

Lieta C-540/07

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Itālijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – Kapitāla brīva aprīte – EKL 56. pants – EEZ līguma 31. un 40. pants – Tiešie nodokļi – Nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksājamās uz valsti – Nodokļa piemērošana dividenžu saņēmēja juridiskās adreses valstī saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

Sprieduma kopsavilkums

1. *Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli*

*(EKL 56. panta 1. punkts)*

2. *Starptautiskie nolīgumi – Līgums par Eiropas Ekonomikas zonas izveidošanu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli*

*(EEZ līguma 31. un 40. pants)*

1. EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus nav izpildījuši dalībvalsts, kura citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm piemēro nodokļu režīmu, kas ir mazāk labvēlīgs par sabiedrībām rezidentu izmaksājamām dividendēm piemērojamo, no nodokļa 95 % apmērā atbrīvojot sabiedrībām rezidentu izmaksātās dividendes un no citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm ieturot nodokli ienākuma gūšanas vietā 27 % apmērā, paredzot, ka daļu šīs summas var atmaksāt pēc pieprasījuma.

Š?du atš?ir?gu rež?mu neatsp?ko konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu piem?rošana. Protams, nevar noliegt, ka dal?bvalstij izdodas nodrošin?t savu pien?kumu, kas izriet no L?guma, iev?rošanu, nosl?dzot ar citu dal?bvalsti konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu. Tom?r šaj? sakar? ir vajadz?gs, lai konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu piem?rošanas rezult?t? var?tu kompens?t sekas, kas raduš?s atš?ir?g? valsts tiesisk? regul?juma piem?rošanas d???. Tikai gad?jum?, kad saska?? ar valsts tiesisko regul?jumu ien?kuma g?šanas viet? ietur?to nodokli var atskait?t no cit? dal?bvalst? maks?jam? nodok?a summas, kompens?jot valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?t?s atš?ir?bas, piln?b? izzustu atš?ir?ba starp cit?s dal?bvalst?s dibin?t?m sabiedr?b?m izmaks?taj?m dividend?m piem?rojamo rež?mu un sabiedr?b?m rezident?m izmaks?jam?m dividend?m piem?rojamo rež?mu. Š?da iesp?ja attiec?gaj? dal?bvalst? ien?kuma g?šanas viet? ietur?to nodokli ieskait?t cit? dal?bvalst? maks?jam? nodok?a summ? min?t?s dal?bvalsts ties?bu aktos nav paredz?ta, ka izv?le attiec?gaj? dal?bvalst? g?tos ien?kumus aplik? ar nodokli cit? dal?bvalst?, kur? nodok?u apm?rs nav atkar?gs no min?t?s dal?bvalsts, bet gan š?s citas dal?bvalsts nodok?u ties?bu norm?m, ien?kuma g?šanas viet? ietur?to nodokli ieskaitot cit? dal?bvalst? maks?jam? nodok?a summ?, piem?rojot konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu normas, katr? zi?? nevar kompens?t valsts ties?bu aktu piem?rošanas rezult?t? radušos atš?ir?go rež?mu.

Atš?ir?go rež?mu neatsp?ko tas, ka j??em v?r? valsts nodok?u sist?ma kopum?, kuras m?r?is ir tieš? vai netieš? veid? nodrošin?t nodok?a uzlikšanu dividend?m, kuras sa?em fiziskas personas, un ?paši to, ka fiziskas personas rezidentes, kur?m pieder kapit?lda?as, maks? nodokli par saviem ien?kumiem, k? rezult?t? fiziskas personas rezidentes, kurai pieder kapit?lda?as, un š?das personas, kura nav rezidente, maks?jamo nodok?u l?menis ir vien?ds. Faktiski šeit ir sal?dzin?tas nesal?dzin?mas situ?cijas un rež?mi, proti, no vienas puses, fiziskas personas, kuras sa?em dal?bvalst? izmaks?tas dividendes, un t?m piem?rojamais ien?kuma nodok?a rež?ms un, no otras puses, uz ?rvalst?m izmaks?jamo dividenžu sa??m?jas kapit?lsabiedr?bas un t?m piem?rojamais nodok?a ietur?juma ien?kuma g?šanas viet? rež?ms, ko piem?ro attiec?gaj? dal?bvalst?. Šaj? sakar? nav noz?mes apst?klim, ka š?s valsts ties?bu aktos ir paredz?tas korekcijas iesp?jamam disbalansam attiec?b? uz to fizisko personu sa?emtaj?m dividend?m, kur?m pieder kapit?lda?as sabiedr?b?s, kam dividendes tiek izmaks?tas.

Š?da rež?mu atš?ir?ba var attur?t cit?s dal?bvalst?s re?istr?tas sabiedr?bas veikt ieguld?jumus attiec?gaj? dal?bvalst?. T?d?j?di tiek rad?ts š??rslis kapit?la br?vai apritei, kas ir aizliegts ar EKL 56. panta 1. punktu.

Attiec?b? uz dal?bvalsts paredz?tajiem pas?kumiem, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u vair?kk?rt?ju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes sadal?tajai pe??ai, akcion?ri rezidenti, kas sa?em dividendes, ne vienm?r atrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar akcion?riem, kas sa?em dividendes un ir citas dal?bvalsts rezidenti. Tom?r, tikl?dz dal?bvalsts vienpus?ji vai nosl?dzot konvenciju uzliek ien?kuma nodokli ne tikai akcion?riem rezidentiem, bet – par dividend?m, kuras tie sa?em no sabiedr?bas rezidentes, – ar? akcion?riem nerezidentiem, min?to akcion?ru nerezidentu situ?cija tuvin?s tai, kur? atrodas akcion?ri rezidenti. Tikai tas vien, ka š? pati valsts izmanto savu kompetenci nodok?u jom? neatkar?gi no jebk?da veida nodok?u uzlikšanas cit? dal?bvalst?, izraisa risku, ka nodok?i tiks uzlikti vair?kk?rt?gi vai rad?sies ekonomisk? dubult? nodok?u uzlikšana. Š?d? gad?jum?, lai dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba nesaskartos ar kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, ko princip? aizliedz EKL 56. pants, dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidences valstij ir j?nodrošina, ka saska?? ar t?s ties?bu aktos paredz?to meh?nismu, lai nov?rstu vai m?kstin?tu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu, sabiedr?b?m akcion?r?m nerezident?m tiek piem?rota attieksme, kas ir l?dzv?rt?ga attieksmei pret sabiedr?b?m akcion?r?m rezident?m. T?d??, ja š? dal?bvalsts ir izv?l?jusies savu kompetenci nodok?u jom? ?stenot attiec?b? uz

