

Lieta C-487/08

Eiropas Komisija

pret

Spēnijas Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Kapitāla brīva aprīte – EKL 56. pants un EEZ līguma 40. pants – Atšķirīga attieksme – Sabiedrība rezidentu un sabiedrība nerezidentu izmaksētas dividendes

Sprieduma kopsavilkums

*Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli*

*(EKL 56. panta 1. punkts)*

Atbrīvojuma no nodokļa ieturēšanas no dividendēm, ko izmaksējušas sabiedrības, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidentes, saņemšanai paredzot tādā dividenžu saņēmēju sabiedrību līdzdalības apmēru dividendes izmaksējošo sabiedrību kapitālā, kas dividenžu saņēmēju sabiedrība, kuras ir citas dalībvalsts rezidentes, ir augstāks nekā dividenžu saņēmēju sabiedrība, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidentes, dalībvalsts nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus.

Šāda atšķirīga attieksme var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus attiecīgajā dalībvalstī un līdz ar to tās ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, kuru princips aizliedz EKL 56. panta 1. punkts.

Šādu atšķirīgu attieksmi nevar pamatot ar sabiedrību rezidenšu un sabiedrību, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, situāciju atšķirīgumu. Nenoliedzami, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākrtēju 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. Tomēr, tiktāl dz 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. 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 vairākrtēji vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividenžu saņēmējās sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, ko princips aizliedz EKL 56. pants, dividenžu izmaksētājās sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairākrtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrība akcionāru nerezidentu tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret sabiedrību akcionāru rezidentu. Piemērojot iepriekš minēto tiesisko regulējumu, dalībvalsts ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, kuras ir izmaksētas sabiedrība, kas ir citu dalībvalstu rezidentes. Šīs dividendes saņēmējs sabiedrības nerezidentes tādējādi atrodas situācijā, kas ir pielīdzināma

sabiedrību rezidenšu situācijai attiecībā uz sabiedrību rezidenšu izmaksētu dividenžu vairākuma apmēra aplikšanas ar nodokli risku, no kā izriet, ka dividenžu saņēmēju sabiedrību nerezidentu nevar piemērot no dividenžu saņēmēju sabiedrību rezidentu piemērojamā režīma atšķirīgu režīmu.

Turklāt, kaut arī no dažādu dalībvalstu kompetences nodokļu jomā vienlaicīgās stenošanas izrietošs nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda stenošana nav diskriminājoša, nav Līgumā aizliegts ierobežojums, tas tātad nav tad, ja dividendēm, kas izmaksētas dividenžu saņēmēju sabiedrībām, kuras ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, piemērotais nelabvēlīgākais nodokļa režīms izriet tikai no dividendes izmaksējušās sabiedrības rezidences valsts kompetences nodokļu jomā stenošanas un līdz ar to tātad ir par to atbildīga.

Tāpat šādu atšķirīgu attieksmi nevar atspēkot ar konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu piemērošanu. Protams, nevar izslēgt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no Līguma, ieviešanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Tomēr šajā sakarā ir vajadzīgs, lai šādas konvencijas piemērošanas rezultātā varētu kompensēt valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas dažādu radušās atšķirīgās attieksmes sekas. Tādējādi tikai gadījumā, kad saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ienākuma gūšanas vietā ieturto nodokli var atskaitīt no citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summas, kompensējot valsts tiesiskajā regulējumā paredzētās atšķirības, pilnībā izzustu atšķirība starp citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrību izmaksātajām dividendēm piemērojamo režīmu un sabiedrību rezidentu izmaksājamām dividendēm piemērojamo režīmu. Lai varētu sasniegt šo neitralizācijas mērķi, atskaitīšanas metodes, kas ir paredzētas konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, piemērošanai ir jāaizvairās no dalībvalstī no dividendēm ieturtos nodokļus pilnībā atskaitīt no dividenžu saņēmēju sabiedrības rezidences valstī maksājamā nodokļa, un tādējādi, ja saistībā ar šai sabiedrībai izmaksātajām dividendēm gala rezultātā pastāv smagāks nodokļu slogs nekā attiecībā uz sabiedrību, kas ir pirmās minētās dalībvalsts rezidentes, izmaksātajām dividendēm, par šo smagāko nodokļu nastu vairs nebūtu vainojama šī dalībvalsts, bet gan dividenžu saņēmēju sabiedrības rezidences valsts, kas ir stenojusi savas pilnvaras nodokļu jomā.

Šajā ziņā – ja lietojamā daļēji dalībvalsts noslēgto konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ir paredzēts, ka šajā dalībvalstī ieturto nodokļa ietvaros atskaitīt vai ieturto summa nedrīkst pārsniegt atbilstošo daļu no dividenžu saņēmēju sabiedrības rezidences dalībvalstī piemērotā nodokļa, kas aprēķināts pirms atskaitīšanas un kas atbilst pirmajai minētajai dalībvalstī ar nodokli aplikamajiem ienākumiem, atšķirīgo attieksmi var neitralizēt tikai tad, ja attiecīgajā dalībvalstī izmaksātajām dividendēm atbilstošā apmērā tiek piemēroti nodokļi ar otrajā dalībvalstī. Ja šīs dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, tad attiecīgajā dalībvalstī ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Šādu gadījumā valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušās atšķirīgo attieksmi nevar kompensēt, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas. Šis secinājums ir piemērojams pat tad, ja šajā konvencijā nav paredzēts ierobežot atskaitījuma apmēru, tam nepārsniedzot atbilstošo daļu no dividenžu saņēmēju sabiedrības rezidences dalībvalstī piemērotā nodokļa, kas aprēķināts pirms atskaitīšanas un kas atbilst dividendes izmaksājošās sabiedrības rezidences valstī ar nodokli aplikamajiem ienākumiem, bet ir noteikts, ka šajā valstī ieturtais nodoklis tiek atskaitīts no saistībā ar šiem ienākumiem iekasājamā nodokļa dividendes saņēmēju sabiedrības rezidences valstī. Ja šīs dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, dividendes izmaksājošās sabiedrības rezidences valstī ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Izviele dividendes izmaksājušās sabiedrības rezidences valstī gūtos ienākumus aplikāt ar nodokli citā dalībvalstī vai noteikt šiem ienākumiem piemērojamā nodokļu apmēru nav atkarīga no pirmās minētās valsts, bet gan no šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām. Līdz ar to no citā dalībvalstī maksājamā

nodokļa ieturējuma atskaitītais nodoklis saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normām visos gadījumos neapņauj neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kas rodas valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā.

