

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2022. gada 17. mart? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 63. pants – Kapit?la br?va aprite – Kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (KIU) izmaks?tu dividendu aplikšana ar nodokli – KIU rezidenti un nerezidenti – Atš?ir?ga attieksme – Nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? tikai KIU nerezidentiem izmaks?t?m dividend?m – Situ?ciju sal?dzin?m?ba – Nov?rt?šana – KIU da?u tur?t?ju nodok?u rež?ma ?emšana v?r? un citu nodok?u uzlikšana uz??mumiem rezidentiem – Neesam?ba

Liet? C?545/19

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?vo š??r?jtiesu centrs – CAAD), Portug?le) iesniedza ar 2019. gada 9. j?lija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2019. gada 17. j?lij?, tiesved?b?

### **AllianzGI?Fonds AEVN**

pret

### **Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pirm?s pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], kas pilda otr?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši I. Ziemele, T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Šv?rebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un A. Kumins [*A. Kumin*],

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

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *AllianzGI?Fonds AEVN* v?rd? – J. Lobato Heitor un R. Pereira de Abreu, advogadas, k? ar? F. Cabral Matos, advogado,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inez Fernandes un A. de Almeida Morgado, k? ar? A. Homem un P. Barros da Costa, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels un G. Braga da Cruz, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2021. gada 6. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 56. un 63. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *AllianzGI/Fonds AEVN*, no vienas puses, un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle), no otras puses, par tīdu aktu atcelšanu, ar kuriem pārdēj minētā ir piemērojusi uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā par 2015. un 2016. gadu.

### Portugāles tiesības

3 *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Noteikumi par nodokļu atvieglojumiem), redakcijā, kas piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “EBF”), 22. pantā bija noteikts:

“1. – Uzņēmumu ienākuma nodokli saskaņā ar šajā pantā paredzētajiem noteikumiem uzliek vārtspāru investīciju fondiem, nekustamo īpašumu investīciju fondiem, vārtspāru ieguldījumu sabiedrībām un nekustamo īpašumu ieguldījumu sabiedrībām, kas ir izveidotas un darbojas saskaņā ar valsts tiesību aktiem.

[..]

3. – Lai noteiktu ar nodokli apliekamo peļņu, neņem vērā ienākumus, kas minēti [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss)] 5., 8. un 10. pantā, izņemot gadījumus, ja šo ienākumu avots ir saimnieciskās darbības subjekti, kuru rezidences vieta vai adrese ir valstī, teritorijā vai reģionā, uz ko attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms, un kas ir ietverti sarakstā, kas apstiprināts ar valdības locekļa, kas atbild par finansēm, rīkojumu, nedz arī izmaksas, kas ir saistītas ar šādiem ienākumiem vai paredzētas [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Uzņēmumu ienākumu nodokļa kodekss)] 23. A. pantā, nedz arī ienākumus, tostarp atlaides, un izmaksas, kas ir saistītas ar pārvaldības maksu vai cita veida maksu, ko izmanto 1. punktā minētie saimnieciskās darbības subjekti.

[..]

6. – 1. punktā minētie saimnieciskās darbības subjekti ir atbrīvoti no *derrama municipal* (ienākumu pašvaldības nodeva) un *derrama estadual* (ienākumu valsts nodeva).

7. – Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 73., 74., 76. un 78. pantu *mutatis mutandis* piemēro apvienošanās, sadalīšanas gadījumiem vai akciju iegādei pret atlīdzību natūrā, kurā iesaistīti 1. punktā minētie saimnieciskās darbības subjekti, tostarp tie, kas nav juridiskas personas, turklāt akciju iegādei pret atlīdzību natūrā ir jāpiemēro minētā kodeksa 73. panta 3. punktā paredzētais režīms, ko piemēro aktīvu pārvešanai.

8. – Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 88. pantā noteiktās pašas nodokļu likmes *mutatis mutandis* piemēro pašreizējam režīmam.

[..]

10. – Ienākumiem, kurus guvuši 1. punktā minētie nodokļu maksātāji, nav jāpiemēro uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā.

[..]

14. – Šī panta 7. punkta tiesību normas piemēro darbam, kas minētas šajā punktā un kurās ir iesaistīti saimnieciskās darbības subjekti, kuru galvenais birojs, faktiskā darbības vieta vai adrese ir Portugāles teritorijā vai kādas citas Eiropas Savienības dalībvalstī, proti, Eiropas Ekonomiskajā zonā, jo pastāv administratīvās sadarbības pienākums attiecībā uz informācijas apmaiņu un palīdzību piedziņai, kas ir līdzvērtīga tai, kas pastāv Eiropas Savienībā.

15. – Šī panta 1. punktā minēto sabiedrību vai fondu vadības struktūras ir solidāri atbildīgas par to sabiedrību vai fondu nodokļu parādiem, kuru pārvaldību tās nodrošina.”

4 EBF 22. A. pantā ir paredzēts:

“1. – Neskarot 3. punkta tiesību normas, ienākumiem no iepriekšējā pantā paredzētajā režīmā iekārtoto saimnieciskās darbības subjektu daļām vai kapitāla daļām uzliek iedzīvotāju ienākuma nodokli vai uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši šādām tiesību normām:

a) attiecībā uz ienākumiem, kas tiek izmaksāti Portugāles teritorijā rezidējošiem labuma guvējiem, vai attiecībā uz ienākumiem, kas ir attiecināmi uz pastāvīgu darījumdarbības vietu, kas atrodas šajā teritorijā, ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā:

i) atbilstoši Iedzīvotāju ienākuma nodokļa kodeksa 71. panta 1. punktā paredzētajai likmei, ja labuma guvēji ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir galīgšs, ja ienākumi ir gūti ārpus komercdarbības, rūpnieciskās vai lauksaimnieciskās darbības;

ii) atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 94. panta 4. punktā paredzētajai likmei, ja labuma guvēji ir šis nodokļa maksātāji, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir nodokļu avansa maksājums, izņemot gadījumu, ja nodokļu maksātājam tiek piemērots atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas izslēdz ienākumus no kapitāla, un tādā gadījumā tas ir galīgšs.

[..]

c) attiecībā uz ienākumiem no daļām nekustamo pašumu investīciju fondos un kapitāla daļām nekustamo pašuma ieguldījumu sabiedrībās, kuru labuma guvēji ir nodokļu maksātāji nerezidenti, kuriem nav pastāvīgas darījumdarbības vietas Portugāles teritorijā, no kuriem šie ienākumi ir apliekami ar galīgo nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā 10 % apmērā, ja runa ir par sadalījumiem ienākumiem vai kas rodas no daļu atpiršanas darījumiem vai, konkrēti, 10 % likmes apmērā citos gadījumos;

d) attiecībā uz ienākumiem no daļām vērtspapīru investīciju fondos vai kapitāla daļām ieguldījumu sabiedrībās, uz kurām attiecas iepriekšējā pantā paredzētais režīms, ieskaitot kapitāla pieaugumu, kas rodas šādu daļu atpiršanas vai likvidācijas rezultātā, kuru labuma guvēji nav Portugāles teritorijas rezidenti un kuriem tur nav pastāvīgas darījumdarbības vietas, uz ko šie ienākumi ir attiecināmi, tiem tiek piemērots iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa atbrīvojums;

e) citos gadījumos atbilstoši Iedzīvotāju ienākuma nodokļa kodeksā vai Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksā paredzētajām tiesību normām.