dividendām, kas izmaksājas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, citās dalībvalstīs dibinātās šo dividenžu saņēmējās tādējādi atrodas situācijā, kas pielīdzina rezidentiem attiecībā uz izmaksāto dividenžu dubultas aplikšanas ar nodokļu risku, no kuras izriet, ka dividenžu saņēmējiem, kas nav rezidenti, nevar piemērot režīmu, kas ir atšķirīgs no rezidentiem piemērojamā.

Attiecīgā atšķirīgā režīma nevar attaisnot ar vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību vai nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotā sadalī. Turklāt to nevar pamatot ar to, ka ceturpret krāpšanu nodokļu jomā. Tādējādi šāds pamatojums ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz pilnībā fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no nodokļu tiesību aktu piemērošanas, kas izslēdz vispārēju prezumpciju par krāpšanu. Šajā gadījumā visām citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājām dividendām tiek piemērots mazāk labvēlīgs nodokļu režīms. Turklāt dalībvalsts var atsaukties uz Direktīvu 77/799 par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā, lai no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm iegūtu jebkuru informāciju, kas var tai palīdzēt pareizi aprēķināt šajā direktīvā minētos nodokļus.

Mazāk labvēlīgais režīms, kas valsts tiesiskajā regulājumā ir paredzēts dividendām, kuras izmaksājas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, tādējādi ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas nav saderīgs ar EKL 56. panta 1. punktu.

(sal. ar 32., 36.–40., 42.–45., 51.–54., 56., 58.–61. un 64. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Dalībvalsts ir izpildījusi Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ) 31. un 40. pantā paredzētos pienākumus, ja citās EEZ dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksājām dividendām tiek piemērots nodokļu režīms, kas ir mazāk labvēlīgs par sabiedrībām rezidentām izmaksājām dividendām piemērojamo, no nodokļa 95 % apmērā atbrīvojot sabiedrībām rezidentām izmaksātās dividendes un no citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām izmaksājām dividendām ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā 27 % apmērā, no kura daļu var atmaksāt pēc attiecīgā pieprasījuma.

Mazāk labvēlīgais režīms, kuru saskaņā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem piemēro dividendām, kas izmaksātas EEZ līgumslēdzēju valstīs reģistrētām sabiedrībām, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums EEZ līguma 40. panta izpratnē, kā arī brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums šā līguma 31. panta izpratnē.

Tomēr šo ierobežojumu pamato primārs vispārējais interešu apsvērumš, proti, ceturpret krāpšanu nodokļu jomā. Principus par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Kopienas ietvaros nevar pilnībā attiecināt uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā. Šajā sakarā Direktīva 77/799 par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā paredzētā sadarbība tiešo nodokļu jomā starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībā starp tām un trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja [šīs valsts] nav uzņēmumam nekādas saistības par savstarpēju palīdzību. Ja nav nekādas vienošanās par informācijas apmaiņu ar EEZ līgumslēdzēju valsti un ja konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras ir noslēgtas ar citām EEZ līgumslēdzēju valstīm, nav ietvertas normas par pienākumu sniegt informāciju, attiecīgais tiesiskais regulējums ir atzīstams par pamatotu attiecībā pret EEZ līgumslēdzēju valsti primāra vispārējais interešu apsvēruma dēļ, proti, ceturpret krāpšanu nodokļu jomā, un šis apsvērumš ir piemērots, lai sasniegtu minēto mērķi, nepārsniedzot tās sasniegšanai nepieciešamās robežas.

(sal. ar 67.–72., 74. un 75. punktu)

## TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2009. gada 19. novembr? (\*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Kapit?la br?va aprite – EKL 56. pants – EEZ l?guma 31. un 40. pants – Tiešie nodok?i – Nodok?a ietur?jums ien?kuma g?šanas viet? par dividend?m, kas izmaks?jamas uz ?rvalst?m – Nodok?a piem?rošana dividenžu sa??m?ja juridisk?s adreses valst? saska?? ar konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

Lieta C?540/07

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2007. gada 30. novembr? c?la

**Eiropas Kopienu Komisija**, ko p?rst?v R. Li?ls [*R. Lya*] un A. Aresu [*A. Aresu*], p?rst?vji, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

**It?lijas Republiku**, ko p?rst?v R. Adams [*R. Adam*], p?rst?vis, kam pal?dz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

atbild?t?ja.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: ceturts pal?tas priekšs?d?t?js, kas pilda otr?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], K. Š?mans [*K. Schiemann*] un P. K?ris [*P. K?ris*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2009. gada 16. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Ar savu pras?bu Eiropas Kopienu Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka, atst?jot sp?k? nodok?u

režīmu, kas ir nelabvēlīgāks attiecībā uz dividendām, ko izmaksā citās dalībvalstīs un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ Līgums”) Līgumslēdzēju valsts reīstrētām sabiedrībām, salīdzinājumā ar režīmu, ko piemēro vietējiem sabiedrībām izmaksātām dividendām, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti ar EKL 56. pantu un EEZ Līguma 40. pantu par kapitāla brīvību aprīti dalībvalstīs un EEZ Līguma Līgumslēdzēju valsts, kā arī tās pienākumus saskaņā ar EEZ Līguma 31. pantu par brīvību veikt uzņēmējdarbību EEZ Līguma Līgumslēdzēju valstīs.