(sal. ar 43., 50.–53., 56.–64., 67. un 69. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 3. jūnijā (\*)

Valsts pienākumu neizpilde – Kapitāla brīva aprīte – EKL 56. pants un EEZ līguma 40. pants – Atšķirīga attieksme – Sabiedrībām rezidentām un sabiedrībām nerezidentām izmaksētas dividendes

Lieta C-487/08

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2008. gada 11. novembrī cēla

**Eiropas Komisija**, ko pārstāv R. Liēls [*R. Lya*] un I. Martinesa del Perala [*I. Martinez del Peral*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

**Spānijas Karalisti**, ko pārstāv N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*], pārstāve,

atbildētāja.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], Ž. Ž. Kāzels [*J. J. Kasil*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklusģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 Sav? pras?bas pieteikum? Eiropas Kopien? Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka, piem?rojot atš?ir?gu rež?mu akcion?riem rezidenti?m un akcion?riem nerezidenti?m izmaks?taj?m dividend?m, Sp?nijas Karaliste nav izpild?jusi EKL 56. pant? un 1992. gada 2. maija L?guma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpm?k tekst? – “EEZ l?gums”) 40. pant? paredz?tos pien?kumus.

### **Atbilstoš?s ties?bu normas**

#### *EEZ l?gums*

2 EEZ l?guma 40. pant? ir noteikts:

“Š? l?guma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp L?gumsl?dz?j?m Pus?m attiec?b? uz t?da kapit?la apriti, kurš pieder person?m, kas dz?vo [Eiropas Kopienas] dal?bvalst?s vai [Eiropas Br?v?s tirdzniec?bas asoci?cijas (EBTA)] valst?s, k? ar? diskrimin?cija pušu pilson?bas, dz?ves vietas vai š? kapit?la ieguld?juma vietas d???. Š? l?guma XII pielikum? ir iek?auti noteikumi š? panta ieviešanai.”

#### *Savien?bas ties?bas*

3 Saska?? ar Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/435/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s (OV L 225, 6. lpp.), kura groz?ta ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direkt?vu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 90/435”), 4. panta 1. punktu:

“Ja m?tesuz??mums vai t? past?v?gais uz??mums, pamatojoties uz m?tesuz??muma apvien?bu ar savu meitasuz??mumu, sa?em sadal?to pe??u, m?tesuz??muma valsts un past?v?g? uz??muma valsts, iz?emot gad?jumu, ja meitasuz??mums ir likvid?ts:

– atturas t?dai pe??ai uzlikt nodok?us, vai

– uzliek t?dai pe??ai nodok?us, at?aujot m?tesuz??mumam un past?v?gajam uz??mumam atskait?t no maks?jam?s nodok?a summas to uz??muma pe??as nodok?a da?u, kas saist?ta ar t?du pe??u un ko samaks?jis meitasuz??mums un zem?k? l?me?a meitasuz??mumi, saska?? ar nosac?jumu, ka katr? l?men? sabiedr?ba un t?s zem?k? l?me?a meitasuz??mumi atbilst 2. un 3. pant? paredz?taj?m pras?b?m, l?dz atbilstoš? maks?jam? nodok?a summas robežai.”

4 Direkt?vas 90/435 5. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Pe??u, ko meitasuz??mums sadala m?tesuz??mumam, atbr?vo no nodok?iem [nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?].”

#### *Valsts ties?bu akti*

5 Saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*) konsolid?t?s redakcijas, kas apstiprin?ta ar Kara?a 2004. gada 5. marta Dekr?tlikumu 4/2004 (2004. gada 11. marta BOE Nr. 61, 10951. lpp.; turpm?k tekst? – “Likums par sabiedr?bu ien?kuma nodokli”), 30. panta 2. punktu sabiedr?ba rezidente, kurai vismaz vienu gadu nep?rtraukti ir bijusi tieša vai netieša l?dzdal?ba vismaz 5 % apm?r? k?das citas sabiedr?bas rezidentes kapit?l?, var atskait?t no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem visu sa?emto dividenžu kopsumu.

6 Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 30. panta 2. punkt? min?t?s dividendes saska??

ar š? likuma 140. panta 4. punkta d) apakšpunktu ir atbr?votas no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas vietas.

7 Likuma par nerezidentu ien?kuma nodokli (*Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*) konsolid?t?s redakcijas, kas apstiprin?ta ar Kara?a 2004. gada 5. marta Dekr?tlikumu 5/2004 (2004. gada 12. marta BOE Nr. 62, 11176. lpp.) un groz?ta ar 2005. gada 18. novembra Likumu 22/2005 (2005. gada 19. novembra BOE Nr. 277, 37821. lpp.; turpm?k tekst? – “Likums par nerezidentu ien?kuma nodokli”), 14. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“No nodok?iem ir atbr?voti š?di ien?kumi:

[..]

h) sadal?t? pe??a, ko meitas sabiedr?bas Sp?nijas rezidentes izmaks? sav?m m?tes sabiedr?b?m – citu Eiropas Savien?bas dal?bvalstu rezident?m vai to cit?s dal?bvalst?s re?istr?tajiem past?v?gajiem uz??mumiem, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

1. M?tes sabiedr?ba un meitas sabiedr?ba ir viena no Direkt?vas 90/435 [..] 2. panta [1. punkta] c) apakšpunkt? paredz?to nodok?u, ar kuriem aplik juridisko personu pe??u, maks?t?jas k?d? no Eiropas Savien?bas dal?bvalst?m un t?s nav tikušas atbr?votas no š? nodok?a, t?pat ar? past?v?gie uz??mumi maks? nodok?us to atrašan?s vietas valst? un nav tikuši atbr?voti no to samaksas.