2. – Iepriekšējā punkta a) apakšpunkta i) punktā un b) apakšpunktā ietvertās tiesību normas ir piemērojamas, neskarot izvēles iespēju attiecībā uz visiem ienākumiem, ja runa ir par ienākumiem, kurus iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji ir guvuši ārpus komercdarbības, rūpnieciskās vai lauksaimnieciskās darbības, un šādu gadījumu nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir nodokļu avansa maksājums saskaņā ar Iedzīvotāju ienākuma nodokļa kodeksa

78. panta tiesību normām.

3. – 1. punkta c) un d) apakšpunkta tiesību normas nepiemēro un ienākumiem uzliek nodokli atbilstoši 1. punkta a), b) vai e) apakšpunkta tiesību normām, ja:

a) labuma guvēji rezidē valstī, teritorijā vai reģionā, uz ko attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms saskaņā ar sarakstu, kas apstiprināts ar valdības lēmumu, kas atbild par finansēm, rīkojumu;

b) labuma guvēji ir saimnieciskās darbības subjekti nerezidenti, no kuriem vairāk nekā 25 % tieši vai netieši pieder valsts teritorijā rezidējošiem saimnieciskās darbības subjektiem vai fiziskām personām.

[..]

13. – Šis režīms piemērošanas vajadzībām ienākumi no nekustamo pašumu investīciju fondu daļēm un nekustamo pašumu ieguldījumu sabiedrību kapitāla daļēm, ieskaitot kapitāla pieaugumu, kas rodas, nododot par atlīdzību, atpērkot vai likvidējot šādas daļas, tiek uzskatīti par ienākumiem no nekustamo pašuma.”

5 Uzņēmumu ienkuma nodokļa kodeksa 3. panta 1. punkts redakcijā, kas piemērojama pamatlīdī, bija formulēts šādi:

“Uzņēmumu ienkuma nodokli uzliek:

[..]

d) ienākumiem no dažādām kategorijām, ko ņem vērā, uzliekot iedzīvotāju ienkuma nodokli, kā arī jebkuriem kapitāla palielinājumiem, ko par brīvu ieguvuši iepriekšējā panta 1. punkta c) apakšpunktā minētie saimnieciskās darbības subjekti, kuriem nav pastāvīgas darījumdarbības vietas vai kuriem tāda ir, bet pēdējās minētās nevar uz tiem attiecināt.”

6 Atbilstoši šī kodeksa 4. pantam:

“2. – Juridiskām personām un citiem saimnieciskās darbības subjektiem, kam ne galvenais birojs, ne faktiskā darbības vieta neatrodas Portugāles teritorijā, uzliek uzņēmumu ienkuma nodokli vienīgi tiem ienākumiem, kurus tie gūst šajā teritorijā.

3. – Saistībā ar iepriekšējā punktā noteikto par Portugāles teritorijā gūtiem ienākumiem tiek uzskatīti tie, kas ir attiecināmi uz šajā teritorijā esošu pastāvīgu darījumdarbības vietu, kā arī ienākumi, kas neatbilst šai prasībai un ir norādīti turpmāk:

[..]

c) turpmāk minētie ienākumi, kuru maksātājam rezidences vieta, galvenais birojs vai faktiskā darbības vieta ir Portugālē vai kuru samaksa ir attiecināma uz pastāvīgu darījumdarbības vietu, kas atrodas šajā teritorijā:

[..]

3) citi kapitāla pieauguma veidi;

[..].”

7 Minētā kodeksa 87. panta 4. punkts ir paredzēts:

“Uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, ko piemēro to saimnieciskās darbības subjektiem, kuru galvenais birojs vai faktiskās darbības vieta neatrodas Portugāles teritorijā vai kuriem šajā teritorijā nav pastāvīga darījumdarbības vieta, uz kuru varētu attiecināt šādus ienākumus, ir 25 % [..].”

8 Saskaņā ar šo paša kodeksa 88. panta 11. punktu:

“Pašu nodokļu likmi 23 % apmērā uzliek peļņai, ko izmaksā saimnieciskās darbības subjekti, kuri maksā uzņēmumu ienākuma nodokli un ko saņem nodokļa maksātāji, kam ir piemērojams pilnīgs vai daļējs nodokļa atbrīvojums, kas šajā gadījumā ietver ienākumus no kapitāla, ja kapitāla daļas, attiecībā uz kurām šāda peļņa ir saņemta, iepriekšējā gadā pirms to nodošanas atklātībā nav nepretraukti bijušas viena un tās pašas nodokļa maksātāja rīcībā, un tās netiek saglabātas tik ilgi, cik nepieciešams šā laikposma pabeigšanai.”

9 Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 94. pants ir noteikts:

“1. – Uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā piemēro šādai Portugāles teritorijā gūtai peļņai:

[..]

c) ienākumiem no kapitāla, kas nav paredzēti iepriekšējos punktos, un ienākumiem no nekustamā pašuma, kē tie ir definēti iedzīvotāju ienākuma nodokļa uzlikšanai, ja minēto ienākumu maksātājs ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs vai ja ienākuma nodokli saistībā ar savu saimniecisko vai profesionālo darbību maksā fiziskas personas, kuras sniedz vai kurām ir pienākums sniegt pārskatus;

[..].

3. – Ieturējumi ienākumu gūšanas vietā ir avansa maksājums, izņemot turpmāk norādītajos gadījumos, kad tie ir galīgi:

[..]

b) ja ienākumu saņēmājs, izņemot pašuma ienākuma nodokli, ir saimnieciskās darbības subjekts nerezidents, kuram nav pastāvīga darījumdarbības vieta Portugāles teritorijā vai kuram šāda vieta ir, bet šos ienākumus nevar attiecināt uz konkrēto labuma guvēju.

[..]

5. – Iepriekšējā punkta minētās tiesību normas nav piemērojamas ieturējumiem, kuri saskaņā ar 3. punktu ir [..] galīgi un kam piemēro 87. pants minētās nodokļu likmes.

6. – Pienākums piemērot uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā rodas dienā, kad tās pats pienākums ir noteikts iedzīvotāju ienākuma nodokļa kodeksā, vai, ja tāda nav, dienā, kad ienākumi nonāk saņēmāja rīcībā; ieturētās summas jāsamaksā valstij līdz mēneša, kas seko mēnesim, kurā tās tika ieturētas, 20. datumam saskaņā ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa kodeksa vai tās īstenošanas tiesību aktu noteikumiem.”

