

Lieta C-572/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 3. novembris

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Köln (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 20. maijs

Prasītāja:

ACC Silicones Ltd.

Atbildētāja:

Bundeszentralamt für Steuern

Pamatlietas priekšmets

Nodokļu tiesību akti – Nodoklis par ienākumiem no kapitāla – Pieteikums atmaksāt nodokli par ienākumiem no kapitāla, ko iesniedz ārvalstu sabiedrība, kurai tiek izmaksātas dividendes par tās turētajām iekšzemes sabiedrību brīvā apgrozībā esošajām akcijām.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai ar LESD 63. pantu (bijušais EKL 56. pants) netiek pieļauta tāda valsts nodokļu tiesību norma kā pamatlietā aplūkotā, ar kuru ārvalstu sabiedrībai nerezidentei, kas saņem dividendes no līdzdalības un nesasniedz minimālo līdzdalību saskaņā ar Direktīvas 90/435 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs

(redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2003/123) 3. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksas nolūkā tiek prasīta ārvalstu nodokļu pārvaldes izziņa kā apliecinājums ne tikai, ka tā vai akcionārs, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība tās kapitālā, nodokli par ienākumiem no kapitāla nevar ieskaitīt vai atskaitīt kā uzņēmējdarbības izdevumus vai kā reklāmas izdevumus, bet arī, ka ieskaitīšana, atskaitīšana vai pārvešana arī faktiski nav notikusi, ja iekšzemes sabiedrībai rezidentei ar tādu pašu līdzdalības apmēru nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksas nolūkā šāds apliecinājums netiek prasīts?

2) Gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts noliedzoši:

vai pirmajā jautājumā minētā prasība par apliecinājumu ir pretrunā samērīguma principam un *effet utile* principam, ja tādai ārvalstu [sabiedrībai] nerezidentei, kas saņem dividendes no tā saucamajām plašam akcionāru lokam piederošajām kapitāldaļām, faktiski ir neiespējami šādu apliecinājumu iesniegt?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Līgums par Eiropas Savienības darbību (LESD), it īpaši 49., 54., 63., 65. un 267. pants

Padomes Direktīva 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2003/123, turpmāk tekstā – “Direktīva 90/435”), it īpaši 3. pants

Padomes Direktīva 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (turpmāk tekstā – “Direktīva 2011/96”)

Atbilstošās valsts tiesību normas

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland [Vācijas Federatīvās Republikas Pamatlikums] (turpmāk tekstā – “GG”), it īpaši 23. pants

Körperschaftsteuergesetz [Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā – “KStG”), it īpaši 2., 8.b, 31., 32. un 34. pants (redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar *Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09* [Likumu, ar ko īsteno Eiropas Savienības Tiesas 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09])

Einkommensteuergesetz [Likums par ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā – “EStG”), it īpaši 20., 36., 43., 43.b, 44.a, 45.a, 49. un 50.d pants

Abgabenordnung [Nodokļu noteikumi] (turpmāk tekstā – “AO”), it īpaši 10., 11., 90. un 155. pants

Deutsch–britisches Doppelbesteuerungsabkommen [Vācijas – Lielbritānijas konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanu novēršanu] (turpmāk tekstā – “*DBA–GB*”), it īpaši VI. panta 1. punkts

Pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

Puses strīdas par to, vai prasītājam 2006.–2008. gadā, par kuriem ir strīds, attiecībā uz dividendēm no plašam turētāju lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām ir tiesības uz nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punktu. Prasītāja ir Lielbritānijā reģistrēta kapitālsabiedrība, kurai 2006., 2007. un 2008. gadā, par kuriem ir strīds, piederēja 5,26 % no *Ambratec GmbH*, Mainz [Mainz] pamatkapitāla. Prasītāja pilnībā pieder *Amber Chemical Co. Ltd.*, kas ir biržas sarakstā iekļauta sabiedrība. Prasītāja gados, par kuriem ir strīds, no *Ambratec GmbH* saņēma sadalīto peļņu. *Ambratec GmbH* no šīs sadalītās peļņas ieturēja un samaksāja nodokli par ienākumiem no kapitāla 20 % apmērā, pieskaitot solidaritātes piemaksu 5,5 % apmērā.

Ar 2009. gada 29. decembra pieteikumu, kuru atbildētāja saņēma 2009. gada 31. decembrī, prasītāja lūdza atmaksāt ieturēto un samaksāto nodokli par ienākumiem no kapitāla, pieskaitot solidaritātes piemaksu, par 2006.–2008. gadu, par kuriem ir strīds. Daļā no pieteikuma prasītāja attiecīgi balstījās uz *EStG* 50.d panta 1. punktu, skatot to kopsakarā ar *DBA–GB* VI. panta 1. punktu, jo *DBA–GB* ienākuma gūšanas vietā ieturamā nodokļa likme ir noteikta 15 % apmērā. Otru daļu attiecībā uz atlikušā nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu tā pamatoja ar EKL vai LESD noteiktajām pamatbrīvībām. Ar 2010. gada 7. oktobra lēmumu atbildētāja pieņēma lēmumu par pieteikumiem, kas balstīti uz *EStG* 50.d panta 1. punktu, skatot to kopsakarā ar *DBA–GB* VI. panta 1. punktu, un šajā sakarā atbilstoši pieteikumiem piešķīra nodokļa par ienākumiem no kapitāla, pieskaitot solidaritātes piemaksu, atmaksu. Turklāt, ar 2015. gada 8. jūnija lēmumiem atbildētāja, atsaucoties uz 2009. gada 31. decembra pieteikumu, noraidīja Vācijas atbrīvojumu no nodokļu par ienākumiem no kapitāla ieturējuma un to atmaksu attiecībā uz gadiem, par kuriem ir strīds, pamatodamās uz *KStG* 32. panta 5. punktu. Prasītāja par šiem lēmumiem savlaicīgi iesniedza sūdzības. Ar 2016. gada 22. janvāra lēmumiem par sūdzībām sūdzības tika noraidītas kā nepamatotas. Par to prasītāja savlaicīgi cēla prasību.

Prasītājas argumentācija

Savas prasības pamatojumam prasītāja norāda, ka apliecinājumi *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta b) un c) punkta izpratnē esot tikuši sniegti. *KStG* 32. panta 5. punkta mērķis esot, piešķirot ienākumu no kapitāla saņēmējam ārvalstniekam tiesības uz atmaksu Tiesas paredzētajos gadījumos, novērst galīgo nodokļu slogu ārvalstu kapitālsabiedrībām (mātesabiedrībām), kuras būtu saņēmušas dividendes no savām iekšzemes meitassabiedrībām. Anglijā reģistrētā prasītāja norāda, ka, gados, par kuriem ir strīds, *Board Meetings* [valdes sēdes] esot notikušas Anglijā. Turklāt lielākā daļa tās vadītāju esot Anglijas

rezidenti. Tā esot iesniegusi Lielbritānijas nodokļu pārvaldes 2014. gada 12. augusta izziņu. Tā apgalvo, ka esot arī apliecinājusi, ka tā Vācijas nodokli par ienākumiem no kapitāla nevar ieskaitīt, atskaitīt vai pārnest un ka ieskaitīšana, atskaitīšana vai pārnešana arī faktiski neesot notikusi.

