvenciju, kas noslēgta starp Nīderlandes Karalisti un Beļģijas Karalisti. Tiesa uzskatīja, ka šāda atšķirīga attieksme nebija pretrunā Kopienu tiesībām. Šajā pašā sakarā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* attiecībā uz atšķirīgu situāciju, ko rada tas, ka no divpusējām konvencijām, kas noslēgtas starp dalībvalsti un citām valstīm, tikai dažas no tām paredzēja nodokļu atlaidi līgumslēdzēju valstu rezidentiem.

25 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Verkooijen*, 28.—30. punkts.

uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pants, kurš attiecas uz kapitāla brīvu apriti [26]. Tomēr tad, ja akcionāram piederošā daļa sabiedrības kapitālā neļauj tam zināmā veidā ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus, ne arī tās darbību, jāpiemēro tikai EKL 56. panta noteikumi [27].

65. No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka *OESF* daļa sabiedrību, kas izmaksā dividendes, kapitālā attiecīgajā finanšu gadā neļāva tai ietekmēt šīs sabiedrības darbību. Tādējādi, ņemot vērā Līguma noteikumus, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, un tikai ņemot vērā tos, es pārbaudīšu attiecīgo ierobežojumu saderību ar Kopienu tiesībām.

b) Par prejudiciālo jautājumu saturu un to izskatīšanas kārtību

66. Iesniedzējtiesa uzdod trīs grupu prejudiciālus jautājumus. Pirmā jautājuma a) un b) punktā tā jautā Tiesai, vai attiecīgie divi ierobežojumi ir saderīgi ar EKL 56. un 58. panta noteikumiem.

67. Otrā jautājuma a)–c) punktā, kuri, manuprāt, ir saistīti ar trešā jautājuma b) un c) punktu, tā vēlas uzzināt, kādas sekas rodas no tā, ka tāds kolektīvo ieguldījumu uzņēmums kā *OESF* ir veicis ieguldījumus trešās valstīs un tam pašam ir akcionāri, kas ir trešo valstu rezidenti vai kas ir reģistrēti trešās valstīs.

68. Visbeidzot, trešā jautājuma a) punktā iesniedzējtiesa jautā, vai tas, ka ieturamais nodoklis citā valstī ir augstāks nekā ieturamais nodoklis no dividendēm, kas izmaksātas ārvalstu akcionāriem dalībvalstī, kurā kolektīvo ieguldījumu uzņēmums ir reģistrēts, ietekmē atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem.

69. Es pēc kārtas pārbaudīšu šīs trīs jautājumu grupas.

26 — 2007. gada 24. maija spriedums lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 38. punkts.

2) Par pirmo prejudiciālo jautājumu grupu

a) Par pirmā jautājuma a) punktu

70. Pirmā jautājuma a) punktā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pants ir interpretējami tādā veidā, ka tie iestājas pret tādiem dalībvalsts tiesību aktiem kā attiecīgie Nīderlandes tiesību akti, kas, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot kompensāciju par nodokļiem, kas atskaitīti no minētajiem uzņēmumiem izmaksājamām dividendēm citā dalībvalstī, šīs kompensācijas apjomu ierobežo līdz tādam apmēram, kādā fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidente, varētu atskaitīt nodokli saskaņā ar konvenciju par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar citu dalībvalsti.

71. Uzdodot šo jautājumu, minētā tiesa vēlas uzzināt, vai Nīderlandes nodokļu iestādes atteikums ņemt vērā nodokļus, ko *OESF* Vācijā un Portugālē samaksājusi par dividendēm, kuras izmaksātas šajās abās valstīs, ir pretrunā EKL 56. un 58. pantam.

72. Iesniedzējtiesa norāda, ka tā šo jautājumu Tiesai uzdod, ņemot vērā to, ka kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, kas saņem dividendes no sabiedrībām, kuras ir reģistrētas Nīderlandē, pilnībā atmaksā Nīderlandes nodokli, ko šīs sabiedrības ir atvilkušas no izmaksājamām dividendēm.

73. *OESF* un Eiropas Kopienu Komisija, ņemot vērā šo secinājumu, apgalvo, ka ar apstrīdēto režīmu tiek īstenota nepamatota atšķirīga attieksme attiecībā pret nodokļiem, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm Vācijā un Portugālē, un tiem, kuri atskaitīti no izmaksājamām dividendēm Nīderlandē, un ka tādējādi tas nav saderīgs ar Kopienu tiesībām.

74. *OESF* arī norāda, ka šis režīms ir arī pretrunā EKL 56. un 58. pantam, jo, ja tiek veikti ieguldījumi jebkurā valstī, izņemot Vāciju un Portugāli, kolektīvo ieguldījumu uzņēmums saņem kompensāciju, kuras mērķis ir novērst vai samazināt nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm.

75. Nīderlandes valdība norāda, ka, viņasprāt, apstrīdētais režīms ir saderīgs ar Kopienu tiesībām. Tā uzskata, ka šajā režīmā nepastāv atšķirības atkarībā no tā, kurā valstī dividendes izmaksātas, jo Nīderlandes nodokļu atmaksāšana faktiski ir atbrīvojums no nodokļiem, līdz ar to kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem netiek uzlikts nodoklis ne par valstī saņemtām dividendēm, ne

ārvalstīs saņemtām dividendēm. Tādējādi dubulta nodokļu uzlikšana, kas draud dividendēm, kuras izmaksātas Vācijā un Portugālē, šajā gadījumā notiek pēc tam, kad katra šī dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu uzlikšanas jomā, un situācija šajā gadījumā ir līdzīga tai, kāda pastāvēja lietā, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *Kerckhaert* un *Morres*.