2. Sadal?t? pe??a nav tikusi izmaks?ta meitas sabiedr?bas likvid?cijas rezult?t?.

3. M?tes sabiedr?bai un meitas sabiedr?bai ir viena no Direkt?vas 90/435 [..] pielikum? paredz?taj?m juridiskaj?m form?m.

J?dziens “m?tes sabiedr?ba” apz?m? sabiedr?bu, kurai ir tieša l?dzdal?ba vismaz 20 % apm?r? citas sabiedr?bas kapit?l?, kura t?d?j?di ir uzskat?ma par pirm?s min?t?s sabiedr?bas meitas sabiedr?bu. S?kot no 2007. gada 1. janv?ra šis l?dzdal?bas procentu?lais ?patsvars tiks samazin?ts l?dz 15 % un s?kot no 2009. gada 1. janv?ra – l?dz 10 %.

Šai iepriekš min?tajai l?dzdal?bai ir j?b?t t?dai, kas ir tikusi nep?rtraukti saglab?ta vienu gadu pirms ties?bu uz sadal?t?s pe??as izmaksu rašan?s dienas. Ja tas t? nav, t? ir saglab?jama tik ilgi, cik nepieciešams, lai izpild?tu šo pras?bu par l?dzdal?bas periodu viena gada garum?. Šaj? gad?jum? ietur?tais nodoklis tiek atmaks?ts, tikl?dz tiek sasniegts šis pras?tais l?dzdal?bas ilgums.

[..]

Neraugoties uz iepriekš min?to, ekonomikas un finanšu ministrs, iev?rojot savstarp?guma principu, var atz?t, ka h) apakšpunkts ir piem?rojams ar? t?d?m meitas sabiedr?b?m, kur?m ir cit?d?ka juridisk? forma nek? Direkt?vas [90/435] pielikum? paredz?t?s, k? ar? dividend?m, kas izmaks?tas t?dai m?tes sabiedr?bai, kurai ir tieša l?dzdal?ba vismaz 10 % apm?r? meitas sabiedr?bas Sp?nijas rezidentes kapit?l?, ja vien ir izpild?ti p?r?jie h) apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi.”

8 P?r?j?s sabiedr?bas nerezidentes, kur?m ir l?dzdal?ba sabiedr?bas rezidentes kapit?l?, tiek apliktas ar nodokli saist?b? ar t?s izmaks?taj?m dividend?m.

### **Pirmstiesas proced?ra**

9 2005. gada 18. oktobr? Komisija nos?t?ja Sp?nijas Karalistei br?din?juma v?stuli, nor?dot,



15. lpp., 37. un 38. punkts) izriet, ka ienākumu gūšanas vietas valsts nevar attaisnot diskrimināciju attieksmi, pat noslēdzot konvenciju, kas piešķir nodokļu priekšrocību rezidences valstī. Dalībvalsts nevar nodot savu pienākumu ievērot Līguma paredzētos pienākumus citai dalībvalstij un paauties, ka tā novērš diskrimināciju.

18 Pat pieņemot, ka konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu varētu neitralizēt dalībvalsts īstenoto nelabvēlīgo attieksmi, šajā lietā šāda neitralizācija nav konstatājama. Spēnijas Karalistes noslēgtās konvencijas negarantē visa šajā dalībvalstī samaksātie nodokļi atgāšanu, it īpaši pieņemot vērā atbrīvojumu no nodokļa, kas dividendžu saņēmēja sabiedrības rezidences valstī bieži var būt piemērojams vai nu dividendēm kopumā, vai arī tām dividendēm, kas izmaksētas citās dalībvalstīs, kā rezultātā Spēnijas samaksātie nodokļi nav iespējams atgūt.

19 Katrā ziņā dalībvalsts nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Amurta*, 78. punkts). Līdz ar to Spēnijas Karaliste nekādā ziņā nevar atsaukties uz citās dalībvalstīs izmaksātajām dividendēm piemērojamo atbrīvojumu no nodokļa, kuru vienpusēji piešķirusi Kipras Republika, jo Spēnijas Karaliste ar šo dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu nav noslēgusi.

20 Spēnijas Karaliste nevar arī atsaukties uz to, ka rezidences valstij ir pienākums novērst juridisko dubulto nodokļu uzlikšanu. Kaut arī ir jānodala ienākumu gūšanas vietas valsts un rezidences valsts kompetence, neviena no šīm valstīm šo kompetenci nedrīkst īstenot diskriminājošā veidā.

21 Spēnijas Karaliste nepiekrīt EKL 56. panta un EEZ Līguma 40. panta pārķepumam, kas tai tiek piedēvēts.

22 Pirmkārt, tā norāda, ka situācijās, kuras reglamentētas Likuma par nerezidentu ienākumu nodokli 14. panta 1. punkta h) apakšpunktā, kas ir piemērojams attiecībā uz dividendēm, ko sabiedrības, kas ir Spēnijas rezidentes, izmaksājušas sabiedrībām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, un situācijās, kuras reglamentētas Likuma par uzņēmumu ienākumu nodokli 30. panta 2. punktā un 140. panta 4. punkta d) apakšpunktā, kas ir piemērojami attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksētas sabiedrībām, kas ir Spēnijas rezidentes, nav salīdzināmas.