Ciktāl atbildētāja prasa iesniegt rezidences valsts izziņu par to, ka ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla ne tikai tā, prasītāja, bet arī akcionāri, kuriem ir tieša vai netieša līdzdalība tās kapitālā, nevar ieskaitīt vai ņemt vērā nodokli samazinošā veidā, tā norāda, ka esot iesniegusi šo apliecinājumu nodokļu aprēķinu veidā. No tiem izriet, ka mātessabiedrības *Amber Chemical Co. Ltd.* līmenī neesot notikusi Vācijā ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokļu ieskaitīšana (pat ne par tieši saņemto dividendžu daļu), un ka šajā ziņā informācija par meitassabiedrības līmenī – tātad, prasītājas, līmenī – saņemtajām dividendēm un ar to saistīto Vācijas ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli pilnībā tiktu zaudēta. Nevarot prasīt *HMCR* [Viņas Majestātes Ieņēmumu un muitas pārvaldes] izziņas iesniegšanu šajā līmenī. Šāda apliecinājuma iesniegšana esot jāuzskata par nesamērīgu, un to nepamatojot nedz *KStG* 32. panta 5. punkts, nedz *AO* 90. panta 1. un 2. punkts, jo tie pārsniedzot to, kas ir nepieciešams, lai pārbaudītu un pieņemtu pozitīvu lēmumu par tiesībām uz atmaksu saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punktu.

Tam, ka šāda ieskaitīšana nav iespējama akcionāra, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība tās kapitālā, līmenī, neesot nepieciešams papildu apliecinājums, jo attiecīgie ienākumi netiekot attiecināti uz šīm personām. Tomēr ar prasību netieši kotētas sabiedrības tiešajiem un netiešajiem akcionāriem iesniegt tipveida izziņu acīmredzami tiktu pārkāptas jebkādas saprātīga samērīguma robežas. Šajā ziņā apliecinājuma iesniegšana jau varētu neizdoties tāpēc vien, ka izmaksas periodā mātessabiedrības akcionāri vairs neesot nosakāmi. Tiesvedības laikā prasītāja ir iesniegusi *HMRC* 2016. gada 24. maijā izdotas vispārējas izziņas par neieskaitīšanu. No tām izriet, ka personām, kurām ir tikai netieša līdzdalība kapitālā, (t.i. pēc prasītājas tiešajiem akcionāriem) ieskaitīšana principā neesot iespējama. Prasītāja apgalvo, ka prasība iesniegt šādu vispārēju izziņu esot pretrunā Savienības un konstitucionālajām tiesībām.

Atbildētājas argumentācija

Atbildētāja apgalvo, ka prasītājai neesot tiesību uz atmaksu saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punktu, jo tā neesot pierādījusi, ka atmaksas nosacījumi ir izpildīti. Prasītāja neesot iesniegusi likumā noteiktos apliecinājumus par tās vadības atrašanās vietu saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta b) un c) punktu. Turklāt saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktu kā nosacījums esot paredzēts, ka ieturētā nodokļa ieskaitīšana, atskaitīšana vai pārnešana neesot iespējama ne pašas prasītājas līmenī, ne akcionāra, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība tās kapitālā, līmenī. Šo tiesību normu konkretizējot pienākums sniegt apliecinājumu, kas paredzēts *KStG* 32. panta 5. punkta piektajā teikumā. Saskaņā ar to papildus apliecinājumam, ka

iespēja šādai priekšrocībai principā nepastāv, jāpierāda arī tas, ka priekšrocība faktiski arī netika izmantota. Prasība iesniegt apliecinājumu nozīmē arī pienākumu sniegt detalizētu informāciju par tiešo un netiešo akcionāri konkrēto loku, neatkarīgi no to juridiskās formas. Šim nolūkam atbilstoši būtu iesniegt organizācijas struktūrshēmu, kas sniedz skaidrojumu par visu dalības kapitālā ķēdi līdz pat pēdējai personai ar netiešu dalību. Arī šo nosacījumu prasītāja neesot izpildījusi. Prasītāja nav apliecinājusi to, ka kādam no tās tiešajiem vai netiešajiem akcionāriem to attiecīgajā rezidences valstī neesot iespējams nodokļu vajadzībām ņemt vērā strīdīgo ieturējuma summu (*KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunkts, skatot to kopsakarā ar piekto teikumu). *KStG* 32. panta 5. punkta trešajā teikumā noteiktā prasība iesniegt apliecinājumu nerada nepamatotu diskrimināciju.

Iespējamais LES garantēto pamatbrīvību ierobežojums esot pamatots, ja tā mērķis ir saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību. Tas paredz, ka jāpastāv tiešai saiknei starp attiecīgajām nodokļu priekšrocībām un šo priekšrocību atsvēršanu ar noteiktu nodokļa maksājumu (spriedumi, 2007. gada 13. marts, C-524/04, *Test Claimants*, 68. punkts, 2007. gada 8. novembris, C-379/05, *Amurta*, 46. punkts). Tādējādi Vācijas Federatīvajai Republikai neesot jāsniedz nodokļu sloga atvieglojumi, ja atbrīvojums no nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturējuma attiecībā uz dividendēm, kuras ir izmaksājušas Vācijā reģistrētas kapitālsabiedrības, faktiski ir sasniegts vai varētu būtu sasniegts jau ar atvieglojumiem ārvalstu tiešajam vai netiešajam dividenžu saņēmējam rezidences valstī. Tādēļ Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļu iestādēm ir tiesības no nodokļu maksātāja pieprasīt visus apliecinājumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu jautājumu, vai saskaņā ar attiecīgajām tiesību normām ir izpildīti nodokļa priekšrocības saņemšanas nosacījumi, tostarp jautājumu, kādi nodokļu atskaitījumi faktiski ir veikti citās dalībvalstīs (spriedumi, 2011. gada 30. jūnijs, C-262/09, *Meilicke II*, 2011. gada 10. februāris, C-436/08, *Haribo*).