76. Nīderlandes valdība arī norāda, ka tas, ka par Vācijā un Portugālē iekasēto nodokli nevar saņemt kompensāciju pretēji nodokļiem, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm citā dalībvalstī, piemēram, Itālijā, ir saistīts ar divpusējo konvenciju, kas noslēgtas ar šīm citām valstīm, saturu, līdz ar to šajā aspektā šajā gadījumā pastāvošā situācija ir līdzīga tai, kāda pastāvēja lietā, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *D*.

77. Es piekrītu Nīderlandes valdības viedoklim attiecībā uz tās analīzes pirmo daļu. Pretēji *OESF* un Komisijai es nedomāju, ka apstrīdētais nodokļu režīms ir jāuzskata par tādu, kas nav saderīgs ar Kopienu tiesībām, ja es salīdzinu to, kā šajā režīmā tiek aplūkotas dividendes, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, un dividendes, kuras izmaksātas Nīderlandē.

78. Turpretim tāpat kā *OESF* es uzskatu, ka attiecīgais režīms tomēr ir pretrunā EKL 56. un 58. pantam, jo attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, tajā ir paredzēti nelabvēlīgāki apstākļi kā tie, kuri ir paredzēti attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas citās dalībvalstīs. Es uzskatu, ka to, ka šajā režīmā nodokļu kompensāciju ir paredzēts izmaksāt par nodokļiem, kas atskaitīti izmaksājamo dividenžu vietā dalībvalstīs, izņemot Vāciju un Portugāli, nevar uzskatīt par atšķirīgu attieksmi, kas raksturīga divpusējām konvencijām, kas noslēgtas starp Nīderlandes Karalisti un dalībvalstīm iepriekš minētā sprieduma lietā *D*. nozīmē.

79. Es pēc kārtas izskatīšu katru šo punktu.

80. Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši apstrīdētajam nodokļu režīmam kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli atbilstoši nulles likmei un tā akcionāri maksā nodokli par visiem ienākumiem, ko tas viņiem izmaksā, neatkarīgi no ienākumu izcelsmes, proti, gan par tām dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības, kuras reģistrētas Nīderlandē, gan tām, kas izmaksātas ārvalstīs. Ienākumi, ko kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam izmaksājušas sabiedrības, kuras reģistrētas Vācijā un Portugālē, ir daļa no ieņēmumiem, par kuriem Nīderlandē iekasē nodokli, kad tos izmaksā šī uzņēmuma akcionāriem, atvelkot to no šī uzņēmuma izmaksājamām dividendēm.

81. Ir arī skaidrs, ka Nīderlandes nodoklis par dividendēm, ko no izmaksājamām dividendēm atskaitījušas Nīderlandē reģistrētas sabiedrības, tiek atmaksāts kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam un ka šis uzņēmums no Nīderlandes Karalistes saņem kompensāciju par nodokļiem, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm dalībvalstīs, izņemot Vāciju un Portugāli.

82. Šajos apstākļos kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam ir izdevīgāk veikt ieguldījumus sabiedrībās, kas reģistrētas Nīderlandē, kā arī citās dalībvalstīs, izņemot Vāciju un Portugāli, nekā sabiedrībās, kuras reģistrētas Vācijā un Portugālē. Kaut gan par dividendēm, kas izmaksātas Nīderlandē, nodoklis tiek iekasēts tikai vienu reizi no akcionāriem un kaut gan dividendes, kas izmaksātas dalībvalstīs, izņemot Vāciju un Portugāli, dod tiesības saņemt kompensāciju par nodokli, kas atskaitīts izmaksājamo dividenžu vietā, par dividendēm, kas izmaksātas minētajās divās valstīs, joprojām tiek uzlikts divkāršs nodoklis.

83. Šī atšķirīgā attieksme līdz ar to var atturēt kolektīvo ieguldījumu uzņēmumus veikt ieguldījumus Vācijā, kā arī Portugālē un šajās abās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām radīt šķērsli šādu uzņēmumu kapitāla piesaistei Nīderlandē.

84. Tomēr saskaņā ar judikatūru šādi ierobežojumi ir pretrunā EKL 56. un 58. panta noteikumiem tikai tad, ja tie rodas atklātas vai slēptas diskriminācijas rezultātā, proti, ja tos ir radījis viens tas pats dalībvalsts nodokļu režīms, atbilstoši kuram līdzīgām situācijām tiek piemērota atšķirīga norma vai atšķirīgām situācijām — vienāda norma.

85. Ja apstrīdētajā nodokļu režīmā salīdzina to, kādi noteikumi attiecas uz dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, un kādi noteikumi attiecas uz dividendēm, kuras izmaksātas Nīderlandē, un ja skatās no kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma viedokļa, ir jāsecina, ka šīs dividendes neatkarīgi no to izcelsmes Nīderlandes tiesībās netiek apliktas ar nodokli.

86. Kā norāda Nīderlandes valdība, par dividendēm iekasētā Nīderlandes nodokļa, ko sabiedrības, kuras izmaksā dividendes un kuras ir reģistrētas Nīderlandē, atvilkušas no izmaksājamām dividendēm, atmaksāšana faktiski ir līdzvērtīga kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma atbrīvojumam no šī nodokļa. Minētās sabiedrības veiktais atvilkums no izmaksājamām dividendēm vienkārši ir veids, kādā tiek iekasēts par dividendēm maksājamais nodoklis, kas jāmaksā to saņēmējam [28]. Tiktāl, ciktāl kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli

28 — Šī sistēma, kas paredz nodokļu atvilšanu no izmaksājamām dividendēm, saskaņā ar Nīderlandes valdības sniegtajiem paskaidrojumiem ir vērsta uz to, lai paredzētu iedzīvotāju ienākuma vai uzņēmumu ienākuma nodokļa iekasēšanu, kas jāmaksā par dividendēm, lai novērstu jebkāda veida akcionāru slēpšanos.

atbilstoši 0 % likmei, ir loģiski, ka tam tiek atmaksāts nodoklis, kas atskaitīts no izmaksājamām dividendēm [29].