23 Kaut arī Likuma par uzņēmumu ienākumu nodokli 30. panta 2. punkta un 140. panta 4. punkta d) apakšpunkta apvienoto noteikumu mērķis ir novērst dubulto nodokļu uzlikšanu valsts iekšienā attiecībā uz sabiedrībām Spēnijas rezidentēm izmaksātajām dividendēm, Spēnijas Karalistei kā ienākumu rašanās vietas valstij un valstij, kurai saskaņā ar vispārātiem starptautisko nodokļu tiesību noteikumiem ir prioritāras tiesības aplikēt ar nodokli šāda veida ienākumus, nav jānovērš starptautiska sabiedrībām nerezidentēm izmaksāto dividendžu dubulta aplikšana ar nodokli. Tas esot dividendžu saņēmēja sabiedrības rezidences valsts pienākums.

24 Tiesa 2006. gada 12. decembra spriedumā lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Kārijums, I-11673. lpp., 58. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedumā lietā *C-282/07 Truck Center* (Kārijums, I-10767. lpp., 42. punkts) esot apstiprinājusi atšķirības starp dividendžu saņēmēja sabiedrības rezidences valsts un dividendžu izmaksas valsts kompetenci. Tāpat Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktā nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas pienākums ir paredzēts mētes sabiedrības, kas saņem meitas sabiedrības – citas dalībvalsts rezidentes izmaksāto peļņu, rezidences dalībvalstij.

25 Otrkārt, Spēnijas Karaliste apgalvo, ka attiecīgā Spēnijas tiesību akti nerada nelabvēlīgu attieksmi pret sabiedrībām nerezidentēm, jo ir jāizvērtē attiecīgajam darījumam galīgi uzliktais nodoklis kopumā. Tas esot atkarīgs no saistības ar dividendēm samaksātie nodokļi, kas emšanas

v?r?, apr??inot dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valst? maks?jamo nodokli, k? ar? no nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanas meh?nisma. Pat ja Sp?nijas ties?bu aktos dividend?m, ko sa??mušas sabiedr?bas rezidentes, un dividend?m, ko sa??mušas sabiedr?bas nerezidentes, tiktu piem?rots vien?ds nodok?u rež?ms, izn?kum? t?pat neb?tu garant?ts vien?ds nodoklis dividend?m. L?dz ar to attiec?gie Sp?nijas ties?bu akti paši par sevi neparedz liel?ka nodok?a piem?rošanu sabiedr?b?m nerezident?m izmaks?taj?m dividend?m un nerada diskrimin?jošu attieksmi pret š?m sabiedr?b?m.

26 Turkl?t, t? k? Sp?nijas Karaliste, paredzot iz??mumu, ir v?l?jusies nov?rst sabiedr?bu rezidenšu sa?emto dividenžu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli, t? šo pašu priekšroc?bu esot paredz?jusi ar? t?s nosl?gtaj?s konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu attiec?b? uz dividend?m, ko sa??mušas sabiedr?bas nerezidentes. Sp?nijas Karaliste esot nosl?gusi nol?gumus par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, izmantojot atskait?šanas metodi, kuri p?c argument?taj? atzinum? noteikt? termi?a beig?m bija sp?k? vis?s dal?bvalst?s, iz?emot Kipras Republiku, k? ar? vis?s EBTA valst?s, ar kur?m notiek inform?cijas apmai?a.

27 Kaut ar? ar t?du konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu k?, piem?ram, konvencija, kas nosl?gta ar N?derlandes Karalisti, Sp?nijas Karalist? veikto nodok?a ietur?jumu nav iesp?jams neitraliz?t, jo N?derlandes Karaliste ir ieviesusi dividenžu atbr?vojuma no nodok?a rež?mu, tas ir saist?ts ar divu dal?bvalstu suverenit?tes nodok?u jom? vienlaic?gu ?stenošanu. Saska?? ar Tiesas judikat?ru nelabv?l?g?s sekas, kas var?tu rasties starp dal?bvalstu tiesiskajiem regul?jumiem past?vošo atš?ir?bu d??, š? iemesla d?? nevar tikt apstr?d?tas atbilstoši Savien?bas ties?b?m (2006. gada 14. novembra spriedums liet? C?513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Kr?jums, I?10967. lpp., 20. punkts, k? ar? 2007. gada 6. decembra spriedums liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, I?10451. lpp., 43. punkts).

28 Run?jot par Kipras Republiku, ar kuru sarunas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanas konvencijas nosl?gšanu ir pavirz?juš?s jau ?oti t?lu, ir j?nor?da, ka š? dal?bvalsts sav? tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?jusi visp?r?gu cit?s dal?bvalst?s izmaks?to dividenžu atbr?vojumu no nodok?a, t?d?? nodok?u dubulta uzlikšana šaj? dal?bvalst? nerodas.

29 Trešk?rt, judikat?ra, kas izriet no iepriekš min?tajiem spriedumiem liet? *Amurta* un liet? *Fokus Bank*, šaj? liet? Komisijas nor?d?taj? veid? neesot piem?rojama.

30 It ?paši saist?b? ar iepriekš min?to spriedumu liet? *Amurta* ir j?nor?da, ka no t? 79. un 80. punkta izriet, ka, neraugoties uz atš?ir?go attieksmi, kapit?la br?vas aprites ierobežojums nepast?v, ja dividenžu aplikšanas ar nodokli, ko veikusi ien?kumu g?šanas valsts, sekas t?s sa?emoš?s sabiedr?bas rezidences valst? tiek neitraliz?tas. Sp?nijas Karalistes nosl?gtaj?s konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ietvertie meh?nismi neitraliz?jot Sp?nij? ?stenot?s dividenžu aplikšanas ar nodokli sekas un tie neb?tu atz?stami par nodok?u priekšroc?b?m, kas past?v vai var past?v?t cit?s dal?bvalst?s.

