TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2015. gada 17. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kapitāla brīva aprite — EKL 56. pants — Iekšzemes fonda saņemto ienākumu no kapitāla un kapitāldaļu atsavināšanas pagaidu aplikšana ar nodokli — Atteikums atskaitīt no nodokļu bāzes dāvinājumus labumguvējiem nerezidentiem, kas atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu netiek aplikti ar nodokli fonda aplikšanas ar nodokli dalībvalstī

Lieta C-589/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Administratīvā tiesa (*Verwaltungsgerichtshof*) (Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 19. novembrī, tiesvedībā, ko uzsācis

F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt ,

piedaloties

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien .

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerāladvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 21. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Austrijas valdības vārdā – *C. Pesendorfer*, kā arī *J. Bauer* un *M. Klamert*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *A. Cordewener*, *W. Roels* un *M. Wasmeier*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 56. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar apelācijas sūdzību, ko par *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien* (Neatkarīgā nodokļu palāta, Vīnes nodaļa; turpmāk tekstā – "*UFS*") nolēmumu iesniedzis *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (turpmāk tekstā – "privātais fonds"), kuram tika atteiktas tiesības nodokļa aprēķinā, kas privātajam fondam tika piemērots saistībā ar 2001. un 2002. taksācijas gadu, ņemt vērā dāvinājumus citās dalībvalstīs reģistrētiem labumguvējiem.

Austrijas tiesības

3 Atbilstošais Austrijas tiesiskais regulējums pamatlietā attiecas uz privāto fondu aplikšanu ar nodokli 2001. un 2002. gadā.

Privāto fondu aplikšanas ar nodokli režīms pirms 2001. gada

4 Austrijas likumdevējs privātos fondus ("Privatstiftungen") ieviesa ar Privāto fondu likumu (*Privatstiftungsgesetz*, *BGBl.* 694/1993) 1993. gadā.

5 Privātie fondi ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji. Tomēr atbilstoši līdz 2000. gada beigām spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam ienākumi no kapitāla un kapitāldaļām, ja tos bija guvis privāts fonds, fonda līmenī parasti bija atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa. Tādējādi aplikšana ar nodokli notika, kad fonda ienākumi kā fonda piešķirti dāvinājumi tika nodoti dažādiem labumguvējiem. Saskaņā ar 1988. gada Ienākumu nodokļa likuma (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – "*EStG* 1988") 27. panta 1. punkta 7. apakšpunktu šie dāvinājumi tika uzskatīti par labumguvēju ienākumiem no kapitāla, par ko jāmaksā ienākumu no kapitāla nodoklis 25 % apmērā.

Privāto fondu aplikšanas ar nodokli režīms 2001.–2004. gadā

6 Sākot no 2001. gada, izmaiņas privāto fondu aplikšanas ar nodokli režīmā tika veiktas ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu (*Budgetbegleitgesetz* 2001, *BGBl.* I, 142/2000), it īpaši ieviešot vairākas jaunas normas 1988. gada Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā (*Körperschaftsteuergesetz* 1988, turpmāk tekstā – "*KStG* 1988").

7 2001. gada Budžeta izpildes likuma pamatojumā ir teikts, ka šo normu mērķis galvenokārt ir samazināt vispārējo atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kuru agrāk saņēma privātie fondi, un tieši no privātajiem fondiem pēc tabulāra nodokļa grafika iekasēt nodokli ar samazinātu likmi attiecībā uz noteiktiem šo fondu ienākumiem no kapitāla un kapitāldaļām. Šis tiešais nodoklis ar samazinātu likmi tika kvalificēts kā pagaidu nodoklis ("Zwischensteuer", turpmāk tekstā – "pagaidu nodoklis").

8 Ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 13. panta 3. punktā ir paredzēts:

"Attiecībā uz [privātajiem] fondiem, uz kuriem neattiecas ne 5. panta 6. vai 7. punkts, ne 7. panta 3. punkts, nav jāņem vērā nedz kā ieņēmumi, nedz kā ienākumi, bet saskaņā ar 22. panta 3. punktu ir jāapliek ar nodokli atsevišķi:

1) ienākumi no kapitāla iekšzemē un ārvalstīs:

   — no depozītiem un citiem prasījumiem kredītiestādēs ([*EStG* 1988] 93. panta 2. punkta 3. apakšpunkts);

— no parāda vērtspapīriem [*EStG* 1988] 93. panta 3. punkta 1.–3. apakšpunkta izpratnē, ja, tos izdodot, tie gan juridiski, gan praktiski tiek piedāvāti nenoteiktai personu kategorijai;

— no parāda vērtspapīriem [*EStG* 1988] 93. panta 3. punkta 4. un 5. apakšpunkta izpratnē, ciktāl šie ienākumi no kapitāla pieder ienākumiem no kapitāla [*EStG* 1988] 27. panta izpratnē;

2) ienākumi no kapitāldaļu atsavināšanas [*EStG* 1988] 31. panta izpratnē, ja vien nav piemērojams 4. punkts.

Ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāldaļu atsavināšanas neapliek ar nodokli (22. panta 3. punkts), ja taksācijas gadā ir veikti dāvinājumi [*EStG* 1988] 27. panta 1. punkta 7. apakšpunkta izpratnē un no tiem ir ieturēts ienākumu no kapitāla nodoklis, kā arī atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu piemērots atbrīvojums no ienākumu no kapitāla nodokļa."

9 Saskaņā ar *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 22. panta 3. punktu uzņēmumu ienākuma nodoklis attiecībā uz privāta fonda ienākumiem no kapitāla un citiem ienākumiem, kas apliekami ar nodokli atbilstoši *KStG* 1988 13. panta 3. punktam, ir 12,5 %.