Lietas vērtējums atbilstoši valsts tiesību normām

Peļņas sadales gadījumā ārvalstu kapitāldaļu turētājs nerezidents gūst ienākumus no kapitāla *EStG* 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, uz kuriem attiecas ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums saskaņā ar *EStG* 49. panta 1. punkta 5.a apakšpunktu. Šajā sakarā ienākuma nodoklis saskaņā ar *EStG* 43. panta 1. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunktu (kapitālsabiedrības gadījumā, skatot kopsakarā ar *KStG* 31. panta 1. punkta pirmo teikumu) tiek iekasēts, ieturot no ienākumiem no kapitāla (nodoklis par ienākumu no kapitāla). Pastāv ieturētā un samaksātā nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksas iespēja. Atmaksas nosacījumi atšķiras atkarībā no tā, vai līdzdalība kapitālā, ko veido plaša akcionāru loka brīvā apgrozībā esošu akciju turējums, t.i., dalība kapitālā, kas ir mazāka par 15 % vai 10 %, ir iekšzemē vai ārvalstīs reģistrētai juridiskai personai. Ja līdzdalība kapitālā, ko veido brīvā apgrozībā esošu akciju turējums, un kas nepārsniedz 10 %, ir iekšzemes juridiskai personai rezidentei, saskaņā ar *KStG* 8.b panta 1. punktu dividendes, ko tai izmaksā sabiedrība rezidente, gados, par kuriem ir strīds, un līdz 2013. gada 21. marta Likuma, ar ko īsteno Eiropas

Savienības Tiesas 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09, spēkā stāšanās brīdī ir no nodokļa atbrīvotas. Saskaņā ar *KStG* 31. panta 1. punktu, skatot to kopsakarā ar *EStG* 36. panta 2. punkta 2. apakšpunktu, ieturētais nodoklis par ienākumiem no kapitāla strīdīgajā laikposmā tiek ieskaitīts juridiskās personas rezidentes nodokļu saistībās un var tikt arī atmaksāts. Nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieskaitīšana (un iespējamā atmaksa) paredz, ka nodoklis par ienākumiem no kapitāla ir ieturēts un samaksāts. Tas ir jāapliecina, iesniedzot izziņu saskaņā ar *EStG* 45.a panta 2. vai 3. punktu. Attiecībā uz dividendu izmaksu ārvalstu juridiskām personām nerezidentēm, kurām ir dalība kapitālā, ko veido brīvā apgrozībā esošu akciju turējums, un kas nepārsniedz 10 %, likumā, *KStG* 32. panta 5. punktā ir paredzēta iespēja saņemt nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu. Tomēr nosacījumi atšķiras no tiem, kādi tie ir sabiedrībām rezidentēm attiecībā uz nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieskaitīšanu vai atlīdzināšanu.

aa. *KStG* 32. panta 5. punkta rašanās vēsture

KStG 32. panta 5. punktu likumdevējs ieviesa pēc Eiropas Savienības Tiesas 2011. gada 20. oktobra sprieduma lietā C-284/09 pasludināšanas. Šajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka *KStG* 32. panta 1. punktā paredzētā nodokļa ieturējuma galīgais raksturs attiecībā uz dividendēm ārvalstu juridiskām personām, kuras nesasniedz Direktīvā 2011/96 paredzēto minimālo līdzdalību, ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei, kas paredzēta LESD un EEZ līgumā.

bb. *KStG* 32. panta 5. punkta regulējuma saturs

KStG 32. panta 5. punktā ir reglamentēti dažādi nosacījumi nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksai, tostarp arī noteikti pienākumi attiecībā uz apliecinājumu un izziņu sniegšanu. Tajā ir noteikts:

- 5) Ja ienākumu no kapitāla saņēmēja uzņēmumu ienākuma nodoklis Likuma par ienākuma nodokli 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir ticis pilnībā samaksāts saskaņā ar 1. punktu, ienākumu no kapitāla saņēmējam pēc tā lūguma atmaksā ieturēto un samaksāto nodokli par ienākumiem no kapitāla saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 36. panta 2. punkta 2. apakšpunktu, ja
 1. ienākumu no kapitāla saņēmējs saskaņā ar 2. panta 1. punktu ir sabiedrība ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu, kas
 - a) vienlaikus ir sabiedrība Līguma par Eiropas Savienības darbību 54. panta vai Eiropas Ekonomikas zonas līguma 34. panta izpratnē,
 - b) tās juridiskā adrese un vadības atrašanās vieta atrodas Eiropas Savienības dalībvalsts vai valsts, uz kuru attiecas Eiropas Ekonomikas zonas līgums, teritorijā,

c) tās vadības atrašanās vietas valstī bez izvēles iespējas uz to attiecas 1. pantam pielīdzināms neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, neesot no tā atbrīvotai, un

2. saņēmējam tieši pieder ienākumu no kapitāla maksātājas pamatkapitāla daļas, un tas neatbilst Likuma par ienākuma nodokli 43.b panta 2. punktā ietvertajam nosacījumam par minimālo daļību kapitālā.

Pirmo teikumu piemēro tikai, ja

1. nav paredzēta attiecīgā nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksas saskaņā ar citām tiesību normām,
2. ienākumi no kapitāla saskaņā ar 8.b panta 1. punktu netiktu iekļauti ienākuma nodokļa aprēķina bāzē,
3. ienākumi no kapitāla, pamatojoties uz ārvalstu tiesību normām, netiek attiecināti uz personu, kurai nebūtu tiesības uz atmaksu saskaņā ar šo punktu, ja tā tieši gūtu ienākumus no kapitāla,
4. tiesības uz pilnīgu vai daļēju nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu, attiecīgi piemērojot Likuma par ienākuma nodokli 50.d panta 3. punktu, nebūtu izslēgtas, un
5. nodokli par ienākumiem no kapitāla kā uzņēmējdarbības izdevumus vai reklāmas izdevumus nevar ieskaitīt vai atskaitīt saņēmējs vai akcionārs, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība saņēmēja kapitālā; ieskaitīšanas pārvešanas iespēja ir līdzvērtīga ieskaitīšanai.