## **Atbilstošās tiesību normas**

### *EEZ Līgums*

2 EEZ Līguma 6. pants ir noteikts:

“Neskarot tiesu prakses attēstību nēkotnē, šē Līguma noteikumus, ciktēl tie ir pēc bētēbas Lēdzvērtēgi attiecēgajiem Eiropas Ekonomikas kopienas dibinēšanas Līguma un Eiropas Ogēu un tērauda kopienas dibinēšanas Līguma noteikumiem, kē arē tiesēbu aktiem, kas pieēmti, piemērojot šos abus Lēgumus, tos ieviešot un piemērojot, interpretē saskaņē ar Eiropas Kopienu Tiesas judikatēru Lēdz šē Līguma parakstēšanas dienai.”

3 EEZ Līguma 31. panta 1. punkta redakcija ir šēda:

“Šē Līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecēbē uz kēdas [Kopienas] dalēbvalsts vai [Eiropas Brēvēs Tirdzniecēbas Asociēcijas (EBTA)] valsts pilsoēu tiesēbēm veikt uzēmējdarbēbu kēdas citas EK dalēbvalsts vai EBTA valsts teritorijē. Tas attiecas arē uz jebkuras Eiropas Kopienas dalēbvalsts vai EBTA valsts pilsoēu tiesēbēm dibinēt pērstēvniecēbas, nodaēas vai filiēles, ja viēi ir reīstrēti jebkuras šēs valsts teritorijē.

Brēvēba veikt uzēmējdarbēbu ietver tiesēbas sēkt un izvērst darbēbas kē pašnodarbinētēm personēm, kē arē dibinēt un vadēt uzēmēumus, jo ēpašē uzēmēumus, kas definēti 34. panta otrajē daēē, ar tēdiem pašiem nosacējumiem, kēdus saviem pilsoēiem paredz tēs valsts tiesēbu akti, kurē šē uzēmējdarbēba notiek, ēmot vērē 4. nodaēas noteikumus.”

4 EEZ Līguma 40. pants ir paredzēts šēdi:

“Šē Līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Lēgumslēdzējiem Pusēm attiecēbē uz tēda kapitēla aprīti, kurē pieder personēm, kas dzēvo [Kopienas] dalēbvalstēs vai EBTA valstēs, kē arē diskriminēcija pušu pilsonēbas, dzēves vietas vai šē kapitēla ieguldējuma vietas dēē. Šē Līguma XII pielikumē ir iekēauti noteikumi šē panta ieviešanai.”

### *Kopienu tiesiskais regulējums*

5 Padomes 1990. gada 23. jēlija Direktēvas 90/435/EEK par kopēju nodokēu sistēmu, ko piemēro mētesuzēēmumiem un meitasuzēēmumiem, kas atrodas dažēdēs dalēbvalstēs (OV L 225, 6. lpp.), kurē grozējumi izdarēti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktēvu 2003/123/EK (OV L 7, 41. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktēva 90/435”), 3. panta 1. punkts ir šēds:

“[.]

a) mētesuzēēmuma statusu attiecinā vismaz uz jebkuru dalēbvalsts sabiedrēbu, kas atbilst 2. pantē izklēstētajiem nosacējumiem un kam ir vismaz 20 % Lēdzdalēba citas dalēbvalsts, kura atbilst tiem pašiem nosacējumiem, sabiedrēbas kapitēlē;

tēdu statusu ar tiem pašiem nosacējumiem attiecinā arē uz dalēbvalsts sabiedrēbu, kam ir tēs

pašas dalībvalsts sabiedrības kapitālā vismaz 20 % līdzdalība, kas visa vai daļēji ir pirmās minētās sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma turīgums, kurš atrodas citā dalībvalstī.

[..]”

6 Saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu:

“Ja mētesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mētesuzņēmuma apvienību ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mētesuzņēmuma valsts un pastāvīgā uzņēmuma valsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

– atturas tādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

– uzliek tādai peļņai nodokļus, ataujot mētesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājams nodokļa summas to uzņēmuma peļņas nodokļa daļu, kas saistīta ar tādā peļņā un ko samaksājis meitasuzņēmums un zemākā līmeņa meitasuzņēmumi, saskaņā ar nosacījumu, ka katrā līmenī sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmumi atbilst 2. un 3. pantā paredzētajam prasībām, līdz atbilstošā maksājams nodokļa summas robežai.”

7 Direktīvas 90/435 5. panta 1. punktā ir paredzēts, ka:

“Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mētesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļiem.”

*Valsts tiesību akti*

Valsts tiesiskais regulējums dividendēm

8 Ar 2003. gada 12. decembra Likumdošanas dekrētu Nr. 344 par uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu saskaņā ar 2003. gada 7. aprīļa Likuma Nr. 80 4. pantu (*decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) (2003. gada 16. decembra GURI Nr. 291 parastais pielikums), kas stājies spēkā 2005. gada 1. janvārī, ir paredzēts režīms tādā dividendžu aplikšanai ar nodokli, ko izmaksā sabiedrībām un komerciāliem struktūrām, uz kurām līdž attiecas uzņēmumu ienākuma nodoklis.

9 Kopš šīs reformas īstenošanas minētais režīms ir paredzēts 89. pantā ar nosaukumu “Dividendes un peļņas procenti”, kas tika ieviests ar Republikas prezidenta 1986. gada 22. decembra dekrētu Nr. 917 un kurā ir noteikts:

“Peļņa, ko vienāla kādā veidā un vienāla ar kādu nosaukumu, ar 47. panta 7. punkta minētajos gadījumos, ir izmaksājušas 73. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētās sabiedrības un citas struktūras, neietilpst attiecīgajā gadījumā, jo, aprēķinot šo peļņu saņemotās sabiedrības vai citas struktūras ienākumus, jāatskaita 95 % no tās summas.”