10 [Código do Imposto do Selo (Zmognodevas kodekss)] ietvert? s visp?r?j?s tabulas 29. punkt?, redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, bija noteikts:

“29. – To kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu neto uzskaites v?rt?ba, kas ietilpst *EBF* 22. panta piem?rošanas jom?:

29.1. – kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumi, kas iegulda vien?gi naudas tirgus instrumentos un noguld?jumos: 0,0025 % no neto uzskaites v?rt?bas katram ceturksnim;

29.2. – citi kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumi: 0,00125 % no uzskaites neto v?rt?bas katr? ceturksn?.”

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

11 *AllianzGI?Fonds AEVN* ir atkl?ts kolekt?vo ieguld?jumu uz??mums (KIU), kas ir izveidots saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem un kura galvenais birojs atrodas V?cij?. To p?rvalda vad?bas dienests, kura galvenais birojs ar? atrodas V?cij?, jo šis saimniecisk?s darb?ba subjekts nav ne rezidents, ne ar? tam ir past?v?ga dar?jumdarb?bas vieta Portug?l?.

12 *AllianzGI?Fonds AEVN*, kura nodok?u rezidence ir V?cija, saska?? ar V?cijas tiesisko regul?jumu ir piem?rots atbr?vojums no uz??mumu ien?kuma nodok?a šaj? dal?bvalst?. Šis nodok?u statuss tam liedz atg?t ?rvalst?s samaks?tos nodok?us, veicot nodok?u kred?tu starptautiskas dubultas nodok?u uzlikšanas d??, vai piepras?t jebk?du šo nodok?u atmaksu.

13 2015. un 2016. gad? *AllianzGI?Fonds AEVN* pieder?ja kapit?la da?as da??d?s Portug?l? rezid?još?s sabiedr?b?s. Dividend?m, ko t? šaj? sakar? sa??ma šo divu gadu laik?, saska?? ar Uz??mumu ien?kuma nodok?a kodeksa 87. panta 4. punkta c) apakšpunktu tika uzlikts nodoklis, piem?rojot gal?go nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? ar 25 % likmi par kop?jo summu 39 371,29 EUR apm?r?.

14 Attiec?b? uz 2015. gadu *AllianzGI?Fonds AEVN* sa??ma atmaksu 5065,98 EUR apm?r? atbilstoši Portug?les Republikas un V?cijas Federat?v?s Republikas nosl?gtajai konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kur? paredz?ta maksim?l? 15 % nodok?u likme dividend?m.

15 2017. gada 29. decembr? *AllianzGI?Fonds AEVN* iesniedza Nodok?u un muitas iest?d?s dz?bu par aktiem, ar kuriem p?d?j? min?t? veica uz??muma ien?kuma nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? par 2015. un 2016. gadu. T? l?dza atcelt šos aktus Savien?bas ties?bu p?rk?puma d?? un atz?t t?s ties?bas uz Portug?l? nepamatoti samaks?t? nodok?a atmaksu. Š? s?dz?ba tika noraid?ta ar 2018. gada 13. novembra l?mumu.

16 2019. gada 12. febru-r? *AllianzGI?Fonds AEVN* v?rs?s iesniedz?jties? *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* [Š??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?vo š??r?jtiesu centrs – CAAD)], lai atceltu aktus par nodok?a ietur?jumu g?šanas viet? par atlikumu 34 305,31 EUR apm?r?.

17 Iesniedz?jties? *AllianzGI?Fonds AEVN* apgalvo, ka 2015. un 2016. gad? KIU, kuri bija dibin?ti un darboj?s saska?? ar Portug?les tiesisko regul?jumu, tika piem?rots labv?l?g?ks nodok?u rež?ms nek? tas, kas Portug?l?, jo attiec?b? uz dividend?m, ko izmaks?jušas Portug?l? re?istr?tas sabiedr?bas, šiem uz??mumiem saska?? ar *EBF* 22. panta 3. punktu bija piem?rots atbr?vojums no uz??mumu ien?kuma nodok?a. *AllianzGI?Fonds AEVN* uzskata, ka, uzliekot 25 % nodokli dividend?m, kuras tai izmaks? Portug?l? re?istr?tas sabiedr?bas, pret to tiek ?stenota diskrimin?joša attieksme, kas ir aizliegta ar LESD 18. pantu, k? ar? kapit?la br?vas aprites

ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

18 Nodokļu un muitas iestāde savukārt apstiprina, ka Portugāles nodokļu režīms, ko piemēro KIU, kuri ir dibināti un darbojas saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, un režīms, ko piemēro Vācijas dibinātiem un reģistrētiem KIU, pēc sava rakstura nav salīdzināms, jo pirmais no šiem režīmiem ar neizslēdz nodokļa uzlikšanu dividendām uzņēmumiem, uz kuriem tas attiecas, neatkarīgi no tā, vai tā būtu zīmognodeva vai paša nodoklis, kas paredzēts Uzņēmumu ienkoma nodokļa kodeksa 88. panta 11. punktā. Ņemot vērā faktu, ka nodokļa uzlikšana dividendām notiek saskaņā ar atšķirīgu kārtību, nekā neliecinot, ka nodokļu slogi, kas gulstas uz dividendām, kuras saņem KIU, kuri ir dibināti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesisko regulējumu, būtu mazāks par to, kāds gulstas uz dividendām, kuras Portugālei saņem tās uzņēmums kā *AllianzGI/Fonds AEVN*. Nodokļu un muitas iestāde piebilst, ka nav arī pierādīts, ka tā ieguldītāji nevarēs atgūt to nodokļa daļu, kuru *AllianzGI/Fonds AEVN* nav atguvis.

19 Iesniedzējtiesa jautā, vai, piemērojot atbrīvojumu no uzņēmuma ienkoma nodokļa dividendām, ko Portugālei reģistrētas sabiedrības izmaksā KIU, kuru galvenais birojs ir šajās dalībvalstīs un kuri ir dibināti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesisko regulējumu, nosakot 25 % no dividendām, ko šīs sabiedrības izmaksā KIU, kuru galvenais birojs ir citās Savienības dalībvalstīs un kuri tādējādi nav nedz izveidoti, nedz darbojas atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, Portugāles nodokļu režīms ir pretrunā ar LESD 56. pantam par pakalpojumu sniegšanas brīvību un LESD 63. pantam par kapitāla brīvību.

20 Šīs apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD* (Šīs tiesības nodokļu lietās (Administratīvo šīs tiesību centrs – CAAD)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [LESD 63. pantam], kas attiecas uz kapitāla brīvību apturēt, vai [LESD 56. pantam], kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, ir pretrunā [EBF] 22. pantā atspoguļotais un pamatlietā aplūkots nodokļu režīms, kurā ir paredzēts, ka tiek piemērots galīgā rakstura nodokļa ieturējums ienkumu gūšanas vietā dividendām, ko izmaksā Portugāles sabiedrības [KIU], kas nav rezidenti Portugālei un ir reģistrēti citās Savienības dalībvalstīs, savukārt [KIU], kas ir izveidoti saskaņā ar Portugāles nodokļu tiesību aktiem un kas nodokļu mērķiem ir reģistrēti Portugālei, var saņemt atbrīvojumu no ieturējuma ienkumu gūšanas vietā, ko piemēro minētajiem ienkumiem?