Ienākumu no kapitāla saņēmējam ir jāapliecina atmaksas nosacījumu izpilde. Tam it īpaši ar savas rezidences valsts nodokļu iestāžu izziņu ir jāapliecina, ka tas šajā valstī tiek uzskatīts par nodokļu rezidentu, tajā tam ir neierobežots uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums un tas nav atbrīvots no uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas, kā arī tas ir faktiskais ienākumu no kapitāla saņēmējs. No ārvalstu nodokļu pārvaldes izziņas ir jāizriet, ka Vācijas nodokli par ienākumiem no kapitāla nevar ne ieskaitīt, ne atskaitīt, ne pārnest un ka ieskaitīšana, atskaitīšana vai pārvešana arī faktiski nav notikusi. Nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek atmaksāts par visiem kalendārajā gadā gūtajiem ienākumiem no kapitāla pirmā teikuma izpratnē, pamatojoties uz lēmumu par atbrīvojumu saskaņā ar Nodokļu noteikumu 155. panta 1. punkta trešo teikumu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Saskaņā ar LESD 267. pantu ir nepieciešams vērsties Tiesā, jo šaubas rada izpratne par kapitāla brīvu apriti saskaņā ar LESD 63. pantu (bijušais EKL 56. pants). Tiesvedības rezultātam ir izšķiroši, vai Vācijas likumdevēja *KStG* 32. panta 5. punktā izvirzītie nosacījumi, no kuru izpildes ir atkarīga nodokļa par

ienākumiem no kapitāla atmaksa dividenžu no plašam akcionāru lokam piederošam brīvā apgrozībā esošām akcijām gadījumā, tātad, dividenžu no līdzdalības, kas mazāka par 15 % (par izmaksu līdz 2008. gada 31. decembrim) vai 10 % (par izmaksu pēc 2008. gada 31. decembra) gadījumā, ir saderīgi ar Savienības tiesībām un līdz ar to ir piemērojami. Prejudiciālie jautājumi ir nozīmīgi lietas izspriešanā. Izņemot prejudiciālajā jautājumā minēto šaubīgo nosacījumu, ir izpildīti visi pārējie atmaksas nosacījumi saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punktu. *KStG* 32. panta 5. punkts gados, par kuriem ir strīds, ir piemērojams saskaņā ar *KStG* 34. panta 13.b punktu. Dividendes, no kurām tika ieturēts un samaksāts strīdīgais nodoklis par ienākumiem no kapitāla, materiālā ziņā ir ienākumi no kapitāla *ESG* 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē (*KStG* 32. panta 5. panta pirmais teikums).

Tiesības uz atmaksu paredz, ka saņēmēja ir sabiedrība ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu saskaņā ar *KStG* 2. panta 1. punktu, kas ir sabiedrība saskaņā ar *LESD* 54. pantu (*KStG* 32. panta 5. punkta 1. apakšpunkta a) punkts), kuras juridiskā adrese (*AO* 10. pants) un vadības atrašanās vieta (*AO* 11. pants) ir ES dalībvalsts vai EEZ valsts teritorijā (*KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta b) punkts) un tās vadības atrašanās vietas valstī bez izvēles iespējas uz to attiecas 1. pantam pielīdzināms neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, neesot no tā atbrīvotai (*KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta c) punkts). Šie nosacījumi ir izpildīti. Prasītājam kā Vācijā reģistrētas sabiedrības dividenžu saņēmējai saskaņā ar *KStG* 2. panta 1. punktu ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums. Tā vienlaikus ir arī sabiedrība saskaņā ar *LESD* 54. pantu (*KStG* 32. panta 5. punkta 1. apakšpunkta a) punkts). Arī *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta b) punktā paredzētais nosacījums ir izpildīts. Gan prasītājas juridiskā adrese *AO* 10. panta izpratnē, gan vadības atrašanās vieta *AO* 11. panta izpratnē ir Lielbritānijā.

It īpaši attiecībā uz vadības atrašanās vietu, nolūkā senātam sniegt pietiekamu pārliecību, prasītāja ir apgalvojusi un, iesniedzot atbilstošus dokumentus, apliecinājusi, ka tās vadītāji lielākoties ir Anglijas rezidenti un *Board Meetings* [valdes sēdes] ir notikušas sabiedrības juridiskajā adresē Lielbritānijā. Šajā sakarā prasītāja ir iesniegusi Anglijas komercreģistra izrakstu ar darbojošos personu sarakstu, kuri lielākoties bija Anglijas rezidenti. Turklāt prasītāja ir iesniegusi divu dokumentētu 2007. gada 31. janvāra *Director Meetings* [direktoru sanāksmju], kas ir notikušas sabiedrības juridiskajā adresē, protokolus. Prasītāja ir arī iesniegusi *Directors' Report and Financial Statements* [vadības ziņojumu un finanšu pārskatu] uz 2009. gada 31. martu, kurā kā *key management personnel* [galvenais vadības personāls] ir skaidri minēti *UK based directors* [Apvienotajā Karalistē mītoši direktori].

Neskatoties uz to, senāts ir pārliecināts, ka prasība, ka juridiskajai adresei (*AO* 10. pants) un vadības atrašanās vietai (*AO* 11. pants) ir jāatrodas ES dalībvalsts vai EEZ valsts teritorijā (*KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkts), ir pretrunā Savienības primārajām tiesībām un tādēļ katrā ziņā nav piemērojama. Tas tādēļ, ka jauno regulējumu iniciēja kapitāla brīvas aprites pārkāpums un šis

pamatbrīvības tvērumā ietilpst trešās valstis. Savu 2011. gada 20. oktobra spriedumu (C-284/09), kas bija iemesls *KStG* 32. panta 5. punkta ieviešanai, Tiesa balstīja uz kapitāla brīvu apriti (LESD 63. pants), un nevis tieši uz brīvību veikt uzņēmējdarbību (LESD 49. pants). Tajā Tiesa ir norādījusi, ka dalībvalsts nav izpildījusi savus EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus, tātad, pienākumu attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, ja gadījumā, kad nav sasniegta Direktīvas 90/435 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā mātesabiedrības līdzdalības meitassabiedrības kapitālā robežvērtība, no ekonomiskā viedokļa tā piemēro lielāku nodokli dividendēm, kuras izmaksātas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, nekā dividendēm, kuras izmaksātas sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir tās teritorijā. Fakts, ka tas ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites pārkāpumu, nozīmē, ka arī trešajās valstīs reģistrētas mātesabiedrības, kuras nesasniedz līdzdalības robežvērtību, var atsaukties uz Eiropas primāro tiesību pārkāpumu. Tas tādēļ, ka kapitāla brīva aprite kā vienīgā pamatbrīvība ir piemērojama arī attiecībā uz trešajām valstīm (skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, C-101/05). LESD 63. panta 1. punktā (bijušais EKL 56. pants) ir noteikts, ka ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

To apstiprina Tiesas 2019. gada 13. novembra spriedums (C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*). Saskaņā ar to ārvalstu pensiju fondiem izmaksāto dividendžu no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām aplikšana ar nodokļiem ir pretrunā kapitāla brīvai apritei. Tas tādēļ, ka pensiju fondi rezidenti var saņemt dividendes, nemaksājot nodokli, jo tiem ir iespēja, veicot nodokļa apmēra aprēķināšanu, ieskaitīt ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla uzņēmumu ienākuma nodoklī, vai arī saņemt gandrīz pilnīgu tā atmaksu. Taču pensiju fondi nerezidenti – aplūkotajā gadījumā tas bija pensiju fonds ar juridisko adresi Kanādā, tātad trešajā valstī – nevar veikt šādu ieskaitīšanu vai saņemt šādas atmaksas, jo šādu pensiju fondu gadījumā uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas tiek samaksāts, to ieturot ienākumu gūšanas vietā, atbilstoši *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam esot pilnīgi nomaksāts un attiecībā uz tiem veido galīgo nodokļu slogu. Tiesa to uzskatīja par kapitāla brīvas aprites pārkāpumu. Attiecīgi šis spriedums liecina arī par to, ka sabiedrības ar juridisko adresi trešajās valstīs, kuras saņem dividendes no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām, pamatojoties uz kapitāla brīvu apriti, nedrīkstētu būt sliktākā situācijā nekā sabiedrības ar juridisko adresi iekšzemē vai Kopienas teritorijā, kuras saņem dividendes no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām.