10 Atbilstoši 73. panta pirmās daļas a) un b) apakšpunktam:

“Juridisko personu ienākuma nodokli piemēro:

“a) akciju sabiedrībām un akciju komandītsabiedrībām, sabiedrībām ar ierobežotu atbildību, kooperatīviem un savstarpējas apdrošināšanas apvienībām, kuru juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā;

b) valsts un privātm struktūram, kas nav sabiedrības un kuru juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā, un kuru vienīgais vai galvenais komercdarbības mērķis ir tirdzniecības darījumu veikšana.”

Uz ņrvalstīm izmaksājamo dividendžu tiesiskais regulējums

11 Saskaņā ar Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra dekrēta Nr. 600, ar ko paredz kopējus noteikumus par ienākuma nodokļa aprēķināšanu (*decreto del Presidente della Repubblica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), 27. pantu ar nosaukumu “Nodokļa ieturējums no dividendēm”:

“Peņņai, ko izmaksā nerezidentiem nodokļa maksātjiem, tiek piemērots nodokļa ieturējums 27 % apmērā. Peņņai, ko izmaksā noguldījumu akcionāriem, ieturamā nodokļa likme ir 12,50 %. Nerezidentiem nodokļa maksātjiem, izņemot noguldījumu akcionārus, ir tiesības saņemt kompensāciju par ņrvalstī no tās pašas peņņas neatgriezeniski samaksātu nodokli, ja šo faktu var pierādīt, un šīs kompensācijas maksimālā summa var sasniegt ņetras devtdaļas no ieturētā nodokļa. Pierādījums ir ņrvalsts kompetēts finanšu iestādes izsniegts apliecinājums.”

12 Šis dekrēta 27.a pants ir paredzēts ieturētā nodokļa atmaksāšana vai attiecīgi minētā dekrēta 27. pants paredzētās ieturēšanas nepiemērošana, ja dalībvalstī dibinātas sabiedrības atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajiem nosacījumiem par kapitāla turējuma ņpatsvaru sabiedrībām, kura izmaksā dividendes un kapitāla turējuma ilgumu.

## Pirmstiesas procedūra

13 Komisija, uzskatāma, ka Itālijas nodokļu tiesiskais režīms, ko piemēro dividendēm, kuras Itālijas sabiedrības izmaksāt citās dalībvalstīs vai EEZ līguma dalībvalstu teritorijā reģistrētam sabiedrībām, nav saderīgs ar kapitāla brīvību apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, nolūma uzskatīt EKL 226. pantā paredzēto procedūru un Itālijas Republikai 2005. gada 18. oktobrī nosūtītajā brīdinājuma vāstulī.

14 Tā kā Komisiju neapmierināja atbilde, kuru Itālijas Republika sniedza 2006. gada 9. februāra vāstulī, tā 2006. gada 4. jūlijā nosūtīja šai dalībvalstij argumentātu atzinumu, aicinot to divu mēnešu laikā precīzāk saņemšanas veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šo atzinuma prasības.

15 Ar 2007. gada 30. janvāra vāstulī Itālijas Republika atbildēja uz argumentātu atzinumu. Komisija, uzskatāma, ka minētā dalībvalsts norādīto pārskatpumu nav novērsusi, nolūma celt šo prasību.

## Par prasību

### *Par pieņemamību*

16 Itālijas Republika uzskata, ka prasība ir nepieņemama, jo pietiekami precīzi nav formulēti tās priekšmets. Komisija esot tikai salīdzinājusi dažādu tiesību aktu tekstus un konstatējusi, ka tajos uz ņrvalstīm izmaksājamām dividendēm ir paredzēts lielāks ieturējums nekā Itālijā reģistrētajām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm piemērojamais nodoklis, neveicot precīzu un pilnīgu šo tiesību aktu analīzi un detalizēti nepierēdot katra šīs tiesību akta nesaderīgumu ar principiem, uz kuriem tā atsaucas.

17 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka prasības pieteikumā ietver strīda priekšmetu, kā arī kopsavilkumu par izvirzītajiem pamatiem.

Tādējādi Komisijai visos saskaņā ar EKL 226. pantu iesniegtajos prasības pieteikumos pietiekami precīzi un saskaņīgi ir jānorāda minētie iebildumi, lai dalībvalsts var sagatavoties aizstāvībai un Tiesa – vērtēt apgalvotā pienākuma neizpildes esamību (šajā sakarā skat. 1990. gada 13. decembra spriedumu lietā C-347/88 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-4747. lpp., 28. punkts, un 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-98/04 Komisija/Apvienotā Karaliste, Krājums, I-4003. lpp., 18. punkts).

18 Taču šajā gadījumā pietiekami skaidri un precīzi no Komisijas pamatojuma un prasījumiem prasībā izriet tas, ka tā ir par Itālijas rezidentu sabiedrību izmaksājamajām dividendu piemērojamā nodokļu režīma un citās dalībvalstīs vai EEZ dalībvalstīs reģistrētām sabiedrību izmaksājamajām dividendu piemērojamā režīma atšķirības saderīgumu ar kapitāla brīvas aprites principu un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

19 Tā kā prasība nav neskaidra, Itālijas Republikas izvirzītā iebilde par nepieņemamību ir jānoraida.

#### *Par lietas būtību*

#### Lietas dalībnieku argumenti

20 Komisija uzskata, ka citās dalībvalstīs vai EEZ dalībvalstīs reģistrētām sabiedrību izmaksājamajām dividendu piemērotais režīms ir mazāk labvēlīgs par Itālijā reģistrētajām sabiedrību izmaksājamo dividendu režīmu. Tādējādi citās dalībvalstīs vai EEZ dalībvalstīs reģistrētās sabiedrības tiekot atturētas veikt ieguldījumus Itālijā reģistrētās sabiedrības, kas šajā gadījumā rada šķērslī kapitāla brīvībai aprītei.