2) Vai, paredzot nodokļa ieturējumu ienkumu gūšanas vietā par dividendām, kas izmaksātas [KIU], kuri nav rezidenti, un paredzot iespēju saņemt atbrīvojumu no šīs nodokļa ieturējuma ienkumu gūšanas vietā vienīgi [KIU] rezidentiem, pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos tiek paredzēta nelabvēlīga attieksme pret dividendām, kas izmaksātas [KIU], kuri nav rezidenti, jo pārdējiem minētajiem nav nekādas iespējas izmantot minēto atbrīvojumu?

3) Vai nodokļu režīmam, ko piemēro [KIU] daļu turētājiem, ir nozīme, novērtējot Portugāles tiesību aktu diskriminājošo raksturu, kas paredz pašu un atšķirīgu nodokļu režīmu i) [KIU] (rezidentiem), no vienas puses, un ii) attiecīgajiem [KIU] daļu turētājiem, no otras puses? Vai, Ņemot vērā, ka nodokļu režīmu, ko piemēro [KIU] rezidentiem, neietekmē vai nemaina fakts, ka to attiecīgā daļu turētāji ir vai nav rezidenti Portugālei, lai noteiktu, vai situācijas ir salīdzināmas, novērtējot šo tiesību aktu diskriminājošo raksturu, ir jāņem vērā tikai ieguldījumu instrumenta līmenī piemērojami nodokļi?

4) Vai ir pieļaujama atšķirīga attieksme pret [KIU] rezidentiem un [KIU] nerezidentiem Portugālei, Ņemot vērā, ka fiziskām vai juridiskām personām, kas ir rezidentes Portugālei un kurām pieder daļas [KIU] (rezidentos vai nerezidentos), abos gadījumos tiek vienādi uzlikts nodoklis par ienkumiem, ko izmaksā [KIU] (un parasti tās no šīs nodokļa netiek atbrīvotas), lai arī daļu

turētājiem, kuri nav rezidenti, tiek uzlikti lielāki nodokļi?

5) Vai, ņemot vērā, ka pašreizējā tiesvedībā minētā diskriminācija ir saistīta ar tādus nodokļus uzlikšanu ienākumiem, kas rodas no dividendām, kuras [KIU] rezidenti izmaksā daļu turētājiem, ir pieļaujams, lai, novērtējot ienākuma nodokļa salīdzināmbū, tiktu ņemti vērā citi nodokļi, nodevas vai maksājumi, kas veicami saistībā ar [KIU] veiktajiem ieguldījumiem? Konkrēti, vai salīdzināmbū analīzes nolūkā ir likumīgi un pieļaujami ņemt vērā nodokļus ietekmi uz kapitālu, izdevumiem vai citiem maksājumiem, nevis vienīgi [KIU] ienākumu nodokļa ietekmi, tostarp iespējamus pašus nodokļus?”

### **Par Iegumu atkārtoti sēkt tiesvedības mutvārdu daļu**

21 Pēc ģenerālvokātes secinājumu nolikšanas *AllianzGI/Fonds AEVN* ar procesuālu dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2021. gada 21. jūlijā, lūdzta izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sēkšanu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu.

22 Prasības pamatojumam *AllianzGI/Fonds AEVN* būtībā apgalvo, ka ģenerālvokātes secinājumi, ciktāl tajos ir aplūkots jautājums par *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss) 14. panta 3. punkta piemērojamību pamatlietā, ir balstīti uz jauniem apstākļiem, kurus lietas dalībnieki vēl nav apsprieduši. *AllianzGI/Fonds AEVN* it pašā atsaucas uz šo secinājumu 10., 20. un 92. punktu. Turklāt tas apstrīd gan ģenerālvokātes interpretāciju attiecībā uz apgalvoto nepieciešamību novērst nodokļa neuzlikšanu KIU nerezidentu izmaksātajām dividendām, gan tās veikto analīzi par nodokļa uzlikšanas metodi dividendām, uzliekot zīmognodevu.

23 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Tiesas Reglamentā iepriekšminēto statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus, atbildot uz ģenerālvokātes secinājumiem (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Tesco Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Otrkārt, saskaņā ar LESD 252. panta otro daļu ģenerālvokātes pienākums ir, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklēt tiesas sēdē izteikt pamatotus secinājumus par lieti, kurās atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga viena iesaistīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerālvokāts tos izdara. Līdz ar to tas, ka viena no ieinteresētajām personām nepiekrīt ģenerālvokātes secinājumiem, neatkarīgi no tā, kādus jautājumus tas tajos izskata, pats par sevi nevar būt iemesls, kas pamato mutvārdu daļas atkārtotu sēkšanu (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Tesco Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 ņemot to vērā, saskaņā ar Reglamenta 83. pantu Tiesa jebkurā brīdī, uzklausi ģenerālvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sēkšanu, it pašā, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru ieinteresētās personas nav apspriedušas (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Tesco Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).



26 Šaj? gad?jum? Tiesa, uzklaus?jusi ?ener?ladvok?ti, tom?r uzskata, ka rakstveida procesa beig?s un ?emot v?r?, pirmk?rt, preciz?jumus, ko iesniedz?jtiesa sniegusi p?c Tiesas l?guma par papildu inform?ciju, un, otrk?rt, lietas dal?bnieku sniegt?s atbildes uz Tiesas rakstveida jaut?jumiem, t?s r?c?b? ir visa vajadz?g? inform?cija, lai pie?emtu nol?mumu. Turkl?t š? lieta nevar tikt izskat?ta, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dal?bnieki nav apsprieduši, un l?gums atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u neatkl?j nevienu jaunu faktu, kas var?tu ietekm?t pie?emamo nol?mumu.

27 Turkl?t, ?emot v?r? š? sprieduma 24. punkt? min?to judikat?ru, *AllianzGI?Fonds AEVN* iebildumi pret ?ener?ladvok?tes secin?jumos veikto anal?zi par apgalvoto nepieciešam?bu izvair?ties no nodok?u neuzlikšanas KIU nerezidentu izmaks?taj?m dividend?m, k? ar? par nodok?a uzlikšanas metodi dividend?m, uzliekot z?mognodevu, nevar attaisnot tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu.

28 Š?dos apst?k?os Tiesa, uzklaus?jusi ?ener?ladvok?ti, uzskata, ka r?kojums par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu nav j?izdod.