Tā kā prasītājam ar līdzdalību 5,26 % apmērā gados, par kuriem ir strīds, nebija izšķiroša dalība *Ambratec GmbH*, šajā sakarā lēmums par saikni starp kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, it īpaši situācijās ar trešajām valstīm, katrā ziņā nav vajadzīgs. Attiecībā uz kapitāla brīvas aprites pārkāpumu *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkts ir jāierobežo tādējādi, ka regulējums attiecas arī uz sabiedrībām, kuru juridiskā adrese un/vai vadības atrašanās vieta atrodas trešajās valstīs. Eiropas Savienības tiesību akti saskaņā ar *GG* 23. pantu un *LESD* 267. pantu ir daļa no federālajiem tiesību aktiem, turklāt

tiem salīdzinājumā ar valsts tiesību aktiem ir piemērošanas prioritāte. Tādēļ tiesas nedrīkst piemērot Vācijas tiesību normas, ciktāl tās ir pretrunā Savienības tiesību aktiem.

Tomēr valsts tiesību norma ES primāro tiesību pārkāpuma gadījumā principā nav vispār nepiemērojama. Tas tādēļ, ka Kopienas tiesību piemērošanas prioritāte neizpaužas tādējādi, ka principā pilnībā ir jāatturas no Savienības tiesību aktiem pretrunā esošās tiesību normas piemērošanas. Kopienas tiesībās noteiktās prasības, kuras Tiesa ir formulējusi kā saistošas, attiecīgajos gadījumos drīzāk ir jāiekļauj attiecīgajās tiesību normās, izmantojot “piemērojamību saglabājošu [iedarbības] samazināšanu”. Tādējādi tiesību tālākveidošanas ceļā tiek radīts Savienības tiesībām atbilstošs stāvoklis. Ņemot to vērā, *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkts, saglabājot tā piemērojamību, ir jāinterpretē tādējādi, ka regulējums ir piemērojams arī sabiedrībām, kuru juridiskā adrese un/vai vadības atrašanās vieta atrodas trešajās valstīs. Attiecībā uz strīdu tas nozīmē, ka *EStG* 32. panta 5. punktā ietvertais regulējums būtu piemērojams arī tad, ja prasītājas vadības atrašanās vieta nebūtu atradusies Lielbritānijā. Tas tādēļ, ka, ņemot vērā līdz šim veikto tiesību normas piemērojamību saglabājošo [iedarbības] samazināšanu, vadības atrašanās vietai ES dalībvalstī vai EEZ valstī nav nozīmes.

Arī *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta c) punkts ir izpildīts. Uz prasītāju tās vadības atrašanās vietas valstī bez izvēles iespējas attiecas *KStG* 1. pantam pielīdzināms neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, un tā nav no šī pienākuma atbrīvota. Prasītājas vadības atrašanās vieta ir Lielbritānijā. Tur prasītājam ir arī neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums. Nepastāv nedz izvēles iespēju, nedz atbrīvojums. Turklāt ir izpildīta arī *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktā noteiktā prasība. Saskaņā ar to ārvalstu mātessabiedrībai ir jābūt tiešai līdzdalībai ienākumu no kapitāla maksātājas pamatkapitālā, un tā nedrīkst izpildīt *EStG* 43.b panta 2. punktā paredzēto nosacījumu par minimālo līdzdalību. Līdz ar to līdzdalības apmēram ir jābūt mazākam par 10 %. Prasītājam pieder 5,26 % Vācijas *Ambratec GmbH* pamatkapitāla daļu, un tādējādi tai pieder mazāk nekā 10 %. Lielbritānijas nodokļu pārvaldes (*HM Revenue & Custom*) 2014. gada 12. augusta izziņa atbilst *KStG* 32. panta 5. punkta ceturtajā teikumā noteiktajām prasībām par apliecināšanu.

KStG 32. panta 5. punkta otrā teikuma 1. apakšpunktā ir prasīts, ka ienākumu no kapitāla saņēmējs nevar pieprasīt atmaksu saskaņā ar citām tiesību normām. Šis nosacījums ir izpildīts. It īpaši šajā gadījumā nav apsverama atmaksa saskaņā ar *EStG* 44.a panta 9. punktu vai 50.d panta 1. punkta otro teikumu. Arī *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 2. apakšpunkts ir izpildīts. Saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 2. apakšpunktu tiesības uz atmaksu *KStG* 32. panta 5. punkta pirmā teikuma izpratnē ir tikai tādu ienākumu no kapitāla gadījumā, kuri netiktu iekļauti ienākuma nodokļa aprēķina bāzē saskaņā ar *KStG* 8.b panta 1. punktu. Šādā veidā ar likumu, no vienas puses, tiek nodrošināts, ka tiesības uz atmaksu 8.b panta 5. punkta izpratnē netiek samazinātas vienotas likmes neatskaitāmu uzņēmējdarbības izdevumu apmērā. No otras puses, un

galvenokārt, savstarpēja atsauce uz *KStG* 8.b panta 1. punktu novērš nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu 8.b panta 4. punktā (tā jaunajā redakcijā) noteiktajos gadījumos, tātad arī ar nodokli apliekamas plašam akcionāru lokam piederošu brīvā apgrozībā esošu akciju turēšanas gadījumos. No tā izriet, ka *KStG* 32. panta 5. punktā paredzētā atmaksas procedūra bez ierobežojumiem, iekļaujot tajā gan citu sabiedrību akciju, gan plašam akcionāru lokam piederošu brīvā apgrozībā esošu akciju turēšanu, turpmāk attiecas tikai uz izmaksu, kas saņemta līdz 2013. gada 28. februārim, skat. 34. panta 7.a punkta otro teikumu, kurā grozījumi izdarīti ar 2013. gada 21. marta Likumu, ar ko īsteno Eiropas Savienības Tiesas spriedumu. Šis nosacījums ir izpildīts attiecībā uz dividenžu izmaksāšanu gados, par kuriem ir strīds.