21 Tā kā Direktīva 90/435 nav piemērojama sabiedrībām, kas reģistrētas EEZ dalībvalstīs un tiktāl, ciktāl Itālijas režīms uzņēvāstām izmaksājamajām dividendu attiecas arī uz Itālijā dibinātu sabiedrību kapitālam, kuras pieder EEZ dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, Komisija uzskata, ka pārskats ir arī EEZ līguma 31. pants, kurā EKL attiecīgajiem pantiem pielīdzināmā veidā ir aizliegts ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

22 Itālijas Republika uzskata, ka nodokļa nepiemērošana valsts teritorijā dibinātām sabiedrību izmaksājamajām dividendu un nodokļa ieturēšana no dividendu, kas izmaksājamās uz citām dalībvalstīm, ne vienmēr obligāti ir pretrunā Kopienas tiesībām. Nesaderīgumu ar Kopienas tiesībām varētu konstatēt tikai gadījumā, kad, piemērojot divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normu prasības, citas dalībvalsts sabiedrība, kurai pienākas dividendes, savā reģistrācijas valstī nespētu izvairīties no dubultās aplikšanas ar nodokli, piemēram, uz saviem valsts mērogā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem attiecinot nodokli, kas jau ieturēts dalībvalstī, kurā reģistrēta sabiedrība, kas izmaksā dividendes. Tādējādi gadījumā, kad konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu dalībvalstī, kurā atrodas sabiedrība, kas saņem dividendes, ir paredzēts ienākuma gūšanas dalībvalstī ieturēt nodokļa attiecināšanas mehānisms, Itālijas Republika uzskata, ka netiek radīta diskriminācija, kas būtu pretrunā EKL 56. pantam. Divpusējās konvencijas paredzētie attiecināšanas noteikumi atbilstot dalībvalstīm piešķirtajām pilnvarām nodokļu jomā.

23 Komisija šajā sakarā neesot sniegusi pierādījumu par to, ka neviena no šīm Itālijas Republikas noslēgtajām divpusējām konvencijām neāuj neitralizēt šajā dalībvalstī veiktā ieturējuma sekas.

24 Itālijas Republika arī uzskata, ka uzņēvāstām izmaksājamajām dividendu piemērojamais režīms ir jāizvērtē, ņemot vērā nodokļu sistēmu, kas piemērojama šajā dalībvalstī dibinātām sabiedrību izmaksātajām dividendu. Pēc tās minētajā gadījumā dividendu izmaksa fiziskai



personai, kura ir kapitāldaļu turētāja un Itālijas rezidente, ir apliekama ar nodokli. Nodokļu maksājumiem izmaksājamo dividenžu atbrīvojums no nodokļa 95 % apmērā esot vienīgi sagatavošanās posms, lai noteiktu pienākumu maksāt nodokli fiziskām personām, kurām pieder kapitāldaļas. Gadījumā, kad kapitāldaļu turētāja ir sabiedrība, kas nav dibināta šajā valstī un kura parasti izmaksā dividendes fiziskām personām nerezidentēm, fiziskām personām netiek noteikts pienākums maksāt nodokli. Citā valstī reģistrētai sabiedrībai, kuru uzskata Itālijas Republika, ir jāmaksā nodoklis, lai ņemtu vērā faktu, ka sabiedrību gūta peļņa ir jāapliek ar nodokli tādā pašā mērā kā fizisku personu gūta peļņa. Tādējādi fiziskas personas rezidentes, kas ir kapitāldaļu turētājas, un kapitāldaļu turētāji nerezidenti ar nodokli tiek aplikti vienādi.

25 Itālijas Republika pakļūti norāda, ka atširgo režīmu pamato atširgo situācija, jo citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām nav pienākuma Itālijas nodokļu iestādēm paziņot par fiziskām personām – Itālijas rezidentēm, kurām pieder to kapitāldaļas.

26 Turpinājums Itālijas Republika uzsver, ka, pat ja situācijas nebūtu atširgas, diskrimināciju pamato nodokļu sistēmas saskaņotības prasība un nepieciešamība novērst krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

27 Visbeidzot Itālijas Republika norāda, ka Komisija nekādā gadījumā nevar tai pārmest, ka tā nav ievērojusi Tiesas judikatūras attēstību un 2006. gada 14. decembra sprieduma lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp.) un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp.), kuri tika pasludināti pēc argumentātajā atzinumā norādītiem termiņiem beigām.

Tiesas vērtējums

– Par EKL 56. panta 1. punkta pārskatīšanu

28 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan tieši aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts).

29 Ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusēji ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, tostarp attiecībā uz nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly, Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts, kā arī 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N*, Krājums, I-7409. lpp., 44. punkts).

30 Direktīvas 90/435 mērķis ir, ieviešot kopēju nodokļu režīmu, novērst nelabvēlīgo situāciju sadarbībai starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām salīdzinājumā ar sadarbību starp vienas dalībvalsts sabiedrībām un tādējādi atvieglot sabiedrību apvienošanas grupās Kopienu līmenī (2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 103. punkts).

31 Dalībvalstīm ir tiesības attiecībā uz dalību sabiedrībās, uz kuru Direktīva 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik lielā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubults nodokļa uzlikšana sadalītajai peļņai, un šajā nolūkā vienpusēji vai ar konvencijām, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest mehānismus, kuri ir paredzēti, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu. Tomēr šis apstāklis vien tām neāuj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā Līguma garantītajai aprites un pārvietošanās brīvībai (skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts).

32 Šajā gadījumā saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem no nodokļa 95 % apmērā ir atbrīvotas

Itālijā dibinātā sabiedrība izmaksās dividendes un atlikušajiem 5 % tiek piemērota parastā sabiedrība ienākuma nodokļa likme, kura ir 33 %. No citās dalībvalstīs dibinātā sabiedrība izmaksājamo dividendu tiek ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas vietā 27 % apmērā, bet pēc pieprasījuma ētrās devēdas no summās, kas pārsniedz šo summu, var tikt atmaksātas. Nodokļa ieturēšana ienākuma gūšanas vietā ar samazinātu likmi var tikt piemērota arī saskaņā ar dažādu konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normām, ja ir izpildīti nosacījumi par kapitāla turējuma apjomu un ilgumu, bet šī likme saglabājas augstāka nekā sabiedrība rezidentu izmaksājamo dividendu piemērojamā likme.