10 Atbilstoši *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 24. panta 5. punktam:

"Uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā par ienākumiem no kapitāla un citiem ienākumiem 13. panta 3. un 4. punkta izpratnē, ir jākreditē, nosakot nodokļa summu, saskaņā ar šādiem noteikumiem:

1) uzņēmumu ienākuma nodokli aprēķina un samaksā, kad pēc aprēķina bāzes noteikšanas tiek iesniegta nodokļu deklarācija;

2) fonds veic dāvinājumus [*EStG* 1988] 27. panta 1. punkta 7. apakšpunkta izpratnē, uz ko attiecas neaplikšana ar nodokli atbilstoši 13. panta 3. punkta pēdējam teikumam;

3) nodokļa atlaide ir 12,5 % no dāvinājumu aprēķina bāzes, kas paredzēta ienākumu no kapitāla nodokļa ieturēšanai;

4) fonds tur kapitāla kontu, kurā regulāri ir jāatzīmē ik gadu samaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis, kreditētās summas un katrai nodokļa atlaidei paredzētais atlikums;

5) fonda darbības izbeigšanas gadījumā ir jākreditē visa izbeigšanas brīdī nodokļa atlaidei paredzētā summa."

Prezicējumi par pagaidu nodokļa režīmu Austrijas tiesībās

11 Iesniedzējtiesas citētajā 2001. gada Budžeta izpildes likuma pamatojumā par pagaidu nodokli ir norādīts:

"[..] sākot no 2001. gada, [..] procentu ienākumiem, kurus rada ieguldījumi un parāda vērtspapīri, ir jāpiemēro pagaidu nodokļa veids, proti, ar īpaši samazinātu nodokļa likmi. Šis nodoklis pirmām kārtām tiek piemērots, kad tiek saņemti procenti. Ja (pēc tam) fonds veic dāvinājumus, saskaņā ar tiesību aktu noteikumiem tomēr tiek piešķirta nodokļa atlaide. Piešķirto dāvinājumu apmērs tāpēc nemaina vispārējo nodokļu nastu.

Šī sistēma ir ieviesta, pamatojoties uz likuma grozījumiem divās jomās. Pirmkārt, tiek atbilstoši pielāgoti atbrīvojumu no nodokļa pašlaik paredzošie *KStG* 1988 13. panta 2. punkta noteikumi. Līdz šim no nodokļa atbrīvoto ienākumu aplikšana ar nodokli notiek atbilstoši tabulāram nodokļa grafikam

ar samazinātu nodokļa likmi 12,5 % apmērā (skat. *KStG* 1988 13. panta 3. punktu), nosakot nodokļa summu. Nodoklis netiek piemērots, ja attiecīgajā gadā, kad ir saņemti procenti, ir veikta dividenžu izmaksa. Otrkārt, nodokļa atlaide, kas atbilst šim samazinātajam nodoklim, ir paredzēta *KStG* 1988 24. panta 5. punktā; to piešķir, nosakot nodokļa summu. Šī nodokļa atlaide, pirmkārt, paredz, ka samazinātais nodoklis nodokļa deklarācijas iesniegšanas datumā ir jau faktiski samaksāts. Otrkārt, ir jāpastāv dāvinājumiem, no kuriem ieturēts ienākumu no kapitāla nodoklis. Nodokļa atlaide ir 12,5 % no dāvinājuma, kas atbilst samazinātajam nodoklim. Formāli ir nepieciešama tāda kapitāla konta turēšana, kurā ir norādīta to summu plūsma un stāvoklis, kas varētu tikt izmantotas nodokļa atlaidei.

Piemērs: fonds 2001. gadā saņem procentus 2 000 000 Austrijas šiliņu (ATS) apmērā. Dāvinājumu summa šajā gadā ir ATS 500 000. Jāmaksā pagaidu nodoklis 12,5 % apmērā no ATS 1 500 000, proti, ATS 187 500. 2002. gadā saņemtie procenti ir ATS 2 500 000. Šajā gadā dāvinājumi nav piešķirti. Pagaidu nodoklis par 2002. gadu ir ATS 312 500. 2003. gadā uzkrātie procenti ir ATS 2 000 000 un dāvinājumi ATS 2 100 000. Pagaidu nodoklis par šo gadu nav jāmaksā. Nodokļa atlaide 12,5 % apmērā no ATS 100 000, proti, ATS 12 500, tiek piešķirta saistībā ar 2001. un 2002. gadā maksājamo pagaidu nodokli."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Saskaņā ar Austrijas tiesībām dibināts privātais fonds 2001. un 2002. gadā guva ienākumus no kapitāla un kapitāldaļu atsavināšanas, uz ko attiecas *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pirmā teikuma piemērošanas joma. Vienlaikus šajos abos gados privātais fonds veica dāvinājumus kādai personai, kas ir Beļģijas rezidente, un kādai citai personai, kas ir Vācijas rezidente.

13 Katrā no šiem abiem gadiem privātais fonds iekasēja ienākumu no kapitāla nodokli 25 % apmērā, kas ienākumu gūšanas vietā bija jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem, un pārskaitīja to Austrijas nodokļu administrācijai.

14 Taču pēc tam abi ārvalstu labumguvēji pieprasīja Austrijas nodokļu administrācijai atmaksāt par dāvinājumiem iekasēto ienākumu no kapitāla nodokli, atsaucoties uz starp Austrijas Republiku un to rezidences valstīm spēkā esošajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Labumguvējs, kas ir Beļģijas rezidents, iesniedza pieteikumu par 2001. un 2002. gadu, un viņam tika atmaksāta visa Austrijas ienākumu no kapitāla nodokļa summa, kas par saņemtajiem dāvinājumiem bija ieturēta ienākumu gūšanas vietā. Labumguvēja, kas ir Vācijas rezidents, pieteikums attiecās tikai uz 2001. gadu, un arī tam tika atmaksāts atbilstošais ienākumu no kapitāla nodoklis.