87. Tāpat arī par dividendēm, ko šādam uzņēmumam izmaksājušas sabiedrības, kuras reģistrētas Vācijā un Portugālē, šim uzņēmumam nav jāmaksā nodoklis Nīderlandē. Šajā posmā Nīderlandes tiesībās dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, nav piemērojami atšķirīgi noteikumi salīdzinājumā ar tiem, kas piemērojami Nīderlandē izmaksātām dividendēm.

88. Pārbaudot apstrīdēto nodokļu režīmu saistībā ar kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem, ir jāsecina, ka Nīderlandes tiesībās akcionāri tiek aplikti ar nodokli attiecībā uz visiem šī uzņēmuma izmaksātiem ienākumiem, nenošķirot tos atkarībā no tā saņemto dividenžu izmaksāšanas valsts. Minētais režīms šajā posmā arī neparedz atšķirīgas normas attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, un tām, kas izmaksātas Nīderlandē.

89. Ņemot vērā šo analīzi, tas, ka par dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, tiek iekasēts lielāks nodoklis nekā par dividendēm, kas izmaksātas Nīderlandē, nav saistīts ar atšķirīgu attieksmi, kas raksturīga Nīderlandes nodokļu režīmam, bet gan ar Vācijas un Portugāles valdību lēmumu *OESF* uzlikt nodokli par dividendēm, kuru šim uzņēmumam izmaksājušas sabiedrības, kas reģistrētas attiecīgajā to teritorijā.

90. Šajā gadījumā, manuprāt, situācija atšķiras no tās, kas tika aplūkota lietā, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*, uz kuru ir atsaukusies iesniedzējtiesa, kā arī *OESF* un Komisija. Minētajā lietā Somijas tiesiskajā regulējumā personām, kam pamatā nodoklis jāmaksā Somijā, bija piešķirta nodokļu atlaide attiecībā uz dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības, kuras reģistrētas šajā dalībvalstī. Šīs nodokļu atlaides mērķis bija novērst dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokļiem šīm dividendēm. Runa bija par to, ka sabiedrību ienākuma nodoklis, kas jāmaksā sabiedrībai, kura izmaksā minētās dividendes, ir jāatskaita no ienākuma nodokļa, kas jāmaksā akcionāram.

91. Minētā nodokļu atlaide atšķiras divos veidos no atmaksāšanas sistēmas, kas tiek aplūkota šajā lietā.

92. Pirmkārt, kā jau tas tika norādīts, šīs atmaksāšanas mērķis nav ņemt vērā

29 — Nīderlandes valdība rakstveida apsvērumos norādīja, ka tās tiesību aktos sākotnēji bija paredzēts atbrīvojums no nodokļa par dividendēm, bet šis atvieglojums bija jāaizstāj ar apstrīdēto sistēmu administratīvo ierobežojumu dēļ, ko tas uzlika kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, lai pamatotu to stāvokli sabiedrībām, kas izmaksā dividendes, pirms katras dividenžu izmaksas.

sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā Nīderlandē reģistrētām sabiedrībām, bet atbrīvot kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu no nodokļa par dividendēm. Otrkārt, tiesību akti, kas tika aplūkoti iepriekš minētajā lietā *Manninen*, paredzēja atšķirīgus noteikumus līdzīgām situācijām, jo nodokļu atlaide bija paredzēta attiecībā uz dividendēm, ko izmaksājušas valstī reģistrētas sabiedrības, bet Somijas akcionārs tika aplikts ar nodokli arī Somijā attiecībā uz dividendēm, kas bija izmaksātas citās dalībvalstīs, un Somijas tiesībās nebija neviena noteikuma, kas paredzētu ņemt vērā sabiedrību ienākuma nodokli, ko sabiedrības, kas izmaksā dividendes, samaksājušas ārvalstīs.

93. Tāpat arī atbrīvojums no nodokļa, ko paredz apstrīdētais režīms, atšķiras no tā, kuru paredz Nīderlandes likums, kas tika aplūkots lietā, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *Verkooijen*, uz kuru *OESF* un Komisija ir atsaukušās. Minētais likums paredzēja atbrīvojumu no ienākuma nodokļa, kas bija jāmaksā par dividendēm, kuras izmaksātas akcionāriem, kas ir fiziskas personas, ar noteikumu, ka dividendes izmaksā sabiedrības, kuras reģistrētas Nīderlandē.

94. Tā kā šie akcionāri tika aplikti ar nodokli Nīderlandē attiecībā uz visām dividendēm, ko tie bija saņēmuši, to skaitā tām, kuras izmaksātas citās dalībvalstī, tas, ka atbrīvojums no nodokļa tika attiecināts tikai uz dividendēm, kas izmaksātas valsts teritorijā, bija uzskatāms par atšķirīgu attieksmi attiecībā pret valstī izmaksātām dividendēm un citās dalībvalstīs izmaksātām dividendēm.

95. Kā jau tika norādīts, Nīderlandes nodokļu režīms, kas ir piemērojams kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, neparedz atšķirīgus noteikumus attiecībā uz Nīderlandē izmaksātām dividendēm un Vācijā un Portugālē izmaksātām dividendēm.

96. Līdz ar to šajā gadījumā rodas jautājums, vai Nīderlandes Karalistei šādā situācijā bija pienākums saskaņā ar Kopienu tiesībām paredzēt tāda nodokļa kompensāciju, kas Vācijā un Portugālē atskaitīts no izmaksājamām dividendēm tāpēc, ka Nīderlandē izmaksātām dividendēm netiek uzlikts divkāršs nodoklis.

97. Es tā neuzskatu, jo Kopienu tiesības šādā situācijā neuzliek pienākumu ne Vācijai un Portugālei, ne Nīderlandei atteikties no tiesībām uzlikt nodokļus. Es tāpat kā Nīderlandes valdība uzskatu, ka šajā gadījumā pastāvošo situāciju var pielīdzināt tai, kāda pastāvēja lietā, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *Kerckhaert* un *Morres*.