33 Galu galā netiek apstrādāts, ka saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem citās dalībvalstīs dibinātā sabiedrība izmaksājamo dividendu tiek piemērota nodokļa likme, kas ir augstāka par sabiedrība rezidentu izmaksājamo dividendu piemērojamo.

34 Katrā ziņā Itālijas Republika uzskata, ka šis atšķirīgais režīms ir tikai šīetams, jo būtībā jebkurā, pirmkārt, konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu un, otrkārt, Itālijas nodokļu sistēma kopumā.

35 Attiecībā uz pirmo aspektu Itālijas Republika uzskata, ka citās dalībvalstīs reģistrētā sabiedrība izmaksājamo dividendu patiesībā netiek piemērots citāds režīms kā sabiedrība rezidentu izmaksājamo dividendu, jo saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu Itālijā ieturēto nodokli ienākuma gūšanas vietā var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamo nodokļa summās.

36 Šajā sakarā, protams, Tiesa ir atzinusi, ka nevar noliegt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no Līguma, ieviešanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts, un lietā *Amurta*, 79. punkts).

37 Tomēr šajā sakarā ir vajadzīgs, lai konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu piemērošanas rezultātā varētu kompensēt sekas, kas radušās atšķirīgā valsts tiesiskajā regulējuma piemērošanas dēļ. Tikai gadījumā, kad saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamo nodokļa summās, kompensējot valsts tiesiskajā regulējumā paredzētās atšķirības, pilnībā izzustu atšķirība starp citās dalībvalstīs dibinātā sabiedrība izmaksājamo dividendu piemērojamo režīmu un sabiedrība rezidentu izmaksājamo dividendu piemērojamo režīmu.

38 Šajā lietā ir jāatzīst, ka šāda iespēja Itālijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli ieskaitīt citā dalībvalstī maksājamo nodokļa summā Itālijas tiesību aktos nav paredzēta. Lai varētu veikt atskaitēšanu, Itālijā gūtajām dividendēm ir jābūt pietiekami apliktām ar nodokli citā dalībvalstī. Kā savu secinājumu 58. un 59. punktā ir norādījis ģenerālvadroģte, ja dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, tad Itālijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Šādā gadījumā valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo režīmu nevar kompensēt, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas.

39 Ir izvēlē Itālijā gūtos ienākumus aplikt ar nodokli citā dalībvalstī, kur nodokļu apmērs nav atkarīgs no Itālijas Republikas, bet gan šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām. Tādēļ Itālijas Republika nepamatoti apgalvo, ka, Itālijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli ieskaitot citā dalībvalstī maksājamo nodokļa summā, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas, katrā ziņā var kompensēt valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo režīmu.

40 No tā izriet, ka Itālijas Republika nevar apgalvot, ka, piemērojot konvencijas par nodokļu

dubults uzlikšanas novēršanu normas, citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksām dividendu galu galā netiek piemērots režīms, kurš atširtos no sabiedrībām rezidentu izmaksām dividendu piemērojamām.

41 Itālijas Republika turklāt tiesvedības ietvaros ir norādījusi, ka tā ar Slovāniju nav noslēgusi konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Tādējādi tās argumentācija nekādā gadījumā nav veicama attiecībā uz Slovānijas reģistrētām sabiedrībām izmaksām dividendām.

42 Attiecībā uz otro aspektu Itālijas Republika nevar apgalvot, ka šis sprieduma 33. punktā konstatētais režīms atšķirībā nepastāv tādēļ, ka jebkādam vērīgā Itālijas nodokļu sistēmā kopumā, kuras mērķis ir tiešs vai netiešs veidā nodrošināt nodokļa uzlikšanu dividendām, kuras saņem fiziskas personas, un tāpaši to, ka fiziskas personas rezidentes, kurām pieder kapitālas, maksā nodokli par saviem ienākumiem, kā rezultātā fiziskas personas rezidentes, kurai pieder kapitālas, un šādas personas, kura nav rezidente, maksājamo nodokļu līmenis ir vienāds.

43 Lai atspēkotu šo argumentu, pietiek vien norādīt, ka tiek salīdzinātas nesalīdzināmas situācijas un režīmi, proti, no vienas puses, fiziskas personas, kuras saņem dalībvalstī izmaksātas dividendes, un tām piemērojamais ienākuma nodokļa režīms un, no otras puses, uz ārvalstī izmaksājamo dividenžu saņēmēju kapitālsabiedrības un tām piemērojamais nodokļa ieturējuma ienākuma gūšanas vietējais režīms, ko piemēro Itālijā. Šajā sakarā nav nozīmes apstāklim, ka Itālijas tiesību aktos ir paredzētas korekcijas iespējamam disbalansam attiecībā uz to fizisko personu saņemtajām dividendām, kurām pieder kapitālas sabiedrības, kam dividendes tiek izmaksātas.

44 Tādēļ šis dalībvalsts nevar apgalvot, ka tādējādi nerodas atšķirīgs režīms dividenžu, kas tiek izmaksātas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, un Itālijā reģistrētajām sabiedrībām izmaksājamo dividenžu aplikšanā ar nodokli.

45 Šāda režīma atšķirība var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus Itālijā. Tādējādi tiek radīts šķērslis kapitāla brīvībai aprītei, kas ir aizliegts ar EKL 56. panta 1. punktu.

46 Tomēr ir jāpārbauda, vai šis kapitāla brīvības apriņķis ierobežojums ir pamatojams attiecībā uz Līguma noteikumiem.

47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 58. panta 1. punktu "56. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgus attiecīgus nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas [...] dēļ".