31 T?pat nevar apgalvot, ka konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu nosl?gšana noz?m? pien?kuma iev?rot L?gum? paredz?tos pien?kumus nodošanu otrai l?gumsl?dz?jai pusei, jo tas ir starp div?m dal?bvalst?m nosl?gts l?gums par to attiec?g?s kompetences nodok?u jom? sadal?jumu un nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu. T?d??j?di dal?bvalst?m ir j?veic pas?kumi, kas vajadz?gi, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu, tostarp izmantojot starptautiskaj? nodok?u praks? piem?rotos sadal?juma krit?rijus.

32 Iepriekš min?to spriedumu liet? *Fokus Bank* nevarot interpret?t t?d??j?di, ka no t? izriet, ka ien?kumu g?šanas vietas valsts princip? nevar atsaukties uz konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu norm?m, lai samazin?tu š?s valsts rad?to nodok?u dubulto uzlikšanu, jo š?da interpret?cija esot pretrun? Tiesas judikat?rai, it ?paši iepriekš min?tajam spriedumam liet? *Amurta*

, ar kuru Komisija ir pamatojusi savu prasību.

33 Ceturkrt, atteikums ņemt vērē konvencijas par nodokēu dubultē uzlikēšanas novērēšanu apdraudētu Spēnijas Karalistes suverenitēti nodokēu jomē attiecēbē uz nerezidentiēm izmaksēto dividenēžu aplikēšanu ar nodokli.

#### *Tiesas vērtējums*

34 Vispirms ir jānorēda, ka saskaēē ar pastvēgo judikatēru tas, vai valsts pienēkumi nav izpildēti, ir jāizvērtē, ņemot vērē to situēciju dalēbvalstē, kēda tē bija brēdē, kad beidzēs argumentētajē atzinumē noteiktais termiēš (skat. it ēpaēi 2002. gada 4. jēlija spriedumu lietē C?173/01 Komisija/Grieēija, *Recueil*, l?6129. lpp., 7. punkts; 2005. gada 14. aprēēa spriedumu lietē C?519/03 Komisija/Luksemburga, Krējums, l?3067. lpp., 18. punkts, un 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietē C?562/07 Komisija/Spēnija, Krējums, l?0000. lpp., 23. punkts).

35 Šajē lietē šis termiēš beidzēs divus mēnešus pēc tam, kad Spēnijas Karaliste bija saēēmusi tai 2006. gada 13. jēlijē nosētēto argumentēto atzinumu, un saskaēē ar pastvēgo judikatēru Tiesa nevar ņemt vērē vēlēk izdarētēs izmaiēas (skat. it ēpaēi 2005. gada 14. jēlija spriedumu lietē C?135/03 Komisija/Spēnija, Krējums, l?6909. lpp., 31. punkts).

36 Lēdz ar to šajē lietē nav nozēmes tam, ka saskaēē ar Likuma par nerezidentu ienēkuma nodokli 14. panta 1. punkta h) apakēpunkta 3. punkta otro daēu nepiecieēamais lēdzdalēbas ēpatsvars dividendes izmaksējoēēs sabiedrēbas kapitēlē, sēkot no 2007. gada 1. janvēra, ir samazinēts lēdz 15 % un, sēkot no 2009. gada 1. janvēra, – lēdz 10 %.

Par EKL 56. panta 1. punkta pērkēpumu

37 Jēatgēdina, ka atbilstoēi pastvēgajai judikatērai, lai gan tieēie nodokēi ir dalēbvalstu kompetencē, tēm ēē kompetence tomēr ir jāēsteno, ievērojot Savienēbas tiesēbas (skat. iepriekē minētos spriedumus lietē *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 36. punkts; lietē *Amurta*, 16. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietē C?540/07 Komisija/Itēlija, Krējums, l?0000. lpp., 28. punkts).

38 Turklēti ir jānorēda, ka, ja Savienēbas lēmenē nav veikti unificēēšanas vai saskaēoēšanas pasēkumi, dalēbvalstis saglabē kompetenci lēgumu vai vienpusējē ceēē definēto nodokēu uzlikēšanas pilnvaru sadalējuma kritērijus, it ēpaēi attiecēbē uz nodokēu dubultēs uzlikēšanas novērēšanu (1998. gada 12. maija spriedums lietē C?336/96 *Gilly*, *Recueil*, l?2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedums lietē C?307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, l?6161. lpp., 57. punkts; iepriekē minētie spriedumi lietē *Amurta*, 17. punkts, un lietē Komisija/Itēlija, 29. punkts).

39 Kē izriet no Direktēvas 90/435 preambulas treēē apsvēruma, tēs mērēis ir, ievieēot kopēju nodokēu režēmu, novērst nelabvēlēgo situēciju sadarbēbai starp daēēdu dalēbvalstu sabiedrēbēm salēdzinējumē ar sadarbēbu starp vienas dalēbvalsts sabiedrēbēm un tēdējēdi atvieglot sabiedrēbu apvienoēanos grupēs Savienēbas lēmenē (2001. gada 4. oktobra spriedums lietē C?294/99 *Athinaiki Zythopoiia*, *Recueil*, l?6797. lpp., 25. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedums lietē C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krējums, l?11753. lpp., 103. punkts, un iepriekē minētais spriedums lietē *Amurta*, 18. punkts).

40 Dalēbvalstēm ir tiesēbas attiecēbē uz dalēbu sabiedrēbēs, uz kuru Direktēva 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik lielē mērē ir jānovērē ekonomiskē dubultē vai vairēkkērtējē nodokēa uzlikēšana sadalētajai peēēai, un tēdēē vienpusēji vai ar konvencijēm, ko tēs noslēdz ar citēm dalēbvalstēm, ieviest mehēnismus, kuri ir paredzēti, lai novērstu vai samazinētu ēo ekonomisko

dubulto vai vairākkārtīgo nodokļa uzlikšanu. Tomēr šis apstāklis vien tām neapmierot pasākumus, kas ir pretrunā Līguma garantētajai aprītes un pārvietošanās brīvībai (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts; liet. *Amurta*, 24. punkts, un liet. Komisija/Līdija, 31. punkts).