15 Savās uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijās par 2001. un 2002. gadu privātais fonds samazināja savu ienākumu no kapitāla un ienākumu no atsavināšanas summu, par ko principā jāmaksā "pagaidu nodoklis" atbilstoši ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 13. panta 3. punkta pirmajam teikumam, atskaitot no nodokļa bāzes šajos gados diviem minētajiem labumguvējiem piešķirtos dāvinājumus. Tā kā šie dāvinājumi bija lielāki nekā ieņēmumi no kapitāla un atsavināšanas, privātā fonda deklarētā nodokļa bāze bija EUR 0, kam būtu vajadzējis to atbrīvot no jebkāda nodokļa maksājuma.

16 Tomēr kompetentā nodokļu administrācija (*Finanzamt*) uzskatīja, ka labumguvējiem piešķirtos dāvinājumus atskaitīt no summām, kas apliekamas ar nodokli, liedz ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 13. panta 3. punkta pirmais teikums, jo minētie labumguvēji atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir saņēmuši atbrīvojumu no ienākumu no kapitāla nodokļa. Tādējādi nodokļu administrācija 2001. un 2002. gadā gūtajiem ienākumiem no kapitāla un kapitāldaļām atbilstoši ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 22. panta 3. punktam piemēroja pagaidu nodokli 12,5 % apmērā.

17 Privātais fonds cēla prasību *UFS* par tai paziņotajiem uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķiniem par 2001. un 2002. gadu.

18 Pakārtoti privātais fonds norādīja *UFS*, ka tam nākamajos gados ir jāpiešķir nodokļa atlaide, kas atbilst pagaidu nodoklim, kurš samaksāts iepriekš atbilstoši ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 24. panta 5. punktam.

19 Ar 2010. gada 10. jūnija nolēmumu *UFS* apstiprināja, ka privātajam fondam piemērotais pagaidu nodoklis ar 12,5 % likmi no nodokļa bāzes, ko nesamazina dāvinājumi labumguvējiem Beļģijā un Vācijā 2001. gadā un labumguvējam Beļģijā 2002. gadā, ir pamatots.

20 Apstiprinot nodokļu administrācijas viedokli, *UFS* uzskatīja, ka attiecībā uz šiem dāvinājumiem atbrīvojums no ienākumu no kapitāla nodokļa ir ticis veikts atbilstoši konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un tas nepieļauj to atskaitīšanu no pagaidu nodokļa bāzes.

21 Turpretim *UFS* daļēji pieņēma privātā fonda pakārtoto lūgumu par nodokļu atlaides no pagaidu nodokļa, kas maksājams par 2001. gadu, saņemšanu *a posteriori* saskaņā ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 24. panta 5. punktu attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli par 2002. taksācijas gadu. *UFS* uzskatīja, ka 2002. gadā labumguvējam, kas ir Beļģijas rezidents, piešķirtie dāvinājumi dod privātajam fondam tiesības uz tādu daļēju nodokļa atlaidi.

22 Par šo *UFS* nolēmumu privātais fonds iesniedza apelācijas sūdzību Administratīvajā tiesā.

23 Privātais fonds iesniedzējtiesā norāda, ka dāvinājumu, par kuriem labumguvēji ir saņēmuši atbrīvojumu no ienākumu no kapitāla nodokļa, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, atskaitīšanas no pagaidu nodokļa aprēķina bāzes neiespējamība ir pretēja EKL 56. pantā paredzētajai kapitāla brīvai apritei, pat ja *UFS* atzīst, ka tādi paši nākamajos gados piešķirtie dāvinājumi dotu tiesības uz nodokļa atlaidēm.

24 Iesniedzējtiesa, kas jau ir lēmusi, ka fondu piešķirtie pārrobežu dāvinājumi ir kapitāla aprite EKL 56. panta izpratnē, uzskata, ka ir ļoti ticams, ka fonda aplikšana ar nodokli tikai tad, ja dāvinājumi tiek piešķirti labumguvējiem ārvalstīs, un neaplikšana, ja dāvinājumus saņem labumguvēji iekšzemē, kā pamatlietā lēmušas nodokļu administrācija un *UFS*, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, jo tas var atturēt no tādu pārrobežu struktūru radīšanas, kaut gan atbilstoši brīvas aprites principam principā ir aizliegts pat neliels vai niecīgs ierobežojums.

25 Iesniedzējtiesa norāda, ka ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 13. panta 3. punkta radītā kapitāla brīvas aprites ierobežojuma varbūtēja pamatojuma pārbaudi sarežģī tas, ka šīs izslēgšanas mērķis sagatavošanas darbos vispār nav bijis norādīts.

26 Šajā ziņā šī tiesa izklāsta, ka pagaidu nodokļa režīma mērķis ir novērst divas ar rezidentu privāto fondu nodokļu režīmu saistītās problēmas. Pirmā problēma ir saistīta ar [kapitāla] uzkrāšanu, kas būtu atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa saistībā ar to, ka līdz 2000. gada beigām fondu ieņēmumi no kapitāla un kapitāldaļu atsavināšanas netika aplikti ar nodokli. Otrā problēma ir saistīta ar to, ka Austrijā dāvinājumi labumguvējiem, kas ir ārvalstu rezidenti, netika aplikti ar nodokli un tiesības aplikt šos dāvinājumus ar nodokli atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir vienīgi labumguvēja rezidences dalībvalstij.

27 Šajā gadījumā, kā uzskata iesniedzējtiesa, ja pagaidu nodoklis ir jāmaksā pat tad, ja dāvinājums ir piešķirts, pagaidu nodokļa režīms ir domāts, lai samazinātu šī nodokļa režīma radītās otrās problēmas sekas, proti, neaplikšanu ar nodokli Austrijā.