48 Minētajā normā paredzēto atkāpi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šis panta 1. punktā minētie valsts noteikumi "nerada iespēju patvaigi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvību aprīti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants".

49 AR EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā pieļauts atšķirības ir jānosē ir ar no diskriminācijas, kas aizliegta ar šo pašu panta 3. punktu. No judikatūras izriet, ka, lai valsts nodokļu regulējumu varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvību aprīti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksmē, kas izriet no šīs regulējuma, skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamatotu primāri vispārīgo interešu iemesli (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, *Krājums*, I-7477. lpp., 29. punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, *Krājums*, I-7685. lpp., 42. punkts).

50 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai, ievērojot pamata lietā aplūkoto tiesību aktu mērķi, Itālijā reģistrētas dividenžu saņēmēju sabiedrības un citā dalībvalstī reģistrētas dividenžu saņēmēju sabiedrības atrodas salīdzināmā situācijā.

51 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vai risku uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti (iepriekš minētais spriedums lietā *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, 34. punkts).

52 Tomēr, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai noslēdzot konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet – par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī akcionāriem nerezidentiem, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kurā atrodas akcionāri rezidenti (iepriekš minētie spriedumi lietās *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts, lietā *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, 35. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 38. punkts).

53 Tikai tas vien, ka šī pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividenžu saņēmēja sabiedrība nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko principā aizliedz EKL 56. pants, dividenžu izmaksētāju sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai mēkstītu vairākkārtīgu aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrības akcionāru nerezidentu tiek piemērota attiecīgs, kas ir līdzvērtīga attiecīgai pret sabiedrības akcionāru rezidentu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 39. punkts).

54 Šajā lietā ir jāatzīst, ka Itālijas likumdevējs ir izvēlējies savu kompetenci nodokļu jomā īstenot attiecībā uz dividendēm, kas izmaksājamās citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām. Citās dalībvalstīs dibinātās šīs dividenžu saņēmēju tādējādi atrodas situācijā, kas pielīdzināma rezidentiem attiecībā uz Itālijā reģistrētu sabiedrību izmaksāto dividenžu dubultas aplikšanas ar nodokļu risku, no kā izriet, ka dividenžu saņēmējiem, kas nav rezidenti, nevar piemērot režīmu, kas ir atšķirīgs no rezidentiem piemērojamā.

55 Šajā sakarā Itālijas Republika norāda, ka atšķirīgo režīmu pamato primāri vispārīgo interešu apsvērumi saistībā ar nodokļu režīma saskaņotību, nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadali un cēņu pret krāpšanos ar nodokļiem, kurus Tiesa ir atzinusi par pietiekamiem šādu atšķirību pamatošanai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts; 2008. gada 15. maija spriedumu lietā *C-414/06 Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 42. punkts, kā arī attiecībā uz pamatotību sakarā ar nodokļu režīma saskaņotību 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā *C-204/90 Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 68. punkts).

56 Attiecībā uz pamatojumu, kas saistīts ar nodokļu režīma saskaņotību un nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadali, lai to atspēkotu, pietiek norādīt, ka Itālijas Republika būtībā ir pārrādījusi argumentus, kuri tika izvirzīti, lai aizstāvētu apgalvojumu par to, ka šis sprieduma 33. punkts konstatēto režīmu atšķirība nepastāv, jo jāņem vērā arī tas, ka fiziskajām personām, kuras ir Itālijas rezidentes un kurām pieder kapitālas, ir jāmaksā ienākuma nodoklis. Šis sprieduma 43. punkts izklāstēto iemeslu dēļ šāda argumentācija nav uzskatāma par

izdevušos.

57 Attiecībā uz cēņu pret krāpšanu nodokļu jomā ir jāatgādina, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieņemt tikai tad, ja to pamato primāri vispārīgo interešu iemesli. Tāpat šāds gadījums ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 47. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 64. punkts).

58 Tādējādi pamatojums, kas izriet no cēņās pret krāpšanu nodokļu jomā, ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz pilnībā fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no nodokļu tiesību aktu piemērošanas, kas izslēdz vispārīgu prezumpciju par krāpšanu. Līdz ar to vispārīgā prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nevar pamatot fiskālu pasākumu, kas apdraud Līguma mērķus (šajā sakarā skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šajā gadījumā visām citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendām tiek piemērots mazāk labvēlīgs nodokļu režīms. Šāds mazāk labvēlīgs režīms tādējādi nevar tikt pamatots ar cēņu pret krāpšanu nodokļu jomā.

60 Turklāt dalībvalsts var atsaukties uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Direktīva 77/799"), lai no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm iegūtu jebkuru informāciju, kas var tai palīdzēt pareizi aprēķināt minētajā direktīvā minētos nodokļus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 71. punkts).

61 Mazāk labvēlīgais režīms, kuru Itālijā piemēro dividendām, kuras izmaksājamās citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, tādējādi ir kapitāla brīvības aprītes ierobežojums, kas nav saderīgs ar EKL 56. panta 1. punktu.

62 Visbeidzot, Itālijas Republika nevar apgalvot, ka prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi katrā ziņā ir jānoraida, jo tās tiesību aktu nesaderīgums ar EKL 56. panta 1. punktu izriet no Tiesas veiktās šā panta interpretācijas spriedumos, kuri lietās par Līgumiem sniegti prejudiciālu nolikumumu pasludināti pēc šajā lietā aktuālajiem argumentiem atzinumā paredzētiem termiņiem beigšanās.

63 Kopienu tiesību normas interpretācija, kuru Tiesa veic atbilstoši tai EKL 234. pantā paredzētajai kompetencei, paskaidro un precizē šīs normas nozīmi un tvērumu, kāds tas būtu un kādu to vajadzētu uztvert un piemērot kopš tās spēkā stāšanās brīža (šajā sakarā skat. 1980. gada 27. marta spriedumu lietā 61/79 *Denkavit italiana*, *Recueil*, 1205. lpp., 16. punkts), ja vien Tiesa iespēju atsaukties uz šādi interpretētu normu nav aprobežojusi tikai ar pagātni (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit italiana*, 17. punkts).