41 Šajā lietā saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 30. panta 2. punktu dividendes, ko sabiedrība Spānijā rezidente ir izmaksājusi citai sabiedrībai Spānijā rezidentei, kurai vismaz vienu gadu nepārtiraukti ir bijusi tieša vai netieša līdzdalība vismaz 5 % apmērā dividendes izmaksājot sabiedrības kapitālā, var pilnībā atskaitīt no dividenžu saņēmēja sabiedrības ar nodokli apliekamajiem ienākumiem un tās saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 140. panta 4. panta d) apakšpunktu ir atbrīvotas arī no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Savukārt dividendes, kuras sabiedrība, kas ir Spānijā rezidente, ir izmaksājusi sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente, saskaņā ar Likuma par nerezidentu ienākuma nodokli 14. panta 1. punktu no nodokļa ir atbrīvotas tikai tad, ja dividenžu saņēmējai sabiedrībai ir tieša līdzdalība dividendes izmaksājot sabiedrībā vismaz 20 % apmērā.

42 Līdz ar to ir jānorāda, ka saistībā ar dividenžu saņēmēja sabiedrības, kurām pieder 5–20 % no dividendes izmaksājot sabiedrības kapitāla, attiecīgā Spānijā tiesību akti rada atširgu attieksmi pret dividenžu saņēmēja sabiedrības, kas ir Spānijā rezidentes, un dividenžu saņēmēja sabiedrības, kas ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, jo no nodokļa ir atbrīvotas tikai pirmajām minētajām sabiedrībām izmaksātās dividendes.

43 Šī da atširgā attieksme var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus Spānijā un līdz ar to tās ir uzskatāma par kapitāla brīvības aprītes ierobežojumu, kuru principā aizliedz EKL 56. panta 1. punkts.

44 Tomēr ir jāpārbauda, vai šis kapitāla brīvības aprītes ierobežojums ir pamatojams ar Līguma noteikumiem.

45 Saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu “56. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atširgā attiecīgās nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atširgā viē dzīvesvietas [...] d?”.

46 Tāpat ir jānorāda, ka EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētie valsts noteikumi “nerada iespēju patvaigī diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvību aprīti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants”.

47 Tādējādi atširgā attieksme, ko pieļauj EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, ir jānošir no diskriminācijas, ko aizliedz šī paša panta 3. punkts. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tādā valsts nodokļu regulājumā kā šajā lietā varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvību aprīti, ir vajadzīgs, lai atširgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamatotu primāri vispārīgo interešu apsvērumi (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu liet. C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu liet. C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 29. punkts; iepriekš minētos spriedumus liet. *Amurta*, 32. punkts, un liet. Komisija/Līdija, 49. punkts).

48 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai, ievērojot attiecīgo valsts tiesību aktu mērķi, dividenžu saņēmēja sabiedrības, kas ir Spānijā rezidentes, un dividenžu saņēmēja sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, atrodas salīdzināmās situācijās.

49 Spānijā Karaliste uzskata, ka attiecīgo valsts tiesību aktu, kas piemērojami sabiedrībām Spānijā rezidentēm, mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu. Ēmot vērā šo mērķi,

sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, neatrodas salīdzināmā situācijā, jo par šīm sabiedrībām izmaksāto dividendžu dubultas aplikšanas ar nodokli novēršanu ir atbildīga nevis Spānijas Karaliste kā šo ienākumu gūšanas vietas valsts, bet gan šo sabiedrību rezidences valsts.

50 Jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākrtēju 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 (2006. gada 14. decembra spriedums liet. C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 34. punkts, un iepriekš minētie spriedumi liet. *Amurta*, 37. punkts, kā arī liet. Komisija/Irlija, 51. punkts).

51 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 liet. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts; liet. *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 35. punkts, un liet. *Amurta*, 38. punkts, kā arī liet. Komisija/Irlija, 52. punkts).

52 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 vairākrtēji vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividendžu saņēmējās sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko princips aizliedz EKL 56. pants, dividendžu izmaksātājās sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairākrtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrībām akcionāriem nerezidentiem tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret sabiedrībām akcionāriem rezidentiem (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts; liet. *Amurta*, 39. punkts, un liet. Komisija/Irlija, 53. punkts).

53 Šajā lietā ir jākonstatē, ka Spānijas Karaliste ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, kuras ir izmaksātas sabiedrībām, kas ir citu dalībvalstu rezidentes. Šīs dividendes saņēmējs sabiedrības nerezidentes tādējādi atrodas situācijā, kas ir pielīdzināma sabiedrību rezidenšu situācijai attiecībā uz sabiedrību rezidenšu izmaksāto dividendžu vairākrtējās aplikšanas ar nodokli risku, no kā izriet, ka dividendžu saņēmējām sabiedrībām nerezidentiem nevar piemērot no dividendžu saņēmējām sabiedrībām rezidentiem piemērojamā režīma atšķirīgu režīmu.

54 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Spānijas Karalistes atsauce uz iepriekš minēto spriedumu liet. *Truck Center* nav atbilstoša. Atšķirīgā attieksme, kāda pamata lietā, kuras ietvaros tika taisīts šis spriedums, izskatītajā tiesiskajā regulā bija radīta attiecībā uz sabiedrībām, kas saņem ienākumus no kapitāla, ietvēra atšķirīgu aplikšanas ar nodokli metožu piemērošanu atkarībā no tā, vai šīs sabiedrības ir reģistrētas Beļģijā, vai citā dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Truck Center*, 41. punkts). Savukārt saskaņā ar šajā lietā izskatāmo tiesisko regulājumu sabiedrībām, kas ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, izmaksātās dividendes tiek apliktas ar nodokli, bet sabiedrībām, kas ir Spānijas rezidentes, izmaksātās dividendes no nodokļa ir atbrīvotas.