KStG 32. panta 5. punkta otrā teikuma 3. apakšpunkts, saskaņā ar kuru ienākumi no kapitāla pamatojoties uz ārvalstu tiesību normām netiek attiecināti uz personu, kurai nebūtu tiesības uz atmaksu saskaņā ar šo punktu, ja tā tieši gūtu ienākumus no kapitāla, šajā gadījumā ir izpildīts. It īpaši dividendes, par kurām ir strīds, ņemot vērā ārvalstu tiesību normas, piemēram, par nodokļu režīmu grupām, netiek attiecinātas uz personu, kura pati nevarētu pieprasīt atmaksu *KStG* 32. panta 5. punkta izpratnē. Visbeidzot, attiecīgi piemērojot *EStG* 50.d panta 3. punktu, nav izslēgtas prasītājas tiesības uz pilnīgu vai daļēju nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu, jo tā prasības nav izpildītas. Ņemot to vērā, var palikt neatbildēts, vai šis nosacījums ir pamatots.

Tomēr problemātiska šķiet *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā noteiktā prasība. Saskaņā ar to tiesības uz atmaksu tiek liegtas, ja saņēmējs vai akcionārs, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība saņēmēja kapitālā, ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla var ieskaitīt vai atskaitīt kā uzņēmējdarbības izdevumus vai reklāmas izdevumus; šajā ziņā pietiekama ir jau ieskaitīšanas pārvešanas iespēja. Tādējādi atmaksa saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punktu tiek piešķirta tikai tad, ja salīdzinājumā ar iekšzemes dividenžu saņēmējiem ārvalstu dividenžu saņēmēju neizdevīgāko stāvokli ārvalstīs nevar kompensēt ar ieskaitīšanu, atskaitīšanu no aprēķina bāzes vai ieskaitīšanas pārvešanu.

Papildus ir jānorāda, ka saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punkta piekto teikumu prasītājai ir jāapliecina šī nosacījuma izpilde, iesniedzot ārvalstu nodokļu pārvaldes izziņu, no kuras izriet, ka Vācijas nodokli par ienākumiem no kapitāla nevar ne ieskaitīt, ne atskaitīt, ne pārnest un ka ieskaitīšana, atskaitīšana vai pārvešana arī faktiski nav notikusi. Šajā ziņā senāts likumā noteikto regulējumu saprot tādējādi, ka izziņa ir jāiesniedz gan par ienākumu no kapitāla saņēmēju, tātad, prasītāju, gan par visiem akcionāriem, kuriem ir tieša un netieša līdzdalība kapitālā. Tas tādēļ, ka regulējums ir vispārēji formulēts, tādējādi tas ir jāsaprot vispārīgi un tātad attiecībā uz visiem līmeņiem. To kontekstuāli apstiprina *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunkta, kurā ir noteikts, ka saņēmējs vai akcionārs, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība saņēmēja kapitālā, nodokli par ienākumiem no kapitāla nevar ieskaitīt vai atskaitīt kā uzņēmējdarbības izdevumus vai reklāmas izdevumus. Ņemot vērā šo nosacījumu, prasība par izziņu, kas acīmredzami attiecas uz *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma

5. apakšpunktu, sistēmisku apsvērumu dēļ būtu jāattiecina arī uz visiem līdzdalības līmeņiem.

Tomēr strīda gadījumā nav iespējams noteikt, vai *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā paredzētais nosacījums ir izpildīts. *The Amber Chemical Co. Ltd.* pieder 100 % prasītājas akciju. Tā ir biržas sarakstā iekļauta sabiedrība. Nodokļa par ienākumiem no kapitāla piemērošana *The Amber Chemical Co. Ltd.* un it īpaši attiecībā uz tās dalībniekiem nav skaidri izprotama. Pati prasītāja ir iesniegusi Lielbritānijas nodokļu iestādes *HMRC* 2014. gada 12. augusta izziņu. Šajā izziņā gan attiecībā uz 2006./2007. finanšu gadu (saņemtās dividendes par 2006. un 2007. gadu), gan attiecībā uz 2008./2009. finanšu gadu (saņemtās dividendes par 2008. gadu) ir apstiprināts, ka nav piemērots atbrīvojums no Vācijas nodokļa par ienākumiem no kapitāla un arī turpmāk tas nevar tikt piemērots. Pretēji atbildētājas viedoklim nav nozīmes tam, vai tas juridiski ir balstīts uz dividenžu atbrīvojumu no nodokļa vai uz ieskaitīšanas apjoma neesamību zaudējumu dēļ. Tas tādēļ, ka iekšzemes situācijā nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek ieskaitīts un atmaksāts arī par gadu, kas ir noslēgts ar zaudējumiem.

Attiecībā uz prasību, ka ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla ne tikai prasītāja, bet arī akcionāri, kuriem ir tieša vai netieša līdzdalība tās kapitālā, nebija ieskaitījuši vai nodokļus samazinošā veidā ņēmuši vērā, attiecīgs apliecinājums nav iespējams. Par mātessabiedrību *Amber Chemical Co. Ltd.* prasītāja gan ir iesniegusi nodokļu aprēķinus. Pat ja uz šī pamata kopā ar prasītāju pieņemtu, ka *Amber Chemical Co. Ltd.* līmenī Vācijas nodokļi, kas ieturēti ienākuma gūšanas vietā, nav ieskaitīti, trūkst attiecīgu konstatējumu attiecībā uz *Amber Chemical Co. Ltd.* akcionāriem kā prasītājas netiešajiem akcionāriem. Turklāt šajā ziņā tā nav ārvalsts izziņa *KStG* 32. panta 5. punkta piektā teikuma izpratnē.

No prasītājas iesniegtajām *HMRC* 2016. gada 24. maija vispārējām izziņām par neieskaitīšanu izriet, ka tādu personu gadījumā, kurām ir tikai netieša līdzdalība kapitālā (t.i., pēc prasītājas tiešajiem sekojošajiem akcionāriem), ieskaitīšana principā nav iespējama. Tomēr šajā ziņā tas ir vispārīgs Lielbritānijas finanšu iestādes paziņojums, kam nav tieša sakara ar strīdu, it īpaši ar prasītājas netiešajiem akcionāriem. Papildus ir jānorāda, ka nav zināms, kurās valstīs netiešajiem akcionāriem, tātad, biržas sarakstā iekļautās *The Amber Chemical Co. Ltd.* tiešajiem akcionāriem, gados, par kuriem ir strīds, bija rezidences vieta, un to arī nav iespējams precizēt. Attiecīgi vispārējo izziņu par neieskaitīšanu trūkums ir arī tas, ka no tām skaidri neizriet, ka tās ir izsniegusi attiecīgi kompetentā nodokļu pārvalde. Ņemot to vērā, prasītājas lūgums par atmaksu, piemērojot *KStG* 32. panta 5. punktu, būtu jānoraida. Tomēr citādi būtu tad, ja *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā un piektā teikumā noteiktā prasība būtu pretrunā kapitāla brīvai aprītei un līdz ar to nebūtu piemērojama. Šajā gadījumā prasītājas pieteikums par atmaksu būtu jāapmierina. Attiecīgi lietas iztiesāšanai būtisks ir jautājums, vai *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā un piektajā teikumā noteiktais regulējums ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei.