28 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atzīmē, ka ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 13. panta 3. punkta pēdējais teikums tikai samazina šo problēmu, bet nenovērš to pilnībā, jo fonds netiek pilnībā aplikts ar nodokli – tam tiek piemērots maksājums, pagaidu nodoklis, kas atbilstoši grozītā *KStG* 1988 24. panta 5. punktam kļūs par nodokļa atlaidi un tiks pilnībā atmaksāts vēlāk, kad fonda darbība tiks izbeigta. Līdz šīs nodokļa atlaides piešķiršanai attiecīgais fonds tomēr nevarēs samazināt savu nodokļa bāzi atbilstoši dāvinājumiem, attiecībā uz kuriem labumguvējs saņem atbrīvojumu no nodokļa, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

29 Iesniedzējtiesa neizslēdz, ka ar tādu ierobežojumu, kas radīts ar valsts nodokļu tiesību aktiem, tiek pārkāpta EKL 56. pantā paredzētā kapitāla brīva aprite, taču uzskata, ka atšķirības starp sarežģīto nodokļu režīmu, par kuru tai ir jālemj, un tiem režīmiem, kurus Tiesa jau ir pārbaudījusi līdzīgās lietas, ir pārāk lielas, lai tāda interpretācija būtu acīmredzama.

30 Šādos apstākļos Administratīvā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts nodokļa piemērošanas režīms Austrijas fonda saņemtajiem ienākumiem no kapitāla un ienākumiem no kapitāldaļu atsavināšanas, kurā "pagaidu nodokļa" piemērošana privātam fondam, lai nodrošinātu vienreizēju nodokļa piemērošanu iekšzemē, tiek paredzēta tikai gadījumā, ja, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, fonda dāvinājumu saņēmējs tiek atbrīvots no ienākumu no kapitāla nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi?"

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

31 Iesniedzējtiesas uzdotais jautājums atbilstoši tā tekstam ir par rezidentu privāto fondu aplikšanu ar pagaidu nodokli, ja tāda fonda piešķirta dāvinājuma saņēmējs ir atbrīvots no nodokļa Austrijā saistībā ar konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, un tā mērķis ir noskaidrot, vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu režīmu kā pamatlietā, kas tiek īstenots saistībā ar fondu pagaidu aplikšanu ar nodokli no 2001. gada.

32 Kā izriet no šā sprieduma 7., 11. un 26.–28. punkta, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir ietverti dažādi apsvērumi par pagaidu aplikšanas ar nodokli režīma aspektiem, kuri tiek aplūkoti pamatlietā; tā ir sarežģīta sistēma, par kuru iesniedzējtiesa ir uzdevusi savu jautājumu, un tas tādējādi ir jāņem vērā, lai šo jautājumu izprastu.

33 Ņemot vērā šos apsvērumus, kļūst skaidrs, ka iesniedzējtiesas jautājums saistībā ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāldaļu pārdošanas, kurus rezidents privātais fonds ir guvis noteiktā taksācijas periodā, ir par šāda fonda tiesībām atskaitīt no savas nodokļa bāzes šajā pašā taksācijas periodā piešķirto dāvinājumu summu. Šis atskaitījums tiek piešķirts tikai tad, ja dāvinājuma saņēmējam ir jāmaksā nodoklis Austrijā. Turpretim šāds atskaitījums fondam tiek atteikts, ja dāvinājuma saņēmējs ir citas dalībvalsts, nevis Austrijas Republikas rezidents un, lai saņemtu atbrīvojumu no Austrijas ienākumu no kapitāla nodokļa, tas atsaucas uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

34 Tādējādi iesniedzējtiesa, uzdodot savu prejudiciālo jautājumu, būtībā jautā, vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus, kādi aplūkoti pamatlietā un saskaņā ar kuriem saistībā ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāldaļu pārdošanas, kurus ir guvis rezidents privātais fonds, šim fondam ir tiesības atskaitīt no savas nodokļa bāzes par konkrēto taksācijas gadu tikai šajā pašā taksācijas gadā piešķirtos

dāvinājumus, par kuriem nodoklis ir jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, kurpretim tāds atskaitījums saskaņā ar šiem valsts nodokļu tiesību aktiem nav iespējams, ja labumguvējs ir citas dalībvalsts rezidents un dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu

35 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ar EKL 56. panta 1. punktu vispārīgi ir aizliegti kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu starpā (spriedumi *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 23. punkts, un *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 18. punkts).

36 Tā kā EK līgumā jēdziens "kapitāla aprite" EKL 56. panta 1. punkta izpratnē nav definēts, Tiesa ir atzinusi par vērtīgu norādi uz Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [pants tika atcelts ar Amsterdamas līgumu] (OV L 178, 5. lpp.), kaut arī tā ir pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (jaunajā redakcijā – EK līguma 69. pants un 70. panta 1. punkts, kas atcelti ar Amsterdamas līgumu), I pielikumā pievienoto nomenklatūru, [tomēr] ņemot vērā, ka atbilstoši šī pielikuma ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmeļošs. Dāvanas un piešķirumi ir atrodami minētā I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprite" (spriedumi *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 24. punkts; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 19. punkts, un Komisija/Spānija, C-127/12, EU:C:2014:2130, 52. punkts).

37 Tiesa jau ir atzinusi, ka uz nodokļa ieturēšanu no dāvinājumiem, vai tie būtu naudas, nekustamā īpašuma vai kustamas mantas dāvinājumi, attiecas Līguma noteikumi par kapitāla apriti, izņemot gadījumus, kad attiecīgo darījumu veidojošie elementi ir atrodami tikai vienā vienīgā dalībvalstī (šajā ziņā skat. spriedumus *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 27. punkts; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 20. punkts, un *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, 18. punkts).

38 Pamatlieta nav tieši saistīta ar dāvinājumiem piemērojamo nodokļu režīmu tādā izpratnē, ka dāvinājumiem, kuru saņēmēji ir rezidenti, un dāvinājumiem, kuru saņēmēji ir citas dalībvalsts rezidenti, būtu atšķirīgs režīms. Tā ir par tādu nodokļu režīmu attiecībā uz rezidentiem privātajiem fondiem, kurā tiek piemēroti atšķirīgi noteikumi atkarībā no tā, vai tādu dāvinājumu saņēmēji, kuri tiek piešķirti saņēmējiem, kas ir Austrijas vai citas dalībvalsts rezidenti, ir vai nav apliekami ar nodokli Austrijā.