55 Spānijas Karaliste arī norāda, ka attiecīgā Spānijas tiesību akti nerada nelabvēlīgāku attieksmi pret sabiedrībām, kas ir kādas citas dalībvalsts rezidentes, jo ir jāņem vērā dividendžu saņēmējās sabiedrības rezidences dalībvalstī izmaksātājām dividendēm piemērojamais

nodok?u rež?ms. No t?, pirmk?rt, izriet, ka par iesp?jamo smag?ko nodok?u nastu, kas var past?v?t attiec?b? uz sabiedr?b?m nerezident?m izmaks?taj?m dividend?m, nav atbild?ga tikai Sp?nijas Karaliste, bet t?s pamat? ir vienlaic?ga Sp?nijas Karalistes un dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences dal?bvalsts kompetences nodok?u jom? ?stenošana. Otrk?rt, Sp?nijas Karalistes nosl?gtaj?s konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu paredz?t? atskait?šanas metode ?auj izvair?ties no vair?kk?rt?jas nodok?u uzlikšanas, l?dz?gi k? sabiedr?b?m, kas ir Sp?nijas rezidentes, izmaks?taj?m dividend?m piem?rotais atbr?vojums no nodok?a.

56 Attiec?b? uz pirmo no šiem aspektiem Tiesa jau ir nospriedusi, ka no daž?du dal?bvalstu kompetences nodok?u jom? vienlaic?gas ?stenošanas izrietoš?s nelabv?l?g?s sekas, ja vien š?da ?stenošana nav diskrimin?joša, nav L?gum? aizliegts ierobežojums (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Kerckhaert un Morres*, 19., 20. un 24. punkts; 2008. gada 20. maija spriedumu liet? *C?194/06 Orange European Smallcap Fund*, Kr?jums, l?3747. lpp., 41., 42. un 47. punkts, k? ar? 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? *C?128/08 Damseaux*, Kr?jums, l?0000. lpp., 27. punkts).

57 Tom?r, k? jau nor?d?ts š? sprieduma 53. punkt?, šaj? liet? dividend?m, kas izmaks?tas dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kuras ir k?das citas dal?bvalsts rezidentes, piem?rotais nelabv?l?g?kais nodok?a rež?ms izriet tikai no Sp?nijas Karalistes kompetences nodok?u jom? ?stenošanas un l?dz ar to t? ir par to atbild?ga.

58 Attiec?b? uz otro no iepriekš min?tajiem aspektiem Tiesa nenoliedzami ir atzinusi, ka nevar izsl?gt, 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 dubult?s uzlikšanas nov?ršanu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts; liet? *Amurta*, 79. punkts, un liet? Komisija/l?lija, 36. punkts).

59 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 valsts tiesisk? regul?juma piem?rošanas d?? raduš?s atš?ir?g?s sekas. Tiesa t?d?j?di ir atzinusi, ka 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 (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/l?lija, 37. punkts).

60 Lai var?tu sasniegt šo neitraliz?cijas m?r?i, atskait?šanas metodes, uz kuru atsaucas Sp?nijas Karaliste, piem?rošanai ir j??auj šaj? dal?bvalst? no dividend?m ietur?tos nodok?us piln?b? atskait?t no dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valst? maks?jam? nodok?a, un t?d??, ja saist?b? ar šai sabiedr?bai izmaks?taj?m dividend?m gala rezult?t? past?v smag?ks nodok?u slogs nek? attiec?b? uz sabiedr?b?m Sp?nijas rezident?m izmaks?taj?m dividend?m, par šo smag?ko nodok?u nastu vairs neesot vainojama Sp?nijas Karaliste, bet dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valsts, kas ir ?stenojusi savas pilnvaras nodok?u jom?.

61 Šaj? liet? liel?kaj? da?? Sp?nijas Karalistes nosl?gto konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ir paredz?ts, ka Sp?nij? ietur?t? nodok?a ietvaros atskait?t? vai ietur?t? summa nedr?kst p?rsniegt atbilstošo da?u no dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences dal?bvalst? piem?rot? nodok?a, kas apr??in?ts pirms atskait?šanas un kas atbilst Sp?nij? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem.

62 L?dz ar to atš?ir?go attieksmi var neitraliz?t tikai tad, ja Sp?nij? izmaks?taj?m dividend?m atbilstoš? apm?r? tiek piem?rots nodoklis ar? otraj? dal?bvalst?. Ja dividendes ar nodokli apliktas

netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, tad Spānijas ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt. Šādā gadījumā valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo attieksmi nevar kompensēt, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Irlija, 38. punkts).

63 Šis secinājums ir piemērojams pat tad, ja Spānijas Karalistes noslēgtajās konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu nav paredzēts ierobežot atskaitījuma apmēru, tam nepārsniedzot atbilstošo daļu no dividendu saņēmēja sabiedrības rezidences dalībvalstī piemērotā nodokļa, kas aprēķināts pirms atskaitīšanas un kas atbilst Spānijas ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, bet ir noteikts, ka Spānijas ieturtais nodoklis tiek atskaitīts no saistībām ar šiem ienākumiem iekasjām nodokļa rezidences valstī. Ja šīs dividendes ar nodokli apliktas netiek vai ja nodokļa summa nav pietiekama, Spānijas ieturto summu vai tās daļu nevar atskaitīt.

64 Izvēle Spānijas gētos ienākumus aplikāt ar nodokli citā dalībvalstī vai noteikt šiem ienākumiem piemērojamā nodokļu apmēru nav atkarīga no Spānijas Karalistes, bet no šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām. Tādēļ Spānijas Karaliste nepamatoti apgalvo, ka, Spānijas ieturto nodokli ieskaitot citā dalībvalstī maksājāmā nodokļa summā, piemērojot konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normas, katrā ziņā var neitralizēt valsts tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos atšķirīgo attieksmi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Irlija, 39. punkts).