### **Par prejudici?lajiem jaut?jumiem**

29 Ar pieciem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 56. un 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru sabiedr?bu rezidenšu KIU nerezidentam izmaks?taj?m dividend?m piem?ro nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, savuk?rt KIU rezidentam izmaks?taj?m dividend?m piem?ro atbr?vojumu no š?da ietur?juma. Š? tiesa šaub?s, pirmk?rt, vai šo atš?ir?go nodok?u rež?mu atkar?b? no sa??m?ja uz??muma rezidences vietas var pamatot ar to, ka KIU rezidentam tiek piem?rota cita nodok?a uzlikšanas metode, un, otrk?rt, vai KIU rezidentu un nerezidentu situ?cijas sal?dzin?m?bas v?rt?jums, lai noteiktu, vai starp tiem past?v objekt?va atš?ir?ba, kas attaisno ar attiec?g?s dal?bvalsts noteikumiem ieviesto atš?ir?go rež?mu, b?tu j?veic tikai ieguld?jumu instrumenta l?men? vai ar? b?tu j??em v?r? ar? da?u tur?t?ju situ?cija.

### **Par piem?rojamo aprites br?v?bu**

30 T? k? prejudici?lie jaut?jumi ir uzdoti gan saist?b? ar LESD 56. pantu, gan t? 63. pantu, vispirms ir j?nosaka, vai un attiec?g? gad?jum? k?d? m?r? t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais var ietekm?t pakalpojumu sniegšanas br?v?bas un kapit?la br?vas aprites ?stenošanu.

31 Šaj? zi?? no iedibin?t?s judikat?ras izriet – lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regul?jumu attiecas viena vai otra no LES garant?taj?m pamatbr?v?b?m, ir j??em v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma priekšmets (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2018. gada 21. j?nijs, *Fidelity Funds* u.c., C?480/16, EU:C:2018:480, 33. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un 2020. gada 3. marts, *Tesco?Global Áruházak*, C?323/18, EU:C:2020:140, 51. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

32 Pamatlieta attiecas uz pras?bu atcelt aktus, ar kuriem ir piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? dividend?m, kuras pras?t?jai pamatliet? ir izmaks?jušas Portug?l? re?istr?tas sabiedr?bas par 2015. un 2016. gadu, k? ar? t?da valsts tiesisk? regul?juma sader?bu ar Savien?bas ties?b?m, kur? iesp?ja piem?rot atbr?vojumu no š?da nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? ir paredz?ta tikai tiem KIU, kas ir izveidoti un darbojas saska?? ar Portug?les ties?bu aktiem vai kuru vad?bas dienests darbojas Portug?l? ar past?v?gas dar?jumdarb?bas vietas starpniec?bu.

33 T? k? pamatliet? apl?kot? valsts tiesisk? regul?juma priekšmets ir KIU sa?emto dividenžu

nodokļu režīms, ir jāuzskata, ka pamatlietā aplūkots situācija ir saistīta ar kapitāla brīvu apriti (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 35. un 36. punkts).

34 Turklāt, pieņemot, ka pamatlietā aplūkots tiesiskais regulējums aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu citā dalībvalstī, kas nav Portugāles Republika, reģistrēta KIU darbību, kur tas likumīgi sniedz līdzīgus pakalpojumus, šādas sekas neizbēgami ietekmētu nodokļu režīmu, kas attiecas uz šīm uzņēmumiem nerezidentam izmaksājām dividendām, un neattiecināto prejudiciālo jautājumu atsevišķu izvērtēšanu saistībā ar pakalpojumu sniegšanas brīvību. Šī brīvība šajā gadījumā ir sekundāra salīdzinājumā ar kapitāla brīvu apriti un var tikt piesaistīta tai (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 37. punkts).

35 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums ir jāpārbauda, Ņemot vērā vienīgi LESD 63 pantu.

### **Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību**

36 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādā ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai rezidentus atturēt veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. it īpaši spriedumus, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 27. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 30. janvāris, *Köln Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkotajai valsts tiesiskajai regulājumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tiek piešķirts KIU, kuri ir izveidoti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, lai gan dividendām, kas tiek izmaksātas citā dalībvalstī reģistrētiem KIU, nevar piemērot šo atbrīvojumu no nodokļa.

38 Paredzot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā KIU nerezidentiem izmaksātām dividendām un paredzot iespēju piemērot atbrīvojumu no šāda nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā tikai KIU rezidentiem, pamatlietā aplūkotajai valsts tiesiskajai regulājumā tiek noteikts nelabvēlīgs režīms KIU nerezidentiem izmaksātām dividendām.

39 Šāds nelabvēlīgs režīms var atturēt, pirmkārt, KIU nerezidentus veikt ieguldījumus Portugālī reģistrētās sabiedrības un, otrkārt, ieguldītājus, kas ir Portugāles rezidenti, iegādāties daļas šādos KIU, un līdz ar to ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

40 Ņemot to vērā, saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants tomēr neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgus nodokļu tiesību aktu normas, kurās ir nošķirti nodokļu maksātāji, kas savas rezidences vietas vai kapitāla ieguldījuma vietas aspektā ir atšķirīgi situācijā.

41 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Proti, pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šā panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaigi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2021.

gada 29. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (PVKIU izmaks?tie ien?kumi) C?480/19, EU:C:2021:334, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Tiesa ir ar? nospriedusi, ka l?dz ar to LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? at?aut? atš?ir?g? attieksme ir j?noš?ir no LESD 65. panta 3. punkt? aizliegt?s diskrimin?cijas. T?d?j?di, lai valsts ties?bu normas nodok?u jom? var?tu tikt uzskat?tas par sader?g?m ar LES norm?m par kapit?la br?vu apriti, ir nepieciešams, lai no t? izrietoš? atš?ir?g? attieksme skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai ar? to pamatotu prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi (spriedums, 2021. gada 29. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (PVKIU izmaks?tie ien?kumi) C?480/19, EU:C:2021:334, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

### **Par objekt?vi sal?dzin?mu situ?ciju esam?bu**

43 Lai izv?rt?tu, vai attiec?g?s situ?cijas ir sal?dzin?mas, iesniedz?jtiesa šaub?s, pirmk?rt, vai da?u tur?t?ju situ?cija ir j??em v?r? t?pat k? KIU situ?cija un, otrk?rt, vai Portug?les nodok?u sist?m? past?v noteikti nodok?i, kas ir uzliekami tikai KIU rezidentiem.

44 Portug?les vald?ba b?t?b? apgalvo, ka attiec?g?s KIU rezidentu un nerezidentu situ?cijas neesot objekt?vi sal?dzin?mas, jo nodok?a uzlikšanu dividend?m, ko sa?em šo divu kategoriju ieguld?jumu uz??mumi no sabiedr?b?m rezident?m Portug?l?, regul? daž?das nodok?u uzlikšanas metodes – proti, pirmk?rt, š?d?m dividend?m piem?ro nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, ja t?s tiek izmaks?tas KIU nerezidentam, un, otrk?rt, t?m uzliek Uz??mumu ien?kuma nodok?a kodeksa 88. panta 11. punkt? paredz?to z?mognodevu, k? ar? ?pašo nodokli, ja t?s tiek izmaks?tas KIU rezidentam.