39 Pamatlietā 2001. un 2002. gadā privātais fonds veica dāvinājumus konkrēti diviem citas dalībvalsts saņēmējiem, nevis saņēmējiem, kas ir Austrijas Republikas rezidenti. Tie bija finanšu maksājumi, par kuriem saņēmēji atlīdzību nemaksāja. Kā pareizi norādīja Eiropas Komisija, jēdzienā "kapitāla aprite" EKL 56. panta 1. punkta izpratnē ietilpst ne tikai sākotnējā kapitāla ieguldīšana fondā, kad dibinātājs to izveido, bet arī turpmākie maksājumi no šī kapitāla labumguvējiem.

40 No tā izriet, ka tāda situācija kā pamatlietā, kad Austrijā dibināts privāts fonds veic dāvinājumus diviem labumguvējiem, no kuriem viens ir Beļģijas rezidents, bet otrs – Vācijas rezidents, gan attiecībā uz 2001. gadu, gan attiecībā uz 2002. gadu ir kapitāla starptautiska aprite, kas saskaņā ar EKL 56. panta 1. punktu ir aizsargāta no jebkāda ierobežojuma.

41 Tādēļ ir jāizvērtē, pirmkārt, vai, kā apgalvoja gan privātais fonds pamata tiesvedībā, gan Komisija savos Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos, tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir kapitāla aprites ierobežojums.

42 Ar *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punktu ieviestais režīms nozīmē atšķirīgu attieksmi pret rezidentiem privātajiem fondiem attiecībā uz to tiesībām uz tūlītēju pagaidu nodokļa samazinājumu atkarībā no tā, vai šo fondu konkrētajā taksācijas gadā piešķirto dāvinājumu saņēmēji tiek vai netiek aplikti ar Austrijas ienākumu no kapitāla nodokli.

43 Lai gan, kā norāda Austrijas valdība, pie dāvinājumiem, par kuriem nav tādu tiesību saņemt tūlītēju samazinājumu vai tūlītēju atmaksu, var piederēt arī dāvinājumi saņēmējiem, kas ir Austrijas rezidenti, jo tie ir atbrīvoti no ienākumu no kapitāla nodokļa, taču tajos it īpaši ietilpst dāvinājumi saņēmējiem nerezidentiem, jo atbilstoši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Paraugkonvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu dāvinājumi tiek uzskatīti par ienākumiem minētās paraugkonvencijas 21. panta 1. punkta izpratnē un, tā kā uz tiem attiecas saņēmēja rezidences valsts ekskluzīva nodokļu ieturēšanas kompetence, tie netiek aplikti ar nodokli Austrijā.

44 Kā apgalvo Komisija, šo kapitāla apriti ierobežo *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pēdējā teikumā paredzētais un pamatlietā piemērojamais noteikums.

45 Tā kā rezidenta privātā fonda piešķirtie dāvinājumi labumguvējiem iekšzemē dod tiesības uz pagaidu nodokļa samazinājumu, pat atbrīvojumu no tā, atskaitot šāda veida dāvinājumus no šī nodokļa aprēķina bāzes, minētā fonda rīcībā ilgstoši – ja nekas nemainās – ir lieli finanšu līdzekļi, kurus tas var vai nu lietot nekavējoties, lai piešķirtu papildu dāvinājumus labumguvējiem rezidentiem, vai izmantot tos, lai gūtu papildu ienākumus, kas ļautu pēc tam piešķirt tiem pašiem labumguvējiem lielākus dāvinājumus.

46 Turklāt, ja dāvinājums tiek piešķirts labumguvējiem, kuri Austrijā ir atbrīvoti no ienākumu no kapitāla nodokļa samaksas, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp rezidences valsti un Austrijas Republiku, nelabvēlīgs nodokļu režīms, kas izriet no ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu grozītā *KStG* 1988 13. panta 3. punkta pēdējā teikuma piemērošanas, var radīt ierobežojumu paša fonda līmenī.

47 Fonds, kuram ir labumguvēji, kas ir valsts teritorijas rezidenti, un arī citā dalībvalstī reģistrēti labumguvēji, tiks atturēts veikt dāvinājumus pēdējiem minētajiem labumguvējiem, jo, tā kā tas par dāvinājumiem nevar saņemt nodokļa samazinājumu vai tā atlīdzināšanu, tā ienākumiem piemērojamais pagaidu nodoklis kopumā samazina tā rīcībā esošos finanšu līdzekļus gan ienākumu gūšanai, gan dāvinājumu piešķiršanai labumguvējiem rezidentiem. Fonda līmenī tas izkropļo izvēli, kas jāizdara starp nodokļu ziņā nelabvēlīgiem starptautiskiem dāvinājumiem un tikai iekšzemes dāvinājumiem, kas nodokļu ziņā ir labvēlīgāki.

48 Turklāt, tā kā par dāvinājumiem labumguvējiem, kas ir citas dalībvalsts rezidenti, fonda ienākumiem tiek uzlikts pagaidu nodoklis atbilstoši 12,5 % likmei, dibināt tādu privātu fondu, kura labumguvēji ir citas dalībvalsts rezidenti, dibinātājam *a priori* ir neizdevīgāk nekā dibināt līdzvērtīgu fondu, kam ir tikai tādi labumguvēji, kas reģistrēti Austrijā.

49 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka nav nodokļu nastai nav jābūt smagai vai galīgai, lai nodokļu tiesību akti tiktu uzskatīti par aizliegtu pamatbrīvības ierobežojumu.