65 Spānijas Karaliste turklāt ir norādījusi, ka tā vēl nav noslēgusi konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ar Kipras Republiku, bet ka šī dalībvalsts savos tiesību aktos ir paredzējusi vispārēju citās dalībvalstīs izmaksēto dividendu atbrīvojumu no nodokļa, tādēļ šajā dalībvalstī nodokļu dubulta uzlikšana nerodas.

66 Pirmkārt, ir jānorāda, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums (iepriekš minētais spriedums lietā *Amurta*, 78. punkts). Otrkārt, šajā lietā tās atbrīvojums no nodokļa kā Kipras Republikā ieviestais katrā ziņā nevar neitralizēt nodokļu dubulto uzlikšanu, kas rodas Spānijas Karalistes pilnvaru nodokļu jomā īstenošanas rezultātā.

67 Ēmot vēl ir iepriekš minēto, ir jāatzīst, pirmkārt, ka atšķirīgo attieksmi, kādu Spānijas Karaliste ir attiecinājusi uz sabiedrībām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, izmaksējām dividendām salīdzinājumā ar sabiedrībām, kas ir Spānijas rezidentes, izmaksējām dividendām, nevar pamatot ar to, ka šo sabiedrību situācija nav salīdzināma, un, otrkārt, ka nelabvēlīgās sekas, kas no šīs atšķirīgās attieksmes izriet attiecībā uz sabiedrībām, kuras ir citu dalībvalstu rezidentes, nevar neitralizēt ar Spānijas Karalistes noslēgtajām konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu.

68 Tā kā Spānijas Karaliste nav norādījusi uz piemēriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas varētu pamatot šādi radīto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ir jāatzīst, ka iebildums par EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu ir pamatots.

69 No visa iepriekš minētā izriet, ka atbrīvojuma no nodokļa ieturšanas no dividendām, ko izmaksājušas sabiedrības, kas ir Spānijas rezidentes, saņemšanai paredzot tādus dividendu saņēmēju sabiedrību līdzdalības apmēru dividendes izmaksājamo sabiedrību kapitālu, kas dividendu saņēmēju sabiedrībām, kuras ir citas dalībvalsts rezidentes, ir augstāks nekā dividendu saņēmēju sabiedrībām, kas ir Spānijas rezidentes, Spānijas Karaliste nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus.

Par EEZ līguma 40. panta pērkumu

70 Vispirms jāatceras, ka Tiesa pēc savas ierosmes var izvērtēt, vai ir izpildīti nosacījumi, kas prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi celšanai paredzēti EKL 226. pantā (1992. gada 31. marta spriedums lietā C-362/90 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-2353. lpp., 8. punkts; 2002. gada 15. janvāra spriedums lietā C-439/99 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-305. lpp., 8. punkts; 2006. gada 4. maija spriedums lietā C-98/04 Komisija/Apvienotā Karaliste, Krājums, I-4003. lpp., 16. punkts, un 2007. gada 26. aprīļa spriedums lietā C-195/04 Komisija/Somija, Krājums, I-3351. lpp., 21. punkts).

71 Atbilstoši Tiesas Statūtu 21. pantam un Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kā arī ar šo tiesību normu saistītajai judikatūrai prasības pieteikums tostarp ir jābūt ietvertam strīda priekšmetam un kopsavilkumam par izvirzītajiem pamatiem. Tādējādi Komisijas pienākums jebkurā prasības pieteikumā, kas iesniegts saskaņā ar EKL 226. pantu, ir norādīt precīzus iebildumus, par kuriem Tiesa tiek līgta lemt, kā arī vismaz vispārīgi norādīt juridiskos un faktiskos pierādījumus, ar kuriem iebildumi ir pamatoti (skat. 2009. gada 10. decembra spriedumu lietā C-390/07 Komisija/Apvienotā Karaliste, 339. punkts).

72 Šajā lietā Komisija, apgalvojot, ka Spānijas Karaliste ir pērkusi EEZ līguma 40. pantu, ir atsaukusies vienīgi uz atšķirīgo attieksmi, kas izriet no Likuma par nerezidentu ienākuma nodokli 14. panta 1. punkta, salīdzinājumā ar sabiedrībā, kas ir Spānijas rezidentes, izmaksājām dividendu piemērojamo režīmu.

73 Kā izriet no šī iepriekš minētā 14. panta 1. punkta formulējuma, ir jāatzīst, ka šis noteikums ir piemērojams tikai attiecībā uz citās dalībvalstīs reģistrētajām sabiedrībā izmaksājām dividendām.

74 Tā kā Komisija nav iesniegusi informāciju par EBTA valsts reģistrētajām sabiedrībā izmaksājām dividendu piemēroto tiesisko režīmu, Tiesas rīcībā nav pietiekamas informācijas, lai varētu precīzi novērtēt Spānijas Karalistei inkriminētā EEZ līguma 40. panta pērkuma apjomu un lūdz ar to pārbaudīt Komisijas norādītās pienākumu neizpildes pastāvīšanu.

75 Lūdz ar to iebildums par EEZ līguma 40. panta pērkumu ir noraidāms kā nepieņemams.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

76 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 Reglamenta 69. panta 3. punktu, 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. Tā kā Komisijas prasība ir apmierināta tikai daļēji, katrs lietas dalībnieks sedz savus tiesāšanas izdevumus pats.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmajā palīgā) nospriež:

1) atbr?vojuma no nodok?a ietur?šanas no dividend?m, ko izmaks?jušas sabiedr?bas, kas ir Sp?nijas rezidentes, sa?emšanai paredzot t?du dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu l?dzdal?bas apm?ru dividendes izmaks?jošo sabiedr?bu kapit?l?, kas dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kuras ir citas dal?bvalsts rezidentes, ir augst?ks nek? dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kas ir Sp?nijas rezidentes, Sp?nijas Karaliste nav izpild?jusi EKL 56. panta 1. punkt? paredz?tos pien?kumus;

2) p?r?j? da?? pras?bu noraid?t;

3) Eiropas Komisija un Sp?nijas Karaliste sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – sp??u.