45 Š? vald?ba ar? nor?da, ka no *EBF* 22. A panta izriet, ka dividend?m, ko KIU rezidenti izmaks? da?u tur?t?jiem rezidentiem Portug?les teritorij? vai kuras ir attiecin?mas uz šaj? teritorij? esošu past?v?gu dar?jumdarb?bas vietu, tiek uzlikts nodoklis 28 % apm?r? (ja labuma guv?ji ir iedz?vot?ju ien?kuma nodok?a maks?t?ji) vai 25 % apm?r? (ja labuma guv?ji ir uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ji), savuk?rt dividend?m, ko izmaks? da?u tur?t?jiem nerezidentiem Portug?les teritorij?, kuriem tur nav past?v?gas dar?jumdarb?bas vietas, piem?ro atbr?vojumu no iedz?vot?ju ien?kuma nodok?a un uz??mumu ien?kuma nodok?a (ar dažiem iz??mumiem, kas galvenok?rt paredz?ti, lai nov?rstu ?aunpr?t?gu izmantošanu).

46 Min?t? vald?ba uzskata, ka starp nodok?a uzlikšanu KIU ien?kumiem un nodok?a uzlikšanu da?u tur?t?ju ien?kumiem š?dos uz??mumos past?v cieša saikne. T?d?j?di Portug?les KIU nodok?a modelis, kas ir “salikts”, struktur?li kombin?jot nodok?us, kas uzlikti, pirmk?rt, KIU rezidentiem, proti, Uz??mumu ien?kuma nodok?a kodeksa 88. panta 11. punkt? paredz?t? z?mognodeva un ?pašais nodoklis, k? ar?, otrk?rt, tie, kas uzlikti da?u tur?t?jiem š?dos uz??mumos, k? ir nor?d?ts iepriekš?j? punkt?. Šie daž?die nodok?i, cik?l tie ir sekm?gi savstarp?ji saist?ti, jo katrs no tiem ir nepieciešams ieviest?s nodok?u sist?mas saska?ot?bai, esot j?apl?ko kopum?.

47 Turkl?t š? pati vald?ba b?t?b? piebilst, ka, v?rt?jot attiec?go situ?ciju sal?dzin?m?bu, nevar ne?emt v?r? nodok?u p?rskat?m?bas sekas, kas raksturo attiec?bas starp pras?t?ju pamatliet? un da?u tur?t?jiem taj?, un tas noz?m?, ka Portug?l? piem?roto nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? var nekav?joties p?rnest uz da?u tur?t?jiem, kuri, neb?dami atbr?voti no nodok?a, var atskait?t vai ar? kredit?t da?u no Portug?l? piem?rot? nodok?a ietur?juma, ko tie ir par?d? V?cij?.

48 Visbeidzot Portug?les vald?ba uzskata – t? k? pras?t?ja pamatliet? ir br?vi izv?l?jusies nestr?d?t Portug?l? ar past?v?gas dar?jumdarb?bas vietas starpniec?bu, t? pati ir izsl?gusi jebk?du iesp?jamu sal?dzin?jumu ar Portug?l? re?istr?tiem KIU, jo t?s situ?cija paties?b? esot

salīdzināma ar citu saimnieciskās darbības subjektu nerezidentu situāciju, kuru Portugāle saņemtajam dividendēm vienmēr tiek uzlikts nodoklis 25 % apmērā.

49 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet – tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai parakstot konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai nodokļam maksātājiem rezidentiem, bet – par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī nodokļam maksātājiem nerezidentiem, minēto nodokļa maksātāju nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā ir nodokļa maksātāji rezidenti (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina u.c.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

50 Attiecībā uz šo sprieduma 44. punktu minēto Portugāles valdības argumentu ir jāatgādina, ka apstākļos, saistībā ar kuriem tika pasludināts 2008. gada 22. decembra spriedums *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), Tiesa ir atzinusi, ka ienākumiem no kapitāla saņēmējiem ir jāpiemēro atšķirīgās nodokļa uzlikšanas metodes atkarībā no tā, vai to saņēmēji ir rezidenti vai nerezidenti, un šo atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas nav objektīvi salīdzināmas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41. punkts).

51 Tāpat lietā, kurā tika pasludināts 2016. gada 2. jūnija spriedums *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402), Tiesa nosprieda, ka atšķirīgā attieksme pret nodokļa uzlikšanu pensiju fondiem izmaksātājam dividendēm atkarībā no tā, vai šie fondi ir rezidenti vai nav rezidenti, kas izriet no divu atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metožu piemērošanas šiem attiecīgajiem fondiem, bija pamatota ar atšķirīgo situāciju starp šo divu nodokļu maksātāju kategorijām, ņemot vērā šajā lietā aplūkoto valsts tiesiskā regulējuma mērķi, kā arī tā priekšmetu un saturu.

52 Tomēr ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic pārbaudi, pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums neparedz vienīgi atšķirīgus nodokļu iekasēšanas nosacījumus atkarībā no valsts izcelsmes dividenžu saņēmēja KIU rezidences vietas, bet patiesībā paredz vienīgi uzņēmumu nerezidentu saņemto dividenžu aplikšanu ar nodokli (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, attiecībā uz zmogņodevu, ka gan no lietas dalībnieku iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem, gan no iesniedzējtiesas atbildes uz Tiesas lūgumu sniegt informāciju izriet – tā kā nodokļa bāzi veido KIU neto grāmatvedības vērtība, šo zmogņodeva ir jāpašuma nodoklis, ko nevar pielīdzināt uzņēmumu ienākuma nodoklim.

54 Turklāt, kā enerģētiskā advokāte ir norādījusi secinājumā 47. punktā, pamatlietā Portugāles nodokļu tiesību aktos KIU rezidentu gadījumā ir nošķirti ienākumi no uzkrātajiem kapitāla un tīrītājiem pārdaļītiem, jo tikai pirmie minētie ir iekārtoti ar minēto zmogņodevu aplikamajiem bāzēm. Tomēr šis aspekts pats par sevi ir pietiekams, lai šo lietu nošķirtu no lietas, kurā ir pasludināts 2016. gada 2. jūnija spriedums *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402).

55 Pat uzskatot, ka šo pašu zmogņodevu var pielīdzināt dividenžu nodoklim, KIU rezidents var izvairīties no šāda nodokļa uzlikšanas dividendēm, veicot to tīrītāju izmaksēšanu, lai gan KIU nerezidentam šāda iespēja nav paredzēta.