98. Tāpat kā minētajā lietā šajā gadījumā runa ir par situāciju, kurā citā dalībvalstī izmaksātām dividendēm apstrīdētajos valsts tiesību aktos tiek piemēroti identiski noteikumi un par tām tiek dubulti iekasēti nodokļi, jo šīs valstis īsteno savas tiesības atskaitīt nodokļus no izmaksājamām dividendēm. Minētajā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka Līguma noteikumi, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, neaizliedz tādus dalībvalsts tiesību aktus, kas ienākuma nodokļa jomā dividendēm no akcijām sabiedrībās, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā, un dividendēm no akcijām sabiedrībās, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, piemēro to pašu vienoto likmi, neparedzot iespēju atskaitīt nodokli, kas šajā citā dalībvalstī uzlikts izmaksājamām dividendēm.

99. Šo atbildi, manuprāt, var izmantot šajā gadījumā. Tas, ka Nīderlandes Karalistei vienlaicīgi ir gan nodokļu maksātāja rezidences valsts statuss, ja apstrīdēto režīmu aplūko brīdī, kad kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi tiek aplikti ar nodokli, gan arī dividenžu izmaksātājas valsts statuss, ja šo režīmu aplūko posmā, kad ar nodokli tiek aplikti šo uzņēmumu akcionāri, nemaina šo analīzi.

100. Es savukārt nepiekrītu Nīderlandes valdības viedoklim, ja salīdzina to, kādi noteikumi apstrīdētajā nodokļu režīmā tiek piemēroti dividendēm, kas izmaksātas Vācijā un Portugālē, un kādi tiek piemēroti dividendēm, kuras izmaksā citās dalībvalstīs.

101. Kā jau es norādīju iepriekš, aprites brīvība aizliedz jebkādus dalībvalstu tiesību aktus, kas bez pamatojuma paredz atšķirīgas normas attiecībā uz identiskām situācijām vai vienādas normas attiecībā uz atšķirīgām situācijām. Kā izriet no 2006. gada 12. septembra sprieduma lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* [30], šis diskriminējošo pasākumu aizliegums attiecas ne tikai uz atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātāju rezidentu, kas veic ieguldījumu rezidences valstī, un nodokļu maksātāju rezidentu, kurš veic ieguldījumu citā Eiropas Savienības valstī. Tas attiecas arī uz valsts pasākumiem, kas paredz diferencētu režīmu attiecībā uz dalībvalstīm un kas ieguldījumiem kādā Eiropas Savienības valstī paredz mazāk labvēlīgus noteikumus nekā tiem, kas veikti citā dalībvalstī.

102. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *D.* tika atzīts, ka Kopienu tiesības neuzliek Nīderlandei pienākumu uz *D.*, kas ir Vācijas pilsonis, kurš dzīvo Vācijā, attiecināt divpusēju konvenciju, kas noslēgta starp Nīderlandes Karalisti un Beļģijas Karalisti. *D.* līdz ar to nevarēja pretendēt uz īpašuma nodokļa atvieglojumu, kas jāmaksā Nīderlandē, ko

30 — C-196/04 (Krājums, I-7995. lpp., 43.—46. punkts).

nodokļu maksātājs, kas dzīvo Beļģijā, savā situācijā varētu saņemt atbilstoši šai divpusējai konvencijai.

103. Minētajā lietā Tiesa uzskatīja, ka šāda atšķirīga attieksme pret *D.* un nodokļu maksātāju, kas dzīvo Beļģijā, nav pretrunā Kopienu tiesībām, jo tie neatrodas vienā un tajā pašā situācijā. Tiesa šo vērtējumu balstīja uz diviem apstākļiem: pirmkārt, šis nodokļu maksātājs kā fiziska persona, kas dzīvo Beļģijā, bija paredzēts minētajā konvencijā, un, otrkārt, tas, ka tajā paredzētās abpusējās tiesības un pienākumi attiecas tikai uz abu līgumslēdzēju dalībvalstu rezidentiem, ir apstāklis, kas izriet no divpusējām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu. No tā Tiesa ir secinājusi, ka starp Beļģiju un Nīderlandi noslēgtās konvencijas noteikums, kas Beļģijas rezidentam paredz atvieglojumu no nodokļa, nav analizējams kā priekšrocība, kura ir nodalāma no konvencijas pārējās daļas, bet gan ir neatņemama konvencijas sastāvdaļa un nodrošina tās vispārējo līdzsvaru [31].

104. No tā izriet, ka nepieciešamība saglabāt divpusēju saistību līdzsvaru un savstarpību pamato šādu konvenciju piemērošanas jomas ierobežošanu, attiecinot to tikai uz tajās paredzētām fiziskām un juridiskām personām. Šī prasība norāda uz to, ka šādā veidā radīta atšķirīgā attieksme pret dažādu dalībvalstu pilsoņiem, kas, ja neņem vērā šo konvenciju noteikumus, atrodas vienā un tajā pašā situācijā, nav diskriminējoša.

105. Tā kā judikatūra, kas nostiprināta iepriekš minētajā spriedumā lietā *D.*, šķiet izņēmums no nediskriminācijas principa, manuprāt, tā jāinterpretē šauri. Tāpēc man nešķiet, ka šī judikatūra ir attiecināma uz šo gadījumu.