50 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ar Līgumu ir aizliegti pat nelieli vai niecīgi kādas pamatbrīvības ierobežojumi (šajā ziņā par kapitāla brīvu apriti skat. spriedumu *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 42. punkts, un par brīvību veikt uzņēmējdarbību – spriedumus Komisija/Francija, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. punkts, un *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 43. punkts).

51 Nelabvēlīgais stāvoklis likviditātes ziņā, kas rodas pārrobežu situācijā, var radīt pamatbrīvību ierobežojumu, ja tāds pats nelabvēlīgs stāvoklis nerodas pilnībā iekšējā situācijā (šajā ziņā skat. spriedumus *Metallgesellschaft* u.c., C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 44., 54. un 76. punkts; *X* un

Y, C-436/00, EU:C:2002:704, 36. un 37. punkts; *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 26.–30. punkts; *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. un 37. punkts; *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 40.–43. punkts, kā arī Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 55.–61. punkts).

52 Atšķirīga attieksme pagaidu nodokļa aprēķinā pret rezidentu privāto fondu, kas vēlas piešķirt dāvinājumu labumguvējiem, kas ir citas dalībvalsts teritorijas rezidenti, var izraisīt nelabvēlīgu stāvokli likviditātes ziņā un tādējādi var radīt pamatbrīvību ierobežojumu, ja attiecīgajam fondam nav līdzīga nelabvēlīga situācija pilnībā iekšēja situācijā. Pamatlietā privātajam fondam saistībā ar tā dāvinājumiem 2001. un 2002. gadā labumguvējiem, kas ir Beļģijas un Vācijas rezidenti, ir radusies šāda veida nelabvēlīga situācija likviditātes ziņā, kas gan ar *UFS* atzīto nodokļu atlaidi, ar ko daļa no pagaidu nodokļa, kas samaksāts par 2001. gadu, tikusi ieskaitīta par 2002. gadu maksājamā pagaidu nodoklī, nav tikusi novērsta.

53 Tātad *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pēdējā teikuma piemērošana rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas ar EKL 56. pantu principā ir aizliegts.

54 Tomēr ir jāizvērtē, otrkārt, vai šo kapitāla brīvas aprites ierobežojumu nav iespējams pamatot, ņemot vērā Līguma normas.

55 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam EKL 56. pants "neskar dalībvalstu tiesības [..] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ".

56 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri tiesību akti nodokļu jomā, kuros paredzēts atšķirīgs regulējums attiecībā uz nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai dalībvalsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (spriedumi *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 32. punkts, un *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 21. punkts).

57 Pašu EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo šī panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants" (spriedumi *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 33. punkts, un *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 22. punkts).

58 Tādējādi EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šī paša panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamatlietā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to attaisnotu primāri vispārējo interešu apsvērumi. Turklāt, lai atšķirīga attieksme starp šīm divām dāvinājumu kategorijām būtu pamatota, tā nedrīkst pārsniegt ar attiecīgo tiesisko regulējumu paredzētā mērķa sasniegšanai nepieciešamo (šajā ziņā skat. spriedumus *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 29. punkts; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 34. punkts, un *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts).

Par situāciju salīdzināmību

59 Austrijas valdība norāda, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums nerada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, jo situācija, kādā ir privāts fonds, kas piešķir dāvinājumus labumguvējiem, kuri ir tādas dalībvalsts rezidenti, ar kuru Austrijas Republika ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras pamatā ir ESAO paraugkonvencija, neesot objektīvi salīdzināma ar situāciju, kādā ir privāts fonds, kas piešķir dāvinājumus labumguvējiem rezidentiem.

60 Šīs valdības skatījumā, ja dāvinājumi tiek piešķirti labumguvējiem nerezidentiem, situācija, kādā ir rezidents privātais fonds, uz kuru attiecas Austrijas valsts neierobežotā nodokļu ieturēšanas kompetence, lielākais, esot salīdzināma ar situāciju, kādā ir tāds fonds, kas piešķir dāvinājumus labumguvējiem rezidentiem, ja šī dalībvalsts var neierobežoti īstenot savas nodokļu ieturēšanas pilnvaras attiecībā uz šiem dāvinājumiem to saņēmējiem nerezidentiem.

61 Tā parasti neesot, jo no konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras atbilst ESAO paraugkonvencijai, izriet, ka Austrijas Republikai nav nodokļu ieturēšanas pilnvaru attiecībā uz dāvinājumiem to saņēmējiem nerezidentiem. Tāpēc, tā kā situācijas objektīvi nav iespējams salīdzināt, tādos gadījumos, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu un nodrošinātu sistemātisku vienreizējo aplikšanu ar nodokli valsts teritorijā, fonda līmenī nebūtu jāpiemēro pagaidu nodokļa atvieglojuma mehānisms, kas tiek attiecināts uz gadījumiem, kad dāvinājumi tiek piešķirti labumguvējiem rezidentiem.

62 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka pretēji tam, ko apgalvo Austrijas valdība, šī atšķirīgā attieksme nav izskaidrojama ar to, ka fonds ir objektīvi atšķirīgā situācijā.

63 Kā ir norādījusi Komisija, ņemot vērā EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, Austrijas privāto fondu dāvinājumu piešķiršana labumguvējiem rezidentiem un šo pašu fondu dāvinājumu piešķiršana labumguvējiem, kas ir citas dalībvalsts rezidenti, ir objektīvi salīdzināmas situācijas. Abos šajos gadījumos tie ir dāvinājumi, kas piešķirti no privāta fonda kapitāla vai kapitāla palielinājuma, kurš radies, pateicoties šī kapitāla izmantošanai.