56 Otrkārt, attiecībā uz pašo nodokli, kas paredzēts Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 88. panta 11. punktā, no iesniedzējtiesas nolikumā ietvertajam nodokļu iestādes norādēm izriet, ka saskaņā ar šo tiesību normu šo nodokli iekasē no rezidentu KIU saņemtajām dividendēm tikai tad, ja kapitāla daļas, uz kurām dividendes attiecas, nav nepārtraukti bijušas viena un tā paša nodokļu maksātāja turījumā vienu gadu pirms dienas, kad tās tika darītas pieejamas, un nav

bijušas turētājs tik ilgi, cik vajadzīgs, lai šis periods noslogotos. Tādējādi minētajā tiesību normā paredztais nodoklis attiecas uz valsts izcelsmes dividendām, ko saņem KIU rezidents, tikai ierobežotos gadījumos, un tādējādi to nevar pielīdzināt vispārīgam nodoklim, ko ietur par valsts izcelsmes dividendām, kuras saņem KIU nerezidenti.

57 Līdz ar to apstāklis, ka KIU nerezidentiem neuzliek zīmognodevu un nepašo nodokli, kas paredzēts Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 88. panta 11. punktā, nerada tiem objektīvi atšķirīgu situāciju salīdzinājumā ar KIU rezidentiem attiecībā uz nodokļu uzlikšanu Portugāles izcelsmes dividendām.

58 Turpinājumā, runājot par šo sprieduma 48. punktu minēto Portugāles valdības argumentu, ir jānorāda, ka to apgalvo Komisija, atbildot uz Tiesas rakstveida jautājumiem, ka, ņemot vērā pakalpojumu sniegšanas brīvību atbilstoši LESD 56. pantam, saimnieciskās darbības subjektiem ir jābūt iespējai brīvi izvēlēties līdžekļus, kas ir piemēroti, lai veiktu savas darbības dalībvalstī, kas nav viņu rezidences vieta, neatkarīgi no tā, vai tie šajā citā dalībvalstī darbojas pastāvīgi; šo brīvību nedrīkst ierobežot ar diskriminājošām nodokļu tiesību normām.

59 Turklāt, ciktāl Portugāles valdības argumentācija attiecas uz apgalvoto nepieciešamību ņemt vērā daļu turētāju situāciju, no Tiesas judikatūras izriet, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar attiecīgās dalībvalsts iekšējo situāciju ir jāizvērtē, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (skat. it īpaši spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 26. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī šo pētījuma minēto priekšmetu un saturu (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Tostarp, lai novērtētu, vai atšķirīgā attieksme, kas izriet no šāda tiesiskā regulējuma, atspoguļo objektīvu situācijas atšķirību, ir jāņem vērā tikai atbilstošie, attiecīgajā tiesiskajā regulājumā izstrādātie nošķiršanas kritēriji (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Šajā gadījumā, runājot, pirmkārt, par Portugāles tiesiskā regulējuma attiecībā uz nodokļa uzlikšanas dividendām nolīku, saturu un mērķi, vienalga, vai tas būtu pašu KIU vai to daļu turētāju līmenī, gan no iesniedzējtiesas atbildes uz Tiesas līgumu sniegt informāciju, gan no Portugāles valdības sniegtās atbildes uz rakstveida jautājumiem, kas tai tika uzdoti šajā tiesvedībā, izriet, ka minētais režīms ir ticis izveidots atbilstoši "izceļošanas nodokļa" loģikai tādā nozīmā, ka KIU, kas ir izveidoti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, piemēro atbrīvojumu no ienākuma nodokļa, un šis slogs tiek pārņests uz daļu turētājiem rezidentiem, savukārt daļu turētājiem nerezidentiem piemēro atbrīvojumu.

62 Portugāles valdība ir precizējusi, ka valsts režīms attiecībā uz nodokļa uzlikšanu dividendām paredz sasniegt tādus mērķus kā tostarp starptautiskas dubultas nodokļu uzlikšanas novēršana un nodokļa uzlikšana KIU kapitāla daļu turētāju līmenī, lai nodoklis par šiem ienākumiem būtu aptuveni vienāds ar nodokli, kāds tiktu piemērots, ja šos ienākumus būtu tieši guvuši kapitāla daļu turētāji šajos KIU.

63 Iesniedzējtiesai, kura vienīgā ir atbildīga par to, kā interpretēt valsts tiesību normas, ņemot vērā visus pamatlīdētājus, aplūkojamo nodokļu tiesību normu elementus un šo nodokļu režīmu veidojošo elementu kopumu, būtu jānosaka pamatlīdētājus aplūkotā tiesiskā regulējuma sasniedzamais pamatmērķis (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Köln Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 79. punkts).

64 Lai gan iesniedzējtiesa secina, ka Portugāles režīma attiecībā uz nodokļa uzlikšanu

dividendu mērķis ir novērst dubulta nodokļa uzlikšanu sabiedrību rezidenšu izmaksātajam dividendam, ņemot vērā KIU starpnieka statusu attiecībā pret to daļu turētājiem, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākķērtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, saņēmēja sabiedrības rezidentes ne vienmēr ir salīdzināma situācijā ar saņēmēju sabiedrību nerezidentu (spriedums, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 53. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

65 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 49. punkta, no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji vai parakstot konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai sabiedrību rezidentu, bet arī sabiedrību nerezidentu par ienākumiem, ko tās saņem no sabiedrības rezidentes, minēto sabiedrību nerezidenšu situācija tuvinās tai, kādā atrodas sabiedrības rezidentes.

66 Tikai tas vien, ka šī pati valsts savu nodokļu ieturēšanas kompetenci izmanto neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākķērtēji vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividenci saņēmēja sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu, dividenci izmaksātajās sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka, lai novērstu vai mēkstītu vairākķērtēju nodokļa uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu sabiedrību nerezidentu tiek piemērots režīms, kas ir līdzvērtīgs režīmam, kāds tiek piemērots sabiedrību rezidentu (spriedums, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Tā kā Portugāles Republika ir izvēlējusies ņēstot savu nodokļu iekasēšanas kompetenci attiecībā uz peļņu, ko saņem KIU nerezidenti, tie tādējādi ir situācijā, kura ir salīdzināma ar KIU rezidentu Portugālē situāciju saistībā ar risku, ka dividendu, kuras izmaksā Portugāles sabiedrības rezidentes, tiks uzlikti dubulti nodokļi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

68 Lai gan iesniedzējtiesa secina, ka Portugāles režīms attiecībā uz nodokļa uzlikšanu dividendu, nevēloties atteikties no nodokļa uzlikšanas Portugālē rezidējošu sabiedrību izmaksātajam dividendam, ir veidots tā, lai nodokļa uzlikšanas lēmēji pārstātu uz KIU daļu turētājiem, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, – lai gan pamatlietā aplūkots tiesiskā regulējuma mērķis ir pārvietot nodokļa uzlikšanas ieguldījumu instrumenta centru uz šī instrumenta akcionāru, par izšķirošajiem principiem ir jāuzskata akcionāru nodokļa uzlikšanas ienākumiem pilnvaru materiālie nosacījumi, nevis izmantotā nodokļa uzlikšanas metode (spriedums, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 60. punkts).