Šaubas saistībā ar Eiropas tiesībām senātam rodas par kapitāla brīvas aprites (LESD 63. panta 1. punkts un 65. pants) kā Kopienas primāro tiesību, kā arī samērīguma principa un *effet utile* principa pārkāpumu.

1. Pirmais prejudiciālais jautājums: kapitāla brīvas aprites pārkāpums (LESD 63. panta 1. punkts, 65. pants)

Kā ārvalstu sabiedrībai ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu prasītājam par tās saņemtajām dividendēm tiek piemērots nodoklis par ienākumiem no kapitāla 15 % apmērā, un, pamatojoties uz *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktu un 5. punktu, tai nav ieskaitīšanas vai atmaksas iespēju. Savukārt Vācijas sabiedrībām ar neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek pilnā apmērā ieskaitīts maksājamajā uzņēmumu ienākuma nodoklī un attiecīgā gadījumā atmaksāts. Šī nevienlīdzīgā attieksme senātam rada bažas par iespējamu kapitāla brīvas aprites saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu, skatot to kopsakarā ar 65. pantu, pārkāpumu.

No Tiesas judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī minētās dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs (skat. tostarp spriedumus, 2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 48. punkts, 2014. gada 10. aprīlis, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, 39. punkts). It īpaši tas, ka dalībvalsts sabiedrībām nerezidentēm izmaksātajām dividendēm piemēro nelabvēlīgāku attieksmi nekā tā, kas tiek piemērota sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm, var atturēt citā valstī, nevis šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus šajā dalībvalstī un līdz ar to ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu (attiecībā uz pensiju fondu nerezidentu, kuri saņem dividendes no Kopienas teritorijas, aplikšanu ar nodokli skat. spriedumus, 2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 49. punkts, 2011. gada 20. oktobris, C-284/09, Komisija/Vācija, 72. un 73. punkts, 2012. gada 22. novembris, C-600/10, Komisija/Vācija, 15. punkts).

Šādu nelabvēlīgāku attieksmi veido tas, ka ārvalsts sabiedrībām nerezidentēm izmaksātajām dividendēm tiek piemērots smagāks nodokļu slogs par to, kas par šāda paša veida dividendēm ir jāuzņemas iekšzemes sabiedrībām rezidentēm (attiecībā uz pensiju fondu nerezidentu, kuri saņem dividendes no Kopienas teritorijas, aplikšanu ar nodokli skat. spriedumus, 2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 49. punkts, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen u.c.*, C-10/14, C-14/14 un C-17/14, 48. punkts). Tas pats attiecas uz sabiedrībai rezidentei izmaksātu dividenžu atbrīvošanu no nodokļa pilnībā vai būtiskā apmērā, kamēr dividendēm, kuras tiek izmaksātas sabiedrībai nerezidentei, tiek piemērots galīgs nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā (skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, 32. un 33. punkts).

Ņemot to vērā, pastāv iejaukšanās kapitāla brīvas aprites saskaņā ar LESD 63. pantu aizsardzības jomā. Tas tādēļ, ka *KStG* 32. panta 5. punktā nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksai ārvalstu sabiedrībām nerezidentēm, kuru līdzdalība iekšzemes sabiedrības rezidentes kapitālā ir mazāka par 10 % vai 15 %, tiek izvirzīti stingrāki nosacījumi nekā nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksai iekšzemes sabiedrībām rezidentēm, kuru līdzdalība iekšzemes sabiedrības rezidentes kapitālā ir mazāka par 10 % vai 15 %. Tas tā ir tādēļ, ka ārvalstu sabiedrībām nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek atmaksāts tikai tad, ja ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla saņēmējs vai akcionārs, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība saņēmēja kapitālā, nevar ieskaitīt vai atskaitīt kā uzņēmējdarbības izdevumus vai reklāmas izdevumus. Turklāt tas saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punkta piekto teikumu ir arī jāapliecina, iesniedzot ārvalstu nodokļu pārvaldes izziņu. Tomēr iekšzemes sabiedrībām šāda prasība nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksai nav izvirzīta.

Senātam ir šaubas, vai šī iejaukšanās ir pamatota. Pastāv šaubas par to, vai *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā un piektajā teikumā ietvertais regulējums ir pamatots saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Saskaņā ar LESD 65. pantu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Tā kā šī tiesību norma ir atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa, tā ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēta nodokļu maksātāju nošķiršana atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD (skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 63. punkts). Proti, pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (skat. spriedumus, 2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 63. punkts, 2014. gada 10. aprīlis, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, 55. un 56. punkts).

Tādējādi saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Šajā ziņā, lai valsts tiesību akts nodokļu jomā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai būtu pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. spriedumus, 2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 64. punkts, 2012. gada 10. maijs, C-338/11 līdz C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, 23. punkts). Šajā sakarā pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju ir jāizvērtē, ņemot vērā aplūkotajās valsts tiesību normās izvirzīto mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu (skat. spriedumu,

2019. gada 13. novembris, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, 65. punkts).

Turklāt, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai noslēdzot konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai nodokļa maksātājiem rezidentiem, bet – par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī nodokļa maksātājiem nerezidentiem, minēto nodokļa maksātāju nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā ir nodokļa maksātāji rezidenti (skat spriedumus, 2007. gada 8. novembris, C-379/05, *Amurta*, 38. punkts, 2011. gada 20. oktobris, C-284/09, Komisija/Vācija, 56. punkts). Tikai tas vien, ka šī pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī, izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai dividendžu saņēmējas sabiedrības rezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā aizliegts LESD 63. pantā (bijušais EKL 56. pants), dividendžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, sabiedrībām nerezidentēm tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret sabiedrībām rezidentēm (skat spriedumus, 2007. gada 8. novembris, C-379/05, *Amurta*, 39. punkts, 2011. gada 20. oktobris, C-284/09, Komisija/Vācija, 56. punkts).