64 Tāpat ir jānorāda, ka saistībā ar konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras Austrijas Republika ir noslēgusi ar Beļģijas Karalisti, no vienas puses, kā arī ar Vācijas Federatīvo Republiku, no otras puses, un kurās katrai līgumslēdzējai valstij atbilstoši ESAO paraugkonvencijai ir noteiktas ekskluzīvas tiesības aplikt ar nodokli dāvinājumu saņēmējus, kas ir tās teritorijas rezidenti, Austrijas Republika ir atteikusies īstenot savas nodokļu ieturēšanas pilnvaras attiecībā uz dāvinājumiem personām, kas ir šo abu citu dalībvalstu rezidentes. Līdz ar to tā nevar atsaukties uz objektīvi atšķirīgu situāciju rezidentu privāto fondu starpā atkarībā no tā, vai dāvinājumu, kurus tie piešķir, saņēmēji ir Austrijas rezidenti un ir apliekami ar nodokļiem tajā vai tie ir šo abu citu dalībvalstu rezidenti un uz tiem neattiecas tās nodokļu ieturēšanas pilnvaras, lai fondiem, kas veic dāvinājumus šiem pēdējiem minētajiem labumguvējiem, piemērotu īpašu nodokli, pamatojoties uz to, ka uz šiem labumguvējiem tās nodokļu jurisdikcija neattiecas.

65 Turklāt, pat ja būtu jāņem vērā arī šo fondu piešķirto dāvinājumu saņēmēji, jāatzīmē, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pagaidu nodokļa režīma mērķis, lai pretotos privāto fondu tendencei uzkrāt kapitālu, ir ieviest "tabulāru nodokļa grafiku" privātā fonda līmenī, pagaidu nodokļa iekasēšanai piešķirot tikai pagaidu raksturu. Šis nodoklis atbilstoši tā kvalifikācijai par "pagaidu" pilnībā būtu jāatmaksā vēlāk, kad privātā fonda darbība tiktu izbeigta, jo tas fondam radītu nodokļa atlaidi attiecībā uz summu, ko tas ir samaksājis kā pagaidu nodokli. Dāvinājuma saņēmēja rezidences vietai šajā ziņā neesot nekādas nozīmes.

Par primāra vispārējo interešu apsvēruma pastāvēšanu

66 Tāpat ir jānoskaidro, vai kapitāla aprites ierobežojums, kas izriet no tāda tiesiskā regulējuma kā pamatlietā aplūkotais, var tikt objektīvi pamatots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

67 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai pamatlietā pastāvošā atšķirīgā attieksme var tikt pamatota ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, kā to ir apgalvojusi Austrijas valdība.

68 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā saglabāšana ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis. Otrkārt, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Eiropas Savienībā, dalībvalstis saglabā kompetenci ar līgumu vai vienpusēji definēt savu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, tostarp novērst nodokļu dubulto uzlikšanu (spriedumi *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46. un 47. punkts; Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 64. punkts, kā arī *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 40. punkts).

69 Tomēr tādos apstākļos kā pamatlietā šis pamatojums nešķiet pierādīts.

70 Pamatojums par nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā var tikt pieņemts, ja attiecīgā nodokļu režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. spriedumus *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. punkts; *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 54. punkts, un *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, 66. punkts).

71 Šajā gadījumā, kā jau tika norādīts šī sprieduma 64. punktā, jautājums par nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp Austrijas Republiku un Beļģijas Karalisti, no vienas puses, kā arī Vācijas Federatīvo Republiku, no otras puses, ir ticis noregulēts konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras noslēgtas ar šīm divām dalībvalstīm un kurās katrai līgumslēdzējai valstij atbilstoši ESAO paraugkonvencijai ir noteiktas ekskluzīvas tiesības aplikt ar nodokli dāvinājumu saņēmējus, kas ir tās teritorijas rezidenti. Citiem vārdiem, Austrijas Republika, šajās konvencijās atsakoties īstenot savas nodokļu ieturēšanas pilnvaras attiecībā uz dāvinājumiem personām, kas ir šo abu citu dalībvalstu rezidentes, nevar atsaukties uz līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu, lai fondiem, kas piešķir dāvinājumus šīm personām, piemērotu īpašu nodokli, pamatojoties uz to, ka šīs personas nav pakļautas tās nodokļu suverenitātei. Šī dalībvalsts brīvprātīgi ir pieņēmusi nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu, kāds izriet no noteikumiem pašās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras tā noslēgusi attiecīgi ar Beļģijas Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku.

72 Tādā situācijā kā pamatlietā privātajam fondam nodokļu nasta ir uzlikta, nedodot atskaitīšanas vai atmaksas iespēju saistībā ar piešķirto dāvinājumu, ja atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu tā saņēmējam par ienākumiem no kapitāla Austrijas nodoklis nav jāmaksā. Austrijas valdība norāda, ka *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pēdējā teikuma ierobežojošā ietekme var tikt pamatota ar tā mērķi nodrošināt noteiktu no privāta fonda Austrijā saņemtu ienākumu no kapitāla un kapitāldaļām vienreizēju aplikšanu ar nodokli.

73 Šajā ziņā ir jānorāda, ka vairākās lietās par situācijām, kurās dalībvalsts neiespējamību pakļaut nodokļu maksātāju nodokļu ziņā centās kompensēt, tā vietā apliekot ar nodokli citu nodokļu maksātāju, konkrēti, lietās, kurās pasludināti spriedumi *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749) un *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559), Tiesa pārbaudīja ar attiecīgo valsts tiesisko regulējumu radītā ierobežojuma pamatojuma iemeslus, it īpaši argumentu, ka minētais tiesiskais regulējums ir domāts, lai nodrošinātu noteiktu ienākumu vienreizēju aplikšanu ar nodokli dalībvalstī. Taču nevienā no šīm lietām Tiesa neatzina aplikšanas ar nodokli vienreizīguma principu kā pilnīgu pamatojumu.