69 Tomēr KIU nerezidentam var būt daļu turētāji, kuru nodokļu rezidence ir Portugālē un attiecībā uz kuru peļņu šī dalībvalsts var ņēstot savu nodokļu ieturēšanas kompetenci. No šī viedokļa KIU nerezidents ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar to, kādā ir KIU, kurš ir Portugāles rezidents (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 61. punkts).

70 Protams, Portugāles Republika nevar daļu turētājiem nerezidentiem uzlikt nodokli par dividendu, ko ir izmaksājuši KIU nerezidenti, kā Portugāles valdība atzina gan savos rakstveida apsvērumos, gan atbildot uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem. Tomēr šāda neiespējamība ir saderīga ar loģiku, ar kādu ir pamatota instrumenta aplikšanas ar nodokli centra pārvietošana uz daļu turētājiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 62. punkts).

71 Otrkārt, runājot par atbilstošajiem nošķiršanas kritērijiem šī sprieduma 60. punktā minētās

Tiesas judikat?ras izpratn?, ir j?konstat?, ka vien?gais pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tais noš?iršanas krit?rijs ir balst?ts uz KIU rezidences vietu, piem?rojot nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? tikai uz??mumu nerezidentu sa?emtaj?m dividend?m.

72 Tom?r k? izriet no Tiesas judikat?ras, KIU sa??m?ja rezidenta situ?cija ir sal?dzin?ma ar KIU sa??m?ja nerezidenta situ?ciju, jo abos gad?jumos g?t? pe??a princip? var b?t ekonomisk?s dubult?s nodok?u uzlikšanas vai vair?kk?rt?jas nodok?a uzlikšanas priekšmets (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

73 L?dz ar to noš?iršanas krit?rijs, uz kuru ir atsauce pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? un kurš attiecas vien?gi uz KIU rezidences vietu, ne?auj konstat?t objekt?vu situ?ciju atš?ir?bu starp uz??mumiem rezidentiem un nerezidentiem.

74 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apst?k?us, ir j?konstat?, ka šaj? gad?jum? atš?ir?g? attieksme pret KIU rezidentiem un KIU nerezidentiem attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

### **Par prim?ra visp?r?jo interešu apsv?ruma past?v?šanu**

75 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru kapit?la br?vas aprites ierobežojums var b?t pie?emams tikai tad, ja tas ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, ja ar to var nodrošin?t izvirk?t? m?r?a sasniegšanu un ja tas nep?rsniedz š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2021. gada 29. apr?lis, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (PVKIU izmaks?tie ien?kumi), C?480/19, EU:C:2021:334, 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

76 Šaj? gad?jum? ir j?konstat? – lai gan iesniedz?jtiesa l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nav nor?d?jusi š?dus iemeslus, jo t? koncentr?jas tikai uz iesp?jamo pamatliet? apl?koto situ?ciju sal?dzin?m?bu, Portug?les vald?ba gan rakstveida apsv?rumos, gan atbildot uz Tiesas uzdotajiem jaut?jumiem, nor?da, ka kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas ieviests ar pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu, ir pamatots, ?emot v?r? divus prim?ros visp?r?jo interešu apsv?rumus, proti, pirmk?rt, nepieciešam?bu saglab?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu un, otrk?rt, nepieciešam?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu starp ab?m attiec?gaj?m dal?bvalst?m, proti, Portug?les Republiku un V?cijas Federat?vo Republiku.

77 Pirm?m k?rt?m, attiec?b? uz nepieciešam?bu saglab?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu Portug?les vald?ba uzskata, k? tas izriet no š? sprieduma 46. punkta, ka Portug?les nodok?a uzlikšanas modelis ir “salikts” modelis. T?d?j?di š? mode?a saska?ot?bu varot nodrošin?t tikai tad, ja KIU nerezidentu vad?bas dienests darbojas Portug?l? ar past?v?gas dar?jumdarb?bas vietas starpniec?bu, lai šis saimniecisk?s darb?bas subjekts var?tu konkretiz?t nepieciešamo nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? no kapit?la da?u tur?t?jiem, k? ar? atseviš?os iz??muma gad?jumos, kuru pamat? ir apsv?rumi, kas saist?ti ar nodok?u pl?nošanas nov?ršanu, pie kapit?la da?u tur?t?jiem nerezidentiem.

78 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, lai gan Tiesa ir nospriedusi, ka vajadz?ba nodrošin?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu var attaisnot tiesisko regul?jumu, kas ierobežo pamatbr?v?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SG/IC u.c.*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 50. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un 2014. gada 13. marts, *Bouanich*, C?375/12, EU:C:2014:138, 69. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra), t? tom?r ir preciz?jusi, ka, lai pie?emtu uz š?du pamatojumu balst?tu argumentu, ir j?past?v tiešai

saiķnei starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 49. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 87. punkts).

79 Tomēr šajā gadījumā, kā izriet no šī sprieduma 71. punkta, atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā dividendēm par labu KIU rezidentiem nav pakauts nosacījumam, ka šo uzņēmumu saņemtais dividendes tie sadala tīlā un ka nodokļa, kas jāmaksā to kapitāla daļu turētājiem, uzlikšana ļauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SG/IC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 52. punkts, kā arī 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 93. punkts).

80 Līdz ar to šī sprieduma 78. punktā minētās judikatūras izpratnē nepastāv tieša saikne starp KIU rezidenta saņemto valsts izcelsmes dividenžu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā un nodokļa uzlikšanu minētajām dividendēm kā ienākumiem, ko guvuši daļu turētāji šajā uzņēmumā.

81 Līdz ar to nevar atsaukties uz nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību, lai pamatotu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko rada pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums.

82 Otrām kārtām, attiecībā uz nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp Portugāles Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku ir jāatgādina, ka Tiesa to ir vairākkārt nospriedusi, ka pamatojums, kas ir saistīts ar vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, var būt pieņemams, ja aplūkots regulējuma mērķis ir izvairīties no rīcības, kura apdraud dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 57. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 59. punkts).

83 Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka, tā kā dalībvalsts ir izvēlējusies, kā tas ir pamatlietā aplūkotajā situācijā, neuzlikt nodokli KIU rezidentiem, kas saņem valsts izcelsmes dividendes, lai pamatotu nodokļu uzlikšanu KIU nerezidentiem, kuri saņem šādus ienākumus, nevar atsaukties uz vajadzību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm (spriedums, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 71. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

84 No tā izriet, ka pamatojums, kas ir saistīts ar līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, nav pieņemams.

85 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes ir izmaksājušas KIU nerezidentam, piemēro nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, savukārt KIU rezidentam izmaksātajām dividendēm piemēro atbrīvojumu no šāda ieturējuma.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

86 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot



apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

**LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru dividend?m, kuras sabiedr?bas rezidentes ir izmaks?jušas kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumam (KIU) nerezidentam, piem?ro nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, savuk?rt KIU rezidentam izmaks?taj?m dividend?m piem?ro atbr?vojumu no š?da ietur?juma.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – portug??u.