106. Ja aplūko situāciju, kādā atrodas kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas veic ieguldījumus Vācijā vai Portugālē, un situāciju, kādā atrodas kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kurš veic ieguldījumus citā dalībvalstī, piemēram, Itālijā, jāsecina, ka ne uz pirmo minēto uzņēmumu, ne uz otro minēto uzņēmumu neattiecas divpusējā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

107. Tas, ka uzņēmums, kas veic ieguldījumu Itālijā, var saņemt kompensāciju par nodokli, kas atskaitīts no šajā valstī izmaksājamām

31 — Iepriekš minētais spriedums lietā *D.*, 59.—62. punkts. Tādu pašu analizi Tiesa pauda iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* attiecībā uz atšķirīgu attieksmi pret Apvienotās Karalistes nerezidentēm sabiedrībām tāpēc, ka dažas no konvencijām, ko šī dalībvalsts noslēgusi ar citām dalībvalstīm, paredz nodokļa atlaidi minēto dalībvalstu sabiedrībām rezidentēm, bet citām sabiedrībām to neparedz (84.—91. punkts).

dividendēm, neizriet no automātiskas divpusējas Nīderlandes Karalistes un Itālijas Republikas konvencijas piemērošanas, bet gan no vienpusēja Nīderlandes valdības lēmuma šajā konvencijā paredzēto priekšrocību attiecināt arī uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem. Tāpēc nevar apgalvot, ka šādu uzņēmumu tiesības atskaitīt nodokļus, kas iekasēti no izmaksājamām dividendēm dalībvalstī, kura noslēgusi divpusēju konvenciju ar Nīderlandes Karalisti, ir neatņemama daļa no šīs konvencijas un nodrošina tās vispārēju līdzsvaru. Tiesību uz kompensāciju attiecināšana uz Vācijā un Portugālē izmaksātām dividendēm līdz ar to neapdraud to saistību līdzsvaru un savstarpību, kas iekļautas divpusējās konvencijās, kuras noslēgusi Nīderlandes Karaliste.

108. Šajos apstākļos es uzskatu, ka Tiesai ir jānodrošina nediskriminācijas principa ievērošana, kas ir iekšējā tirgus pamats un kas dalībvalstīm ir jāievēro, ja tās īsteno savu kompetenci nodokļu jomā. Es uzskatu, ka no brīža, kad Nīderlandes likumdevējs nolēma kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem piešķirt kompensāciju par nodokļiem, kas atskaitīti no dažās dalībvalstīs izmaksājamām dividendēm, kaut arī, kā tas pats norāda, tam nebija pienākuma to darīt saskaņā ar divpusējām konvencijām, kuras noslēgtas ar šīm valstīm, tas nevarēja šo priekšrocību neattiecināt uz dividendēm, kas izmaksātas citās dalībvalstīs, piemēram, Vācijā un Portugālē.

109. Tā rezultātā es iesaku Tiesai uz pirmā jautājuma a) punktu atbildēt tā, ka EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret tādiem dalībvalsts tiesību aktiem kā attiecīgie Nīderlandes tiesību akti, kas, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot izmaksāt kompensāciju par nodokļiem, ko cita dalībvalsts atvilkusi no izmaksājamām dividendēm, kas izmaksātas minētajiem uzņēmumiem, šīs kompensācijas apmēru samazina līdz tādam apmēram, kādā fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidente, varētu atskaitīt nodokli saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar otru dalībvalsti.

b) Par pirmā jautājuma b) punktu

110. Pirmā jautājuma b) punktā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret dalībvalsts tiesību aktiem, kas, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot izmaksāt kompensāciju par nodokļiem, kurus cita dalībvalsts atvilkusi no izmaksājamām dividendēm, kas izmaksātas minētajiem uzņēmumiem, šīs kompensācijas apmēru samazina tiktāl, ciktāl attiecīgā uzņēmuma akcionāri ir fiziskas personas, kas nav Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumi, kuri nemaksā sabiedrību ienākuma nodokli Nīderlandē.

111. Uzdodot šo jautājumu, minētā tiesa vēlas uzzināt, vai *OESF* piešķirtās kompensācijas samazinājums proporcionāli tās kapitāla daļai, kas pieder akcionāriem, kas ir dalībvalstu rezidenti vai kas ir reģistrēti dalībvalstīs, izņemot Nīderlandi (Beļģija, Vācija, Francija, Luksemburga un Apvienotā Karaliste), un trešās valstīs (Amerikas Savienotās Valstis un Šveice), nav pretrunā kapitāla brīvai apritei.

112. Iesniedzējtiesa norāda, ka tā Tiesai šo jautājumu uzdod, ņemot vērā to, ka kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas veic ieguldījumu Nīderlandē, var saņemt atpakaļ nodokļus, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm, kas izmaksātas valstī, neatkarīgi no tā, kuras valsts rezidenti ir tā akcionāri vai kur tie ir reģistrēti.

113. Pretēji tam, ko uzskata Komisija, man nešķiet, ka apstrīdētais režīms ir pretrunā Kopienu tiesībām šajā aspektā. Kā jau tika norādīts, aplūkojot pirmā ierobežojuma saderību ar Kopienu tiesībām, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu atbrīvošana no Nīderlandes nodokļiem par dividendēm neuzliek Nīderlandes Karalistei pienākumu paredzēt sistēmu to nodokļu atskaitīšanai, kas atvilkti no ārzemēs izmaksājamām dividendēm.

114. Tāpēc tas, ka kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam tiek samazināta kompensācija par nodokļiem, kas atskaitīti no dividendēm, kuras izmaksātas citās valstīs, atkarībā no tās kapitāla daļas, kas tajā pieder ārvalstu akcionāriem, nav pretrunā Kopienu tiesībām, ņemot vērā, ka šis uzņēmums ir atbrīvots no nodokļa par dividendēm Nīderlandē neatkarīgi no tā, kura ir tā akcionāru rezidences valsts vai kur tie ir reģistrēti.

115. Savukārt es uzskatu, ka strīdīgais ierobežojums ir pretrunā EKL 56. un 58. pantam, ja aplūko tā ietekmi uz kapitāla apriti kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma un tā akcionāru starpā.