64 No visa iepriekš minētā izriet, ka, dividendām, kas izmaksājamās citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, piemērodama mazāk labvēlīgu nodokļu režīmu par to, kuru piemēro dividendām, kas izmaksājamās valstī reģistrētām sabiedrībām, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti EKL 56. panta 1. punktā.

– Par EEZ līguma pārkāpumu

65 Viens no galvenajiem EEZ līguma mērķiem ir pāc iespējas pilnīgāk panākt preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvību apriti visā Eiropas Ekonomikas zonā (EEZ), līdz ar ko iekšējā tirgū, kas ir realizēts Kopienas teritorijā, tiktu iekārtas EBTA valstīs. Šādā perspektīvā daudzu minētā līguma normu mērķis ir nodrošināt pāc iespējas vienveidīgāku tās interpretāciju visā EEZ (skat. 1992. gada 10. aprīļa atzinumu 1/92, *Recueil*, l?2821. lpp.). Tiesai šajā sakarā ir jānodrošina, lai EEZ līguma normas, kuras būtībā ir identiskas Līguma normām, dalībvalstīs tiktu interpretētas vienādi (2003. gada 23. septembra spriedums lietā C?452/01 *Ospelt un Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, l?9743. lpp., 29. punkts).

66 No tā izriet, ka, kaut arī ierobežojumi brīvībai kapitāla aprītei starp EEZ līgumslēdzēju valstu pilsoņiem ir jāvērtē attiecībā uz minētā līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīm normām ir tāda pati piemērojamība kā pāc būtības identiskajiem EKL 56. panta noteikumiem (skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C?521/07 *Komisija/Nīderlande, Krājums*, l?0000. lpp., 33. punkts).

67 Tādēļ un ņemot vērā pamatojumu, kas izklāstēts, pārbaudot prasību sakarā ar EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu, ir jāatzīst, ka mazāk labvēlīgais režīms, kuru saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem piemēro dividendām, kas izmaksētas EEZ līgumslēdzēju valstīs reģistrētām sabiedrībām, ir kapitāla brīvības aprītes ierobežojums EEZ līguma 40. panta izpratnē.

68 Tomēr jāatzīst arī, ka šo ierobežojumu pamato primārs vispārējais interešu apsvērumš, proti, cēlā ar krāpšanu nodokļu jomā.

69 Tādējādi, kā Tiesa jau ir atzinusi, judikatūra par aprītes brīvību izmantošanas ierobežojumiem Kopienas ietvaros nevar tikt pilnībā attiecināta uz kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā (šajā sakarā skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C?101/05 *A*, *Krājums*, l?11531. lpp., 60. punkts).

70 Šajā gadījumā vispirms ir jānorāda, ka Direktīvā 77/799 paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībā starp tām un trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja [šīs valsts] nav uzņēmies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību.

71 Vēl Itālijas Republika apgalvoja – kam neviens neiebilda –, ka starp to un Lihtenšteinas Firstisti nav vienošanās par informācijas apmaiņu. Visbeidzot Itālijas Republika norādīja – ko arī neviens neapšaubīja –, ka konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kuras tā ir noslūgusi ar Zviedrijas Republiku un Norvēģijas Karalisti, nav ietvertas normas par pienākumu sniegt informāciju.

72 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka attiecīgais Itālijas tiesiskais regulējums ir pamatots attiecībā uz EEZ līguma dalībvalstīm primāra vispārējais interešu apsvēruma dēļ, proti, cēlās pret krāpšanu nodokļu jomā, un šis apsvērumš ir piemērots, lai sasniegtu minēto mērķi, nepārsniedzot tās sasniegšanai nepieciešamās robežas.

73 Tādēļ prasība ir jānoraida, jo tā ir par pienākumu neizpildi, kuri Itālijas Republikai izriet no EEZ līguma 40. panta.

74 Komisija savukārt uzskata, ka Itālijas tiesiskais regulējums ir neattaisnojams EEZ līguma 31. pantā paredzētās brīvības veiksmīgā darbību ierobežojums.

75 Tomēr sakarā ar EEZ līguma 40. pantu izklāstēto apsvērumu dēļ Itālijas tiesiskais regulējums ir atzīstams par pamatotu attiecībā pret EEZ līguma dalībvalstīm primāra vispārējais

interesu apsvēruma dēļ, proti, cēšas pret krāpšanu nodokļu jomā, un šis apsvērumš ir piemērots, lai sasniegtu minēto mērķi, nepārsniedzot tās sasniegšanai nepieciešamās robežas.

76 Tādējādi prasība ir jānoraida, jo tā ir par pienākumu neizpildi, kuri Itālijas Republikai izriet no EEZ līguma 31. panta.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

77 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Saskaņā ar šo paša Reglamenta 69. panta 3. punkta pirmo daļu, ja abiem lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs vai ja pastāv izņēmuma apstākļi, Tiesa var nolemt, ka tiesāšanas izdevumi ir jāsadala vai ka lietas dalībnieki sedz savus izdevumus paši.

78 Šajā prāvā ir jāņem vērā, ka atsevišķi Komisijas izvirzītie iebildumi netika pieņemti.

79 Tādēļ ir jāpiespriež Itālijas Republikai atlīdzināt trās ceturtdašas no visiem tiesāšanas izdevumiem. Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdašu.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **dividendām, kas izmaksājas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, piemērodama mazāk labvēlīgu nodokļu režīmu par to, kuru piemēro dividendām, kas izmaksājas valstī reģistrētam sabiedrībām, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti EKL 56. panta 1. punktā;**
- 2) **pārējā daļā prasību noraidīt;**
- 3) **Itālijas Republika atlīdzina trās ceturtdašas no visiem tiesāšanas izdevumiem. Eiropas Kopienu Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdašu.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – itāļu.