Strīda gadījumā Vācijas Federatīvā Republika attiecībā uz dividendēm no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām, kas tiek izmaksātas iekšzemes sabiedrībām rezidentēm, ir nolēmusi īstenot savu nodokļu kompetenci, izmantojot aplikšanu ar nodokli par ienākumiem no kapitāla un vēlāku iespēju to ieskaitīt. Taču Vācijas Federatīvā Republika ir nolēmusi ar nodokli par ienākumiem no kapitāla aplikāt arī ārvalstu sabiedrībām izmaksātās dividendes no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām. Tās, lai izvairītos no vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas, atrodas salīdzināmā situācijā. Nav acīmredzams, ka iekšzemes sabiedrības rezidentes, kuras saņem dividendes no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām, nebūtu salīdzināmas ar ārvalstu sabiedrībām nerezidentēm, kuras saņem dividendes no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām. Šajā ziņā atšķirīgi nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksas vai ieskaitīšanas iegūšanas nosacījumi nešķiet pamatoti.

Senātam ir šaubas arī par to, vai nevienlīdzīga attieksme ir pamatota saskaņā ar *Amurta* klauzulu. Saskaņā ar *Amurta* klauzulu galīga nodokļa par ienākumiem no kapitāla iekasēšana ienākumu gūšanas valstī var būt pamatota, ja rezidences valsts to pilnā apmērā ieskaita aprēķinātajā nodoklī un attiecīgā gadījumā atmaksā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 8. novembris, C-379/05, *Amurta*, 79. un nākamie punkti); uz to varētu attiekties šajā gadījumā šaubīgais regulējums, kas ietverts *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā (61. punkts). Strīda gadījumā šāda ieskaitīšanas iespēja prasītājas rezidences valstī varētu izrietēt no *DBA-GB* 23. panta 2. punkta a) apakšpunkta. Saskaņā ar to atbilstoši Vācijas tiesību aktiem tieši vai kā ieturējums ienākumu gūšanas vietā maksājama

Vācijas nodoklis par Vācijā gūto peļņu vai ienākumiem tiek ieskaitīts Apvienotās Karalistes nodokļos, kurus aprēķina, pamatojoties uz peļņu vai ienākumiem, kas izmantoti Vācijas nodokļa aprēķināšanai. Attiecīgi konvencijā gan ir paredzēta ieskaitīšana, tomēr šī ieskaitīšana attiecas uz Lielbritānijas nodokli par Vācijas juridiskās personas izmaksātajām dividendēm. Tādējādi nav nodrošināta Vācijas nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieskaitīšana pilnā apmērā, kas ir 15 %.

Netiešos akcionārus faktiski nav iespējams tos noteikt, tādējādi nav konstatējams, vai pastāv appusējas ieskaitīšanas iespējas, kuru sekas ir nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieskaitīšana rezidences valstī. Papildus ir jānorāda, ka, lai *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktu attiecinātu it īpaši arī uz visiem netiešajiem akcionāriem, ir jāveic identificēšanas darbības, kuras nav pienākums veikt iekšzemes sabiedrībai, kas saņem dividendes.

2. Otrais prejudiciālais jautājums: efektivitātes principa un *effet utile* principa pārkāpums

Ja uz pirmo prejudiciālo jautājumu tiktu atbildēts noliedzīgi un attiecīgi ar kapitāla brīvu apriti būtu saderīgi, ka ārvalstu sabiedrībai nerezidentei, kas saņem dividendes no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām, nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksas nolūkā ir jāiesniedz ārvalstu nodokļu pārvaldes izziņa kā apliecinājums, ka nodokli par ienākumiem no kapitāla tā vai akcionārs, kuram ir tieša vai netieša līdzdalība tās kapitālā, nevar ieskaitīt vai atskaitīt kā uzņēmējdarbības izdevumus vai kā reklāmas izdevumus, senātam šajā ziņā rodas šaubas par to, vai samērīguma principam un *effet utile* principam ir pretrunā prasība par attiecīgo izziņu, ja tādām ārvalstu dividenžu saņēmējam no plašam akcionāru lokam piederošām brīvā apgrozībā esošām akcijām, kas ir nerezidents, faktiski ir neiespējami iesniegt šo izziņu.

Saskaņā ar *effet utile* principu dalībvalstīm jāveic visi pasākumi, lai Kopienas tiesību aktiem piešķirtu vislielāko iespējamo efektivitāti. Efektivitātes princips paredz, ka Kopienas tiesību sistēmā piešķirto tiesību izmantošanu nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu (skat. spriedumus, 2001. gada 8. marts, C-397/98 un C-410/98, *Metallgesellschaft*, 85. punkts, 2003. gada 2. oktobris, C-147/01, *Weber's Wineworld*, 38. punkts). Samērīguma princips nosaka, ka pasākumiem ir jābūt piemērotiem šo mērķu īstenošanai un tie nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai (skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, C-581/17, *Wächtler*, 63. punkts).

Pat ja *KStG* 32. panta 5. punkta otrā teikuma 5. apakšpunktā ietvertais nosacījums būtu saderīgs ar kapitāla brīvu apriti, prasība apliecināt šī nosacījuma izpildi attiecībā uz visiem tiešajiem un netiešajiem dalībniekiem, iesniedzot attiecīgas ārvalstu nodokļu iestāžu izziņas saskaņā ar *KStG* 32. panta 5. punkta piekto teikumu, nodokļu maksātājam, kurš vēlas saņemt nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu, šajā gadījumā – prasītājam – rada ievērojamas grūtības. Šo izziņu iesniegšana dažkārt prasa nesamērīgi daudz identificēšanas darbību vai, kā tas ir strīda gadījumā, var būt pat praktiski neiespējama. Šajā gadījumā kapitāla brīvas

aprites izmantošana nodokļu maksātājam, kurš vēlas saņemt nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu, šajā gadījumā – prasītājam – tiek padarīta praktiski neiespējama. Attiecīgi Vācijas Federatīvā Republika ar šo prasību nav ieviesusi pasākumu, lai Kopienas tiesību aktiem piešķirtu vislielāko iespējamo efektivitāti, bet gan faktiski pat apgrūtinātu to īstenošanu.

Likumā arī nav paredzēti nekādi izņēmumi no *KStG* 32. panta 5. punkta piektajā teikumā paredzētās prasības par apliecināšanu. Saskaņā ar likumā noteikto regulējumu nav būtiski, ka saņēmējam faktiski ir neiespējami iesniegt apliecinājumus vai ārvalstu finanšu iestāžu izziņas, vai ka tas attiecībā uz to ir nepamatoti. Senātam ir šaubas, vai tas ir saderīgi ar tiesiskiem samērīguma aspektiem un it īpaši ar Savienības tiesību aktos atzīto *effet utile* principu. Kaut arī Tiesa parasti dalībvalstij procesuālā ziņā piešķir plašu rīcības brīvību Savienības tiesībās prasīto materiālo tiesību transponēšanā, pastāv robežas. Tomēr tās tiek pārkāptas, ja apliecinājumu iesniegšana faktiski tiek bloķēta.

DARBA VERSIJS