116. Vispirms attiecīgais ierobežojums traucē šo kapitāla apriti. Tādējādi kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kura visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē un kas veic ieguldījumus ārvalstīs, var saņemt kompensāciju par nodokļiem, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm, tā Nīderlandes nodokļa apmērā, kas būtu piemērojams ārvalstu dividendēm. Turpretim kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, kurā daļa akcionāru ir ārvalstnieki, savukārt kompensācija tiek samazināta atkarībā no šiem akcionāriem piederošās daļas tā kapitālā.

117. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar attiecīgo nodokļu režīmu akcionāriem

izmaksātās peļņas apmēru aprēķina, ņemot vērā to, kādā mērā ir atmaksāts nodoklis, kas atskaitīts no izmaksājamām dividendēm, kuras izmaksājušas Nīderlandē reģistrētas sabiedrības, kā arī kompensāciju, kas piešķirta par nodokļiem, kuri ārvalstīs iekasēti no izmaksājamām dividendēm, kas izmaksātas citās valstīs. Šādā veidā aprēķinātas izmaksājamās peļņas apmērs tiek sadalīts starp kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem atkarībā no viņiem piederošās daļas tā kapitālā un šie akcionāri tiek aplikti ar nodokļiem par šīm dividendēm Nīderlandē, uzņēmumam nodokli atvelkot no izmaksājamās peļņas.

118. No tā izriet, ka ārvalstīs iekasētā nodokļa kompensācijas ierobežojums atkarībā no ārvalstu akcionāriem piederošās daļas attiecīgā uzņēmuma kapitālā ir nelabvēlīgs visiem tā akcionāriem bez izņēmumiem, jo tā rezultātā tiek samazināta sadalāmās peļņas kopējā summa.

119. Šāds ierobežojums tādējādi traucē kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam piesaistīt kapitālu citās dalībvalstīs un trešās valstīs un tas attur ārvalstu investorus iegādāties tā daļas.

120. Pretēji tam, ko apgalvo Nīderlandes valdība, šos ierobežojumus nevar pamatot tas, ka akcionāri, kas ir ārvalstu rezidenti vai ir reģistrēti ārvalstīs, neatrodas tādā pašā situācijā kā akcionāri, kuri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē. Kā uzsver iesniedzējtiesa, no visiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem Nīderlandē tiek iekasēti nodokļi par šī uzņēmuma izmaksātajām dividendēm neatkarīgi no vietas, kur tiem ir rezidences valsts vai kur tie ir reģistrēti. No tā izriet, ka kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas veic ieguldījumus ārvalstīs un kuram ir ārvalstu akcionāri, šajā sakarā atrodas tādā pašā situācijā kā kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kurš veic ieguldījumus ārvalstīs un kura visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē.

121. Līdz ar to saskaņā ar judikatūru, kas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, kā arī iepriekš minētā sprieduma lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, sākot no brīža, kad Nīderlandes Karaliste nolemj kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem piešķirt kompensāciju par nodokļiem, kas iekasēti ārvalstīs, un uzlikt nodokli šo uzņēmumu akcionāriem neatkarīgi no tā, kur viņiem ir rezidences valsts vai kur tie ir reģistrēti, šī kompensācija būtu jāizmaksā arī kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuru akcionāri ir nerezidenti [32].

32 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 37. punkts un tajā minētā judikatūra.

122. Līdz ar to es iesaku Tiesai uz pirmā jautājuma b) daļu atbildēt tā, ka EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret tādiem dalībvalstu tiesību aktiem kā attiecīgie Nīderlandes tiesību akti, kas, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot izmaksāt kompensāciju par nodokļiem, kurus cita dalībvalsts atvilkusi no izmaksājamām dividendēm, kas izmaksātas minētajiem uzņēmumiem, šīs kompensācijas apmēru samazina, ja un tiktāl, ciktāl attiecīgā uzņēmuma akcionāri ir fiziskas personas, kas nav Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumi, kuri nemaksā sabiedrību ienākuma nodokli Nīderlandē.

3) Par otro prejudiciālo jautājumu grupu

123. Iesniedzējtiesa norāda, ka tai rodas divi jautājumi.

124. Pirmkārt, tā vēlas noskaidrot, vai ir jānošķir dividendes, kas izmaksātas Kopienas vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstī, un dividendes, kuras izmaksātas trešā valstī. Tā norāda, ka tai rodas šāds jautājums, jo *OESF* attiecīgajā finanšu gadā saņēma dividendes no Šveicē reģistrētas sabiedrības.

125. Otrkārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai EKL 56. pantā paredzētajam aizliegumam ir tāda pati piemērošanas joma saistībā ar kapitāla apriti no trešām valstīm un uz tām kā Eiropas Savienībā vai EEZ. Šajā sakarā tā vēlas precizēt, vai šis pants uzliek dalībvalstij pienākumu atteikties no priekšrocības saistībā ar kapitāla apriti uz trešām valstīm vai no tām, kaut gan trešai valstij nav saistošs Līgums un tāpēc tai nav jārīkojas līdzīgi. Šīs savstarpības neesamības dēļ ir jānoskaidro, vai ierobežojumus var pamatot ar iemesliem, kas nav izmantojami Kopienas iekšienē.

126. Ņemot vērā šos apsvērumus, iesniedzējtiesa otrā jautājuma b) punktā jautā, vai EKL 56. pantam ir tāda pati piemērošanas joma saistībā ar kapitāla apriti uz trešām valstīm un no tām kā Kopienas iekšienē, pēc tam otrā jautājuma c) punktā tā jautā, vai gadījumā, ja uz iepriekšējo jautājumu tiktu sniegta noliedzoša atbilde, EKL 56. pants iestājas pret pirmo ierobežojumu tiktāl, ciktāl tas ir paredzēts, lai ņemtu vērā nodokļus, kas trešā valstī atskaitīti no izmaksājamām dividendēm, kaut arī šis ierobežojums ir pamatots ar to, ka attiecīgā uzņēmuma akcionāri ir arī ārvalstu akcionāri.