74 Turklāt lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), par nodokļu režīmu jomā, kas saistīta ar uzņēmumu ienākuma nodokli un zaudējumu ņemšanu vērā, Tiesa minētā sprieduma 51. punktā uzskatīja, ka apstāklis, ka atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar nodokli apliekamā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas dalībvalstī, peļņa ir jāapliek ar nodokli tikai šajā dalībvalstī, un ka līdz ar to cita dalībvalsts, kas ir līgumslēdzēja puse, nevar īstenot savu nodokļa ieturēšanas kompetenci attiecībā uz minētā pastāvīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu, nevar pamatot sistemātiski visus atteikumus piešķirt priekšrocības sabiedrībai, kas reģistrēta šīs pēdējās dalībvalsts teritorijā, kurā atrodas minētais pastāvīgais uzņēmums.

75 Šāds atteikums pats par sevi nepamato atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka citā dalībvalstī esoša sabiedrība ir veikusi starptautisku saimniecisku darbību, kam nav mērķa radīt nodokļu ienākumus šai dalībvalstij (šajā ziņā skat. spriedumu *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

76 Tāpat Tiesa ir spriedusi, ka priekšrocība, kas izriet no zemiem nodokļiem, kuriem pakļauts meitasuzņēmums, kas reģistrēts citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā nodibināts mātesuzņēmums, pati par sevi neļauj šai pēdējai minētajai dalībvalstij kompensēt šo priekšrocību ar nelabvēlīgāku režīmu mātesuzņēmumam. Nepieciešamība novērst nodokļu ieņēmumu samazināšanos turklāt nav minēta ne EKL 46. panta 1. punktā uzskaitītajos mērķos, ne primārajos vispārējo interešu apsvērumos, kas var attaisnot ar Līgumu iedibinātas brīvības ierobežojumu (šajā ziņā skat. spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 49. punkts).

77 Tā kā fondiem nodokļu režīms ir atšķirīgs atkarībā no tā, vai piešķirto dāvinājumu saņēmējiem tiek vai netiek piemērots nodoklis Austrijā, šie apsvērumi ir svarīgi arī pamatlietā.

78 Katrā ziņā attiecībā uz dāvinājumiem labumguvējiem ārvalstniekiem, kas paredzēti *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 13. panta 3. punkta pēdējā teikumā, ir jākonstatē, ka pagaidu nodoklis, kas tiek piemērots iekšzemes privātajam fondam, negarantē šīs normas pirmajā teikumā minēto ienākumu vienreizēju aplikšanu ar nodokli.

79 Kā norādīts šī sprieduma 28. punktā, no iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu nasta, kas tādējādi gulstas uz privāto fondu, nav galīga. Iesniedzējtiesas skatījumā pagaidu aplikšanas ar nodokli režīms pamatlietā, kas ir piemērojams fonda līmenī, tikai samazina šo problēmu, ko radījusi konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu labumguvēja līmenī, bet nenovērš to pilnībā, jo fondam nodoklis netiek piemērots galīgi, bet gan tam ir noteikts maksājums, kas atbilstoši *KStG* 1988, kas grozīts ar 2001. gada Budžeta izpildes likumu, 24. panta 5. punktam kļūs par nodokļa atlaidi un tiks pilnībā atmaksāts vēlāk, kad fonda darbība tiks izbeigta.

80 Otrkārt, atšķirīgā attieksme pamatlietā nevar tikt pamatota ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību.

81 Lai arguments ar šādu pamatojumu būtu atbalstāms, Tiesa prasa pierādīt tiešu saikni starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 43. un 44. punkts; Komisija/Vācija, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55. punkts, kā arī *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 47. punkts).

82 Šajā lietā tāda tieša saikne nepastāv vairāku iemeslu dēļ.

83 Vispirms šāda tiešā saikne tostarp nepastāv, ja nodokļi vai nodokļu režīms nodokļu maksātājiem ir atšķirīgi (šajā ziņā skat. spriedumus *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47. punkts, kā arī *Grünewald*, EU:C:2015:109, 49. punkts). Tā tas ir šajā lietā, jo

dāvinājumiem, kurus piešķīris privātais fonds, kas ir pagaidu nodokļa maksātājs, atbilstošas summas atskaitīšana un šo dāvinājumu saņēmēja aplikšana ar nodokli noteikti attiecas uz dažādiem nodokļu maksātājiem.

84 Turklāt, kā norādīja Komisija, kamēr citā dalībvalstī rezidenta labumguvēja nodokļu priekšrocība nozīmē pastāvīgu atbrīvojumu no Austrijas ienākumu no kapitāla nodokļa, tā apmēram esot atšķirīgam katrā konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, privātajam fondam pagaidu nodokļa dēļ ir tikai pagaidu nelabvēlīgs stāvoklis nodokļu jomā.

85 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus, kādi aplūkoti pamatlietā un saskaņā ar kuriem saistībā ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar rezidenta privātā fonda gūtos ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāldaļu pārdošanas, šim fondam ir tiesības atskaitīt no savas nodokļa bāzes par konkrēto taksācijas gadu tikai šajā pašā taksācijas gadā piešķirtos dāvinājumus, par kuriem nodoklis ir jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, kurpretim tāds atskaitījums saskaņā ar šiem valsts nodokļu tiesību aktiem nav iespējams, ja labumguvējs ir citas dalībvalsts rezidents un dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus, kādi aplūkoti pamatlietā un saskaņā ar kuriem saistībā ar pagaidu aplikšanu ar nodokli, kas skar rezidenta privātā fonda gūtos ienākumus no kapitāla un ienākumus no kapitāldaļu pārdošanas, šim fondam ir tiesības atskaitīt no savas nodokļa bāzes par konkrēto taksācijas gadu tikai šajā pašā taksācijas gadā piešķirtos dāvinājumus, par kuriem nodoklis ir jāmaksā šo dāvinājumu saņēmējiem dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, kurpretim tāds atskaitījums saskaņā ar šiem valsts nodokļu tiesību aktiem nav iespējams, ja labumguvējs ir citas dalībvalsts rezidents un dalībvalstī, kas apliek ar nodokli fondu, atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots nodokļa, ar ko principā tiek aplikti dāvinājumi.

[Paraksti]