127. Otrā jautājuma a) punktā iesniedzējtiesa jautā, vai EKL 57. panta 1. punktā paredzētais

"tiešo ieguldījumu" jēdziens, kas ļauj dalībvalstīm saglabāt 1993. gada 31. decembrī pastāvošos ierobežojumus kapitāla apritei no trešām valstīm vai uz tām, ja tie ir saistīti ar šādiem ieguldījumiem, nozīmē, ka persona ir tādas sabiedrības akciju paketes turētāja, kas neļauj būtiski ietekmēt šīs sabiedrības pārvaldi un kontroli.

128. Visbeidzot, trešā jautājuma b) un c) punktā tā jautā Tiesai, vai tas, ka attiecīgā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma ārvalstu akcionāri, kas dzīvo vai ir reģistrēti citā dalībvalstī vai arī valstī, ar kuru uzņēmuma reģistrācijas valsts ir noslēgusi konvenciju, kas abpusēji paredz atskaitīt nodokļus, kas iekasēti no izmaksājamām dividendēm, ietekmē atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem.

129. Vispirms es aplūkošu otrā jautājuma b) punktu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz *OESF* ieguldījumiem trešās valstīs, kā arī otrā jautājuma c) un a) punktu, kuri attiecas tikai uz šiem ieguldījumiem. Pēc tam es analizēšu otrā jautājuma b) punktu tiktāl, ciktāl tas ir saistīts ar to, ka daļa no *OESF* akcionāriem ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešā valstī, kā arī trešā jautājuma b) un c) punktu, kas attiecas uz šo situāciju.

130. Iesniedzējtiesa uzdod Tiesai otrā jautājuma a)–c) punktu, ņemot vērā, ka *OESF* ir saņēmusi dividendes no Šveicē reģistrētas sabiedrības. Es uzskatu, ka uz šo jautājumu nav jāatbild, jo tas nav būtisks, lai izšķirtu strīdu pamata prāvā. No iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka nodokļi, kas Šveicē atskaitīti no *OESF* izmaksājamām dividendēm šajā valstī, tika ņemti vērā, aprēķinot kompensāciju. No šīm norādēm arī izriet, ka vienīgie nodokļi, kas atvilkti no izmaksājamām dividendēm un kas netika ņemti vērā, tika iekasēti dalībvalstīs, proti, Vācijā un Portugālē.

131. Saskaņā ar judikatūru [33] es uzskatu, ka nav jāatbild ne uz otrā jautājuma b) punktu, jo tas attiecas uz *OESF* ieguldījumiem Šveicē, ne arī uz otrā jautājuma c) un a) punktu, kas īpaši attiecas uz šiem ieguldījumiem.

132. Līdz ar to es izskatīšu otrā jautājuma b) punktu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz tiem akcionāriem piederošo *OESF* kapitāla daļu, kas ir trešo valstu rezidenti vai ir reģistrēti trešās valstīs, kā arī trešā jautājuma b) un c) punktu.

33 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lenz*, 52. punkts, un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais* (Krājums, I-1711. lpp., 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

133. Ņemot vērā iemeslus, kuru dēļ iesniedzējtiesa uzdod šos jautājumus, es iesaku Tiesai tos izskatīt kopā un uzskatīt, ka šī tiesa vēlas noskaidrot, vai attiecīgos ierobežojumus var pamatot tas, ka daļa no attiecīgā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem nav citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenti vai nav reģistrēti citā dalībvalstī vai trešā valstī, ar kuru šī uzņēmuma reģistrācijas dalībvalsts ir noslēgusi konvenciju, kas abpusēji paredz atskaitīt nodokļus, kas iekasēti no izmaksājamām dividendēm.

134. Kā jau es norādīju iepriekš, Tiesa ir atzinusi, ka nevar izslēgt, ka ierobežojumu kapitāla apritei uz trešo valsti vai no tās pamato konkrēts iemesls tādos apstākļos, kādos šis iemesls nevar būt izmantojams par pamatu kapitāla aprites ierobežošanai dalībvalstu starpā.

135. Tiesa ir sniegusi norādes saistībā ar iemesliem, kas var pamatot ierobežojumus. Šie iemesli izriet no tā, ka trešai valstij nav saistošas Kopienu tiesības, proti, visi sadarbības pienākumi saistībā ar informācijas sniegšanu un palīdzību nodokļu piedziņā. Nīderlandes valdība apgalvo, ka šie iemesli var būt saistīti arī ar to, ka nepastāv savstarpība EKL 56. pantā paredzēto pienākumu ievērošanā.

136. Katrā ziņā es nedomāju, ka šajā gadījumā pastāvošajos apstākļos apstrīdētos ierobežojumus var pamatot ar iemeslu, kas raksturīgs kapitāla apritei uz trešām valstīm un no tām. Kā jau es norādīju iepriekš, strīdīgo ierobežojumu rezultātā tiek samazināta kopējā visiem akcionāriem izmaksājamās peļņas summa neatkarīgi no vietas, kur ir viņu rezidences valsts vai kur tie ir reģistrēti, un tādējādi tie ir nelabvēlīgi visiem šiem akcionāriem bez izņēmuma. Turklāt no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka daļa no *OESF* ārvalstu akcionāriem attiecīgajā finanšu gadā bija citu dalībvalstu rezidenti vai bija reģistrēti citās dalībvalstīs.

137. Līdz ar to, pat ja pieņemtu, ka apstrīdētos ierobežojumus var pamatot ar iemeslu, kas raksturīgs kapitāla apritei uz trešām valstīm vai no tām, ja visi attiecīgā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāri bija trešo valstu rezidenti vai bija reģistrēti trešā valstī, šādu pamatojumu nevar ņemt vērā šajā gadījumā.

138. Līdz ar to es iesaku uz otrā jautājuma b) punktu un trešā jautājuma b) un c) punktu

atbildēt tā, ka attiecīgos ierobežojumus nevar pamatot tas, ka daļa no attiecīgā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem nebija citu dalībvalstu vai trešās valsts, ar kuru šī uzņēmuma reģistrācijas valsts ir noslēgusi konvenciju, kurā abpusēji ir paredzēts atskaitīt nodokļus, kas iekasēti no izmaksājamām dividendēm, rezidenti vai nebija reģistrēti šajās valstīs.

141. Es uzskatu, ka šis apstāklis neietekmē atbildes, ko es ieteicu sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu grupu.

142. Attiecībā uz pirmo ierobežojumu Nīderlandes Karalistes piešķirtā kompensācija par nodokļiem, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm kādā dalībvalstī, izņemot Vāciju un Portugāli, nav atkarīga no šo nodokļu likmes. Portugālē no izmaksājamām dividendēm atskaitītajiem nodokļiem ir jāpiemēro vienādi noteikumi un jānodrošina tiesības uz kompensāciju neatkarīgi no tā, ka to likme ir augstāka nekā Nīderlandes nodokļa likme, kas tiek atskaitīts no akcionāriem izmaksātajām dividendēm [34].

4) Par trešā jautājuma a) punktu

139. Uzdodot trešā jautājuma a) punktu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tas, ka nodoklis, kas citā valstī iekasēts par dividendēm, kuras izmaksātas šajā valstī, ir augstāks nekā nodoklis, ko jāmaksā par dividendēm, kuras izmaksātas ārvalstu akcionāriem dalībvalstī, kurā kolektīvo ieguldījumu uzņēmums ir reģistrēts, ietekmē atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem.

143. Šī pati argumentācija attiecas uz otro ierobežojumu. Kompensācija, kas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, kura visi akcionāri ir Nīderlandes rezidenti vai ir reģistrēti Nīderlandē, piešķirta par nodokļiem, kas atskaitīti citā dalībvalstī, nav atkarīga arī no

140. Minētā tiesa uzdod Tiesai šo jautājumu tāpēc, ka nodokļa, kas Portugālē atskaitīts no dividendēm, kuras *OESF* izmaksājusi šajā dalībvalstī, likme bija 17,5 %, bet nodokļa, kas Nīderlandē atskaitīts par dividendēm, kuras izmaksātas *OESF* akcionāriem, likme bija 15 %.

34 — Šajā sakarā ir jāprecizē, ka pretēji tam, ko *OESF* apgalvoja tiesas sēdē, Nīderlandes valdībai nav pienākuma tai atlīdzināt visu Portugālē samaksāto nodokli, ja apstrīdētais nodokļu režīms, kā es to saprotu, ierobežo kompensāciju, ko paredzēts izmaksāt par nodokļiem, kuri atskaitīti par dividendēm, kas izmaksājamas ārvalstīs, tādā apmērā, kādā par šīm dividendēm tiktu maksāts nodoklis Nīderlandē. Par Portugālē no izmaksājamām dividendēm atskaitīto nodokli ir jābūt tiesībām uz kompensāciju ar tādiem pašiem nosacījumiem kā par nodokļiem, kas atskaitīti no izmaksājamām dividendēm citās dalībvalstīs.

šī atskaitītā nodokļa likmes. Kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam, kurā viss tā kapitāls vai daļa no tā pieder ārvalstu akcionāriem, ir jāsaņem šī kompensācija neatkarīgi no tā, kāda ir tā nodokļa likme, kas atskaitīts no izmaksājamām dividendēm dalībvalstī, kurā dividendes ir izmaksātas.

144. Līdz ar to es iesaku uz trešā jautājuma a) punktu atbildēt tā, ka tas, ka nodoklis, kas citā dalībvalstī atskaitīts no izmaksājamām dividendēm, kuras izmaksātas šajā valstī, ir augstāks nekā nodoklis, kas jāmaksā par dividendēm, kuras izmaksātas ārvalstu akcionāriem dalībvalstī, kurā ir reģistrēts kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, neietekmē atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem.

V — Secinājumi

145. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret tādiem dalībvalstu tiesību aktiem kā attiecīgie Nīderlandes tiesību akti, kas, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem paredzot izmaksāt kompensāciju par nodokļiem, ko cita dalībvalsts atvilkusi no izmaksājamām dividendēm, kas izmaksātas minētajiem uzņēmumiem, šīs kompensācijas apmēru samazina, pirmkārt, līdz tādam apmēram, kādā fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidente, varētu atskaitīt nodokļus saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar otru dalībvalsti, un, otrkārt, ja un tiktāl, ciktāl attiecīgā uzņēmuma akcionāri ir fiziskas personas, kas nav Nīderlandes rezidentes, vai uzņēmumi, kuri nemaksā sabiedrību ienākuma nodokli Nīderlandē;

2) šos kapitāla aprites ierobežojumus nevar pamatot ar to, ka daļa no attiecīgā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma akcionāriem nav citas dalībvalsts vai trešās valsts, ar kuru šī uzņēmuma reģistrācijas valsts ir noslēgusi konvenciju, kurā abpusēji ir paredzēts atskaitīt nodokļus, kas iekasēti no izmaksājamām dividendēm, rezidenti vai nav reģistrēti šajās valstīs;

3) tas, ka nodoklis, kas citā dalībvalstī atskaitīts no izmaksājamām dividendēm, kuras izmaksātas šajā valstī, ir augstāks nekā nodoklis, kas jāmaksā par dividendēm, kuras izmaksātas ārvalstu akcionāriem dalībvalstī, kurā ir reģistrēts kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, neietekmē atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem.