

Lieta C-303/07

Tiesvedība, ko ierosinājis

Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

(Korkein hallinto-oikeus lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Direktīva 90/435/EEK – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Dividenžu izmaksāšana – Nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā par dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībām nerezidentēm, kuras nav sabiedrības minētās direktīvas nozīmē – Atbrīvojums no nodokļa par dividendēm, kuras izmaksātas sabiedrībām rezidentēm

Sprieduma kopsavilkums

Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Dividenžu aplikšana ar nodokli

(EKL 43. un 48. pants; Padomes Direktīvas 90/435 2. panta a) punkts)

EKL 43. un 48. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, kas no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā atbrīvo dividendes, kuras meitas sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, izmaksājis tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai, bet kas paredz, ka šāds nodoklis ienākumu gēšanas vietā ir jāmaksā par līdzīgām dividendēm, kuras izmaksātas ieguldījumu sabiedrības ar mainīgu pamatkapitālu (S/CAV) statusam atbilstoši mātes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv tādā juridiskā formā, kura pirmās valsts tiesībās nav pazīstama un kura nav iekāuta sabiedrību sarakstā, kas ietverts 2. panta a) punktā Direktīvā 90/435 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes uzņēmumiem] un meitasuzņēmumiem [meitas uzņēmumiem], kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2003/123, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši otras dalībvalsts tiesību aktiem.

Šāds atšķirīgs dividendēm piemērojams nodokļu režīms mātes sabiedrības atkarībā no to juridiskās adreses atrašanās vietas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā aizliegts EKL 43. un 48. pantā, jo tas citās dalībvalstīs reālistiskām sabiedrībām padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, un līdz ar to tās var atteikties no meitas sabiedrības ieguldīšanas, izveidošanas vai uzturēšanas dalībvalstī, kas ievieš šādu atšķirīgu režīmu.

Protams, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkrātju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti. Tomēr, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai, nosīdzot konvenciju, uzliek ienākuma nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet – par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī akcionāriem nerezidentiem, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kurā atrodas akcionāri rezidenti. Tādējādi, tā kā dalībvalsts ir izvēlējusies pasargāt mātes sabiedrības rezidentes no nodokļu vairākkrātjas uzlikšanas peļņai, ko izmaksā mātes sabiedrība rezidente, šis pasākums ir jāpiemēro arī mātes sabiedrībām nerezidentēm, kas atrodas līdzīgā situācijā, jo analoga nodokļu uzlikšana šīm sabiedrībām nerezidentēm izriet no tās nodokļu kompetences

stenošanas attiecībā uz šīm nerezidentēm.

Tas, ka valsts tiesības nepastāv tādā veidā sabiedrības, kuru juridiskā forma būtu identiska saskaņā ar citas dalībvalsts tiesībām dibinātas SICA V formai, pats par sevi nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, jo, tātad, dalībvalstu tiesības sabiedrību darbības jomā. Kopienā nav pilnībā saskaņotas, brīvība veikt uzņēmējdarbību zaudētu jebkādu lietderīgo iedarbību. Turklāt apstāklis, ka SICA V ienākumi tās rezidences dalībvalstī netiek aplikti ar nodokli, neveido atšķirību starp SICA V un akciju sabiedrību rezidenti, kas pamatotu atšķirīgu attieksmi saistībā ar nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko saņemušas šo abu kategoriju sabiedrības, jo dalībvalsts, kurā dibināta sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ir izvēlējusies nestenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz šādiem ienākumiem, ja tos saņem sabiedrības rezidentes. Turklāt vēršam uzmanību arī argumentam, ka tāpēc, ka kāda dalībvalsts ar nodokli neaplied SICA V ienākumus, nodokļu vairākuma uzlikšana skar nevis SICA V, bet gan tās akcionārus, un tātad būtu jānovērš dalībvalstij, kurā šie akcionāri ir rezidenti, jo tieši attiecīgā dalībvalsts, pakāpjot nodokļu ienākumu gūšanas vietā iekasēšanai ienākumus, kas jau ir bijuši aplikti ar nodokļiem sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, ir radījusi nodokļu vairākuma uzlikšanu, ko šā dalībvalsts ir izvēlējusies novērst attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībā rezidentēm. Šajos apstākļos atšķirības, kas pastāv starp SICA V, kas dibināta saskaņā ar valsts tiesību aktiem, un akciju sabiedrību, kura dibināta saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem, nav pietiekamas, lai tās objektīvi būtu nošķiramas nolūkā piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendēm.

Šādu nodokļu režīmu nevar pamatot ar iemesliem, kas saistīti ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu, jo tas specifiski neattiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kas izveidoti tikai tāpēc, lai izvairītos no nodokļiem, kuri parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības. Attiecībā uz argumentu par sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu ir jāatgādina, ka, tātad, kā dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli sabiedrībā, kas saņem dividendes un kas ir dibināta tās teritorijā, attiecībā uz šāda veida ienākumiem, tātad nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībā, kas saņem dividendes. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko rada minētais tiesiskais regulējums, nevar pamatot vajadzības saglabāt nodokļu režīma konsekvenci. Tātad, kā atbrīvojumam no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm nav izvirzīts nosacījums, ka dividendes, ko saņemusi akciju sabiedrība, tai ir jāizmaksā tālāk un ka to aplikšana ar nodokli, ko maksā minētās sabiedrības kapitāldaļu turētāji, jāauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā, nepastāv tieša saikne starp atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā un nodokļa iekasēšanu par minētajām dividendēm kā par ienākumiem, ko guvuši akciju sabiedrības kapitāldaļu turētāji.

(sal. ar 41.–44., 50., 51., 54.–56., 65.–67. un 73.–76. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 18. jūnijā (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Direktīva 90/435/EEK – Sabiedrību ienākuma nodoklis –

Dividenžu izmaksāšana – Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībām nerezidentēm, kuras nav sabiedrības minētās direktivas nozīmē – Atbrīvojums no nodokļa par dividendēm, kuras izmaksātas sabiedrībām rezidentēm

Lieta C-303/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 27. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 29. jūnijā, tiesvedībā, ko ierosināja

Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jāns [P. Jann], tiesneši A. Ticano [A. Tizzano], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [J. J. Kassel],

ģenerālvokāts J. Mazaks [J. Mazák],

sekretāre S. Stremholma [C. Strömholm], administratore,

ģemotvārā rakstveida procesu un 2008. gada 13. novembra tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* vārdā – J. Lāksone [J. Laaksonen], *oikeustieteen kandidaatti*, un M. Virolaine [M. Virolainen], *kauppatieteidenmaisteri*,
 - Somijas valdības vārdā – J. Himmanena [J. Himmanen], pārstāve,
 - Kipras valdības vārdā – E. Neofitu [E. Neofitou], pārstāve,
 - Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [P. Gentili], *avvocato dello Stato*,
 - Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liāls [R. Lya] un I. Koskine [I. Koskinen], pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2008. gada 18. decembra tiesas sēdē,
- pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EKL 43., 48., 56. un 58. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) ierosināja saskaņā ar Somijas tiesību aktiem dibinātā sabiedrībā *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (turpmāk tekstā – “*Alpha*”) par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksājamās *Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV* (turpmāk tekstā – “*Nordic Fund SICAV*”), ieguldījumu sabiedrībai ar mainīgu pamatkapitālu (*SICAV*), kas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibināta Luksemburgā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienū tiesiskais regulējums

3 Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem [mētes uzņēmumiem] un meitasuzņēmumiem [meitas uzņēmumiem], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 90/435”), 2. pantā ir paredzēts:

“1. [...] Direktīvā [90/435] “dalībvalsts sabiedrība” ir ikviena sabiedrība:

a) kas pastāv kādā no šīs direktīvas pielikumā uzskaitītajām juridiskām formām;

[..]

c) kam turklāt ir uzliekams kāds no šādiem nodokļiem bez izvēles tiesībām vai tiesībām saņemt atbrīvojumu no šā nodokļa:

[..]

– *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburgā,

[..]

– *yhteisöjen tuloverolinkomstskatten för samfund* Somijā,

[..].”

4 Direktīvas 90/435 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts, ka šīs direktīvas piemērošanas nolūkā mētes sabiedrības statusu attiecina vismaz uz jebkuru dalībvalsts sabiedrību, kas atbilst šīs direktīvas 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 20 % kapitāldaļu citas dalībvalsts, kura atbilst tiem pašiem nosacījumiem, sabiedrības kapitālā. Saskaņā ar to pašā 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta trešo un ceturto daļu no 2007. gada 1. janvāra minimālais kapitāldaļu procentuālais patsvars ir 15 % un no 2009. gada 1. janvāra – 10 %.

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 5. pantu peļņu, ko meitas sabiedrība izmaksā mētes sabiedrībai, atbrīvo no nodokļiem ienākumu gūšanas vietā.

6 Direktīvas 90/435 pielikuma i) un m) punkts ir formulēts šādi:

“i) sabiedrības, kas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem ir “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, “société coopérative”, “société coopérative organisée comme une société anonyme”, “association d’assurances mutuelles”, “association d’épargne-pension”, “entreprise de nature commerciale industrielle ou minière de l’Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public”, un citas sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem un uz kurām attiecas Luksemburgas uzņēmuma peļņas [sabiedrību ienākuma] nodoklis;

m) sabiedrības, kas saskaņā ar Somijas tiesību aktiem ir “osakeyhtiö/aktiebolag”, “osuuskunta/andelslag”, “säästöpankki/sparbank” un “vakuutusyhtiö/försäkringsbolag”.

Valsts tiesiskais regulējums

7 Saskaņā ar 1992. gada 30. decembra likuma par ienākumu nodokli [*Tuloverolaki* (1535/1992)] 3. pantu ar "juridisku personu" saprot akciju sabiedrību, kooperatīvu, krājizdevu sabiedrību un ieguldījumu fondu, kā arī ikvienu citu juridisku personu vai lietu kopumu, kas paredzēts pašam mērķim un kas pielīdzināms šajā pantā paredzētajām juridiskajām personām.

8 Minētā likuma par ienākumu nodokli 9. panta 1. punkts ir paredzēts:

"Ienākumu nodokli uzliek:

[..]

2) ikvienai fiziskai personai, kas nodokļu maksācijās gadā nedzīvoja Somijā, un ikvienai ārvalstu juridiskai personai – attiecībā uz Somijā gētajiem ienākumiem (daļēja aplikšana ar nodokli)."

9 Saskaņā ar minētā likuma 10. panta 6. punktu dividendes, ko izmaksāusi Somijas akciju sabiedrība, kooperatīvs vai jebkura cita juridiska persona, ir Somijā gēti ienākumi.

10 1968. gada 24. jūnija Likuma par saimnieciskās darbības ienākumu aplikšanu ar nodokļiem (*Lakielinkeinotulonverottamisesta* (360/1968)), kas reglamentē nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko saņemušas Somijā dibinātas akciju sabiedrības, proti, tās 6.a pantā likuma 2004. gada 30. jūlija redakcijā ir noteikts:

"Sabiedrības saņemtas dividendes nav ar nodokli apliekami ienākumi. Ievērojot otro daļu, tās tomēr ir apliekamas ar nodokli 75 % apmērā un atbrīvojamas no nodokļa 25 % apmērā, ja:

1) dividendes ir saņemtas, pamatojoties uz akciju, kas ietilpst aktīvos, un sabiedrība, kas tās izmaksā, nav ārvalstu sabiedrība Direktīvas [90/435] 2. panta nozīmā, un vismaz 10 % no tās pamatkapitāla dividenžu izmaksāšanas laikā tieši pieder dividenžu saņēmējam;

2) sabiedrība, kas izmaksā dividendes, nav ne Somijas sabiedrība, ne arī kādā Eiropas Savienības dalībvalstī dibināta sabiedrība, kas ir paredzēta 1) punktā, vai

3) sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ir brīvā kotēta sabiedrība likuma par ienākumu nodokli 33.a panta otrās daļas nozīmā un dividenžu saņēmējs ir brīvā nekotēta sabiedrība, kam dividenžu izmaksāšanas laikā tieši nepieder vismaz 10 % no sabiedrības, kas izmaksā dividendes, pamatkapitāla.

Ja nav konvencijas, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, starp valsti, kurā ir nodibināta ārvalstu sabiedrība, kas izmaksā dividendes, kuras ir paredzētas pirmās daļas 2) punktā, un Somijas [Republiku], kas ir piemērojama dividendēm, kas izmaksātas attiecīgajā gadā, šīs dividendes ir pilnībā ar nodokli apliekams ienākums.

[..]"

11 Saskaņā ar 1978. gada 11. augusta Likuma par nodokļu maksātāju, kas ar nodokli apliekami daļēji, ienākumu aplikšanu ar nodokli (*Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta* (627/1978)) 3. pantu nodokli ienākumu gēšanas vietā iekasē par dividendēm. Šis likuma noteikumi, kas ir piemērojami dividendēm, attiecas arī uz ieguldījumu fonda peļņas sadali.

12 Saskaņā ar minētā likuma 3. panta piekto daļu likuma 2004. gada 30. jūlija redakcijā nodoklis ienākumu gēšanas vietā netiek iekasēts par dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībai,

kuras domicils ir kādā Eiropas Savienības dalībvalstī un kurai tieši pieder vismaz 20 % no sabiedrības, kas izmaksā dividendes, kapitāla, ar nosacījumu, ka dividendžu saņēmējs ir sabiedrība Direktīvas 90/435 2. panta nozīmē.

13 Dividendēm, uz kurām neattiecas minētā 3. panta piektajā daļā paredzētais izņēmums, tiek piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, kura likmi nosaka nodokļu konvencija, kas noslēgta starp dalībvalsti, kurā dividendžu saņēmēja ir rezidente, un Somijas Republiku, bet, ja šādas konvencijas nav, šī likme ir 28 % no dividendes bruto summas.

Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu

14 Konvencijā, kas 1982. gada 1. martā noslēgta starp Luksemburgu un Somiju, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu ienākuma nodokļa un kapitāla nodokļa jomā (*Mémorial A* 1982, 1966. lpp.), redakcijā, kas piemērojama pamata prāvā (turpmāk tekstā – “nodokļu konvencija”), nav paredzēti paši noteikumi par saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibinātām “SICAV” veida sabiedrībām, bet saskaņā ar *Korkein hallinto-oikeus* judikatūru šāda sabiedrība šīs konvencijas piemērošanas nolūkā tiek uzskatīta par personu, kuras domicils ir Luksemburgā.

15 Saskaņā ar nodokļu konvencijas 10. pantu dividendes, ko sabiedrība, kuras domicils ir kādā no līgumslēdzēju dalībvalstīm, izmaksā kādai personai, kuras domicils ir citā līgumslēdzēju valstī, šajā pārdotajā valstī var tikt apliktas ar nodokli. Dividendes var aplikt ar nodokli arī tajā līgumslēdzēju dalībvalstī, kurā ir domicils sabiedrībai, kas izmaksā dividendes, ievērojot šīs valsts tiesību aktus. Tomēr, ja dividendžu saņēmējam ir ar dividendēm saistītas priekšrocības, nodoklis nedrīkst pārsniegt 5 % no kopējām dividendēm, ja runa ir par sabiedrību, kurai tieši vai netieši pieder vismaz 25 % no sabiedrības, kas izmaksā dividendes, kapitāla.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

16 *Alpha* ir iesniegusi Keskusverolautakunta (Centrālā nodokļu komisija) līgumu pieņemšanas iepriekšēju lēmumu par nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko šī sabiedrība izmaksā jūsi *Nordic Fund SICAV*, par kuras meitas sabiedrību, kā tas izriet no šīs līguma, tai bija jākļūst, nododot 100 % savu kapitāla daļu. Sabiedrība *Aberdeen Property Investors Luxembourg SA*, kas ir *Aberdeen Property Investors* grupas locekle, bija atbildīga par *NordicFundSICAV* pārvaldīšanu.

17 *Nordic Fund SICAV* kapitāla daļas primāri bija paredzētas piedāvāt tādām institucionālām ieguldītājām kā Vācijas apdrošināšanas sabiedrības un pensiju fondi. *Nordic Fund SICAV* mērķis bija veikt ieguldījumus nekustamo īpašumu nozarē Somijā, izmantojot *Alpha* starpniecību, kas iegādātos nekustamo īpašuma sabiedrību kapitāla daļas vai pat attiecīgā gadījumā tieši kātu par nekustamo īpašumu īpašnieci.

18 *Alpha* jautāja Keskusverolautakunta, vai tai nodoklis par dividendēm, kas izmaksātas *Nordic FundSICAV*, bija jāiekasē ienākumu gūšanas vietā, ņemot vērā EKL 43. un 56. pantu, kā arī ņemot vērā, ka dividendes, kas izmaksātas Somijas akciju sabiedrībai, kura ir līguma SICAV veida sabiedrība un kura nodarbojas ar ieguldījumu veikšanu nekustamajā īpašumā, vai kādai citai līgumslēdzēja rakstura Somijā dibinātai juridiskai personai, nav saskaņā ar Somijas tiesību aktiem ar nodokli apliekams ienākums un nav arī apliekams ar nodokli ienākumu gūšanas vietā.

19 Keskusverolautakunta savā iepriekšējā 2006. gada 25. janvāra Lēmumā Nr. 2/2006 par nodokļa ienākumu gūšanas vietā atgriešanu par 2005. un 2006. gadu ir atzinusi, ka *Alpha* bija jāiekasē nodoklis par dividendēm, kas izmaksātas *Nordic Fund SICAV*.

20 Pirmkārt, Keskusverolautakunta ir norādījusi, ka, tādēļ kā *SICAV* nav iekļautas Direktīvas 90/435 pielikumā paredzētajā sarakstā un nemaksā ienākuma nodokli dalībvalstī, kurā tās ir

dibin?tas, *Nordic Fund SICAV* nevar uzskatīt par sabiedrību šīs direktīvas nozīmē un tādējādi tai izmaksētās dividendes nevar atbrīvot no nodokļa ienākumu gēšanas vietā.

21 Otrkārt, *Keskusverolautakunta* ir norādījusi, ka, kaut arī *Nordic Fund SICAV* ir līdzīga Somijas akciju sabiedrībai ("osakeyhtiö"), šī sabiedrība ir vairākas atšķirības. Tās atšķiras, pirmkārt, ar to, ka Somijas akciju sabiedrības pamatkapitāls ir iesaldēts un ka sabiedrības darbības laikā to nevar atmaksāt akcionāriem. Šīs sabiedrības atšķiras, otrkārt, tāpēc, ka Somijas akciju sabiedrība ir apliekama ar nodokli valstī, kurā tā ir nodibināta, un, treškārt, ar to, ka tā ir uzskatāma par sabiedrību Direktīvas 90/435 nozīmē. Tādējādi šie divi sabiedrību veidi nav līdzīgi Kopienas tiesību nozīmē.

22 *Alpha* apstrīdēja *Keskusverolautakunta* lēmumu iesniedzējtiesā. Uzskatot, ka tajā izskatāmā strīda risinājumam ir vajadzīga Kopienas tiesību interpretācija, *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai EKL 43. un 48., kā arī EKL 56. un 58. pants ir interpretējami tādējādi, ka tajos garantēto pamatbrīvību īstenošanas nolūkā akciju sabiedrība vai ieguldījumu fonds, kas dibināts saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, un *SICAV* [...], kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, ir uzskatāmi par līdzīgiem, kaut arī Somijas tiesību aktos nepastāv tāda sabiedrības juridiskā forma, kas pilnībā atbilstu *SICAV* [...], vienlaikus ņemot vērā, ka *SICAV* [...], kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, nav minēta to sabiedrību sarakstā, kuras ietvertas Direktīvas [90/435] 2. panta a) punktā – kam ir atbilstoši šajā lietā piemērojamie Somijas tiesību akti par nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā –, un ņemot vērā, ka *SICAV* [...] saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes valsts nodokļu tiesisko regulējumu ir atbrīvota no ienākuma nodokļa? Vai, ņemot vērā šos apstākļus, ir pārskatīti iepriekš minētie EK līguma panti, ja Luksemburgā rezidējošā *SICAV* veida sabiedrība kā dividendu saņēmēja Somijā nav atbrīvota no dividendu piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā?"

Par prejudiciālo jautājumu

23 Uz dodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43., 48., 56. un 58. pants pieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, kuros no nodokļa ienākumu gēšanas vietā atbrīvotas dividendes, kuras šajā valstī rezidējošā meitas sabiedrība izmaksā tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai vai ieguldījumu fondam, bet kuros paredzēts, ka šis nodoklis ienākumu gēšanas vietā ir piemērojams līdzīgām dividendēm, kuras izmaksātas *SICAV* veida mātes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv pirmās valsts tiesību sistēmā nepazīstamā juridiskā formā, kura nav iekļauta Direktīvas 90/435 2. panta a) punktā ietvertajā sabiedrību sarakstā, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši citas dalībvalsts tiesību aktiem.

24 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arī tieši aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalsts kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienas tiesības (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts, un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 16. punkts).

25 Turklāt ir arī jānorāda, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci ar konvenciju vai vienpusēji ceļā definēt to nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijas, it īpaši attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly*, *Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts;

2006. gada 7. septembra spriedums liet? C?470/04 N, Kr?jums, l?7409. lpp., 44. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Amurta*, 17. punkts).

26 Tikai izmaks?jot dividendes, kas ietilpst Direkt?vas 90/435 piem?rošanas jom?, t?s 5. pants liek dal?bvalst?m no nodok?a ien?kumu g?šanas viet? atbr?vot dividendes, kuras meitas sabiedr?ba izmaks?jusi savai m?tes sabiedr?bai.

27 K? nor?da iesniedz?jtiesa, pamata liet? apl?kojam? situ?cija neietilpst Direkt?vas 90/435 piem?rošanas jom?, jo *SICAV* veida sabiedr?ba neatbilst š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkt? paredz?tajiem nosac?jumiem.

28 Tiesa jau ir atzinusi, ka dal?bvalst?m ir ties?bas attiec?b? uz dal?bu sabiedr?b?s, uz kuru Direkt?va 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik liel? m?r? ir j?nov?rš ekonomisk? dubult? nodok?a uzlikšana sadal?tajai pe??ai, un šaj? nol?k? vienpus?ji vai ar konvencij?m, ko t?s nosl?dz ar cit?m dal?bvalst?m, ieviest meh?nismus, kuri ir paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu šo ekonomisko dubulto nodok?a uzlikšanu. Tom?r šis apst?klis vien t?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? L?gum? garant?tajai aprites un p?rvietošan?s br?v?bai (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts, un liet? *Amurta*, 24. punkts).

29 T? k? iesniedz?jtiesa savu jaut?jumu ir uzdevusi gan saist?b? ar EKL 43. un 48. pantu, gan saist?b? ar EKL 56. un 58. pantu, iepriekš ir j?noskaidro, vai un cik liel? m?r? pamata liet? apl?kojamais valsts tiesiskais regul?jums var ietekm?t šajos pantos garant?t?s br?v?bas.

Par attiec?go br?v?bu

30 J?nor?da, ka valsts ties?bu aktiem, saska?? ar kuriem atbr?vojuma no nodok?a ien?kumu g?šanas viet? piem?rošana dividend?m, ko izmaks? k?da sabiedr?ba rezidente, ir atkar?ga, pirmk?rt, no t?, vai sabiedr?ba, kas sa?em dividendes, ir sabiedr?ba rezidente vai nerezidente, un, otrk?rt, – attiec?b? uz sabiedr?b?m nerezident?m, kas sa?em dividendes, – no sabiedr?bai, kas sa?em dividendes, piederoš?s kapit?lda?as apm?ra sabiedr?b?, kas izmaks? dividendes, k? ar? no t?, vai t? ir kvalific?jama k? sabiedr?ba Direkt?vas 90/435 2. panta noz?m?, var b?t piem?rojams gan EKL 43. pants, kas attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, gan EKL 56. pants, kas attiecas uz kapit?la br?vu apriti.

31 Atbr?vojumu no nodok?a ien?kumu g?šanas viet? nevar sa?emt ne sabiedr?bas nerezidentes, kur?m piederoš?s kapit?lda?as apm?rs sabiedr?b?, kas izmaks? dividendes, ir maz?ks par valsts ties?bu aktos noteikto maksim?lo robežu, kas laik?, kad rad?s pamata pr?v? apl?kojamie fakti, atbilda 20 % no pamatkapit?la, ne ar? sabiedr?bas, kas, kaut ar? to kapit?lda??s apm?rs b?tu liel?ks par šo maksim?lo robežu, neatbilst sabiedr?bas defin?cijai Direkt?vas 90/435 2. panta noz?m?.

32 K? izriet no l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu, pamata liet? sabiedr?bai, kas sa?em dividendes, pieder 100 % sabiedr?bas, kas izmaks? dividendes, kapit?lda?u, bet t? netiek uzskat?ta par sabiedr?bu min?t?s direkt?vas 2. panta noz?m?.

33 Tādējādi ir jākonstatē, ka pamata lieta ir tikai par pamata prāvā aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma ietekmi uz tās sabiedrības rezidentes situāciju, kas ir izmaksājusi dividendes akcionāriem, kuriem pieder tās kapitāldaļas un kuriem tādējādi ir piešķirta zināma ietekme uz minētās sabiedrības līdmeņiem un tauts ietekmēt tās darbības (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 38. punkts, un 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda*, Krājums, I-4571. lpp., 72. punkts).

34 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja sabiedrībai pieder kapitāldaļas citā sabiedrībā, kas tai piešķir zināmu ietekmi uz tās līdmeņiem un tādējādi ietekmēt tās darbības, jāpiemēro Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *CadburySchweppes* un *Cadbury SchweppesOverseas*, 31. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in Class IV of the ACTGroupLitigation*, 39. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 27. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 20. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Burda*, 69. punkts).

35 Pieņemot, ka pamata lietā aplūkotajiem tiesību aktiem varētu būt ierobežojoša ietekme uz kapitāla brīvību aprīti, šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un līdz ar to tās neattiecināma autonomu šo tiesību aktu pārbaužu no EKL 56. panta viedokļa (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *CadburySchweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, lietā *TestClaimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts, kā arī lietā *Oy AA*, 24. punkts).

36 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka vērē tikai EKL 43. un 48. pantu.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

37 No Tiesas judikatūras izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā paredzēta Kopienas pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sēkt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādām pašām nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās dalībvalsts tiesību akti, kurā notiek šā uzņēmējdarbība, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenā uzņēmējdarbības vieta atrodas Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pērstāvniecības starpniecību (2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *KellerHolding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembra spriedums lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 20. punkts).

38 Attiecībā uz sabiedrību ir būtiski norādīt, ka to juridiskā adrese EKL 48. panta nozīmē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti kādas dalībvalsts tiesību sistēmai, tātad kā fiziskām personām šim nolīkam ir pilsonība. Pieņemot, ka rezidences dalībvalsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt EKL 43. pantu bezjēdzīgu. Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemties šā dalībvalstī nodrošināt tādā pašā attieksmē kā pret šīs valsts sabiedrību, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 43. punkts, lietā *Denkavit Internationaal* un *DenkavitFrance*, 22. punkts, un lietā *Burda*, 77. punkts, kā arī 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *TruckCenter*, Krājums, I-0000. lpp., 32. punkts).

39 Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka akciju sabiedrība vai ieguldījumu fonds, kas dibināts

saska?? ar Somijas ties?bu aktiem un kas sa?em dividendes no citas sabiedr?bas, kuras juridisk? adrese ar? atrodas šaj? dal?bvalst?, princip? ir atbr?voti no nodok?a par t?m, bet par dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks?jusi sabiedr?bai nerezidentei, kas netiek uzskat?ta par sabiedr?bu Direkt?vas 90/435 2. panta noz?m?, ir j?maks? nodoklis ien?kumu g?šanas viet?.

40 T? k? sabiedr?bas rezidentes izmaks?tas dividendes vispirms tiek apliktas ar nodokli k? š?s sabiedr?bas g?t? pe??a, tad sabiedr?bai nerezidentei, kas sa?em dividendes un kas netiek uzskat?ta par sabiedr?bu Direkt?vas 90/435 2. panta noz?m?, t?p?c, ka tiek iekas?ts nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, par š?m dividend?m nodoklis tiek uzlikts vair?kk?rt, bet š?da nodok?u vair?kk?rt?ja uzlikšana netiek piem?rota dividend?m, ko sa?em akciju sabiedr?ba rezidente vai ieguld?jumu fonds rezidents.

41 Š?ds atš?ir?gs dividend?m piem?rojams nodok?u rež?ms m?tes sabiedr?b?s atkar?b? no to juridisk?s adreses atrašān?s vietas var b?t br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, kas princip? aizliegts EKL 43. un 48. pant?, jo tas cit?s dal?bvalst?s re?istr?t?m sabiedr?b?m padara maz?k pievilc?gu br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?stenošanu, un l?dz ar to t?s var atteikties no meitas sabiedr?bas ieg?d?šan?s, izveidošanas vai uztur?šanas dal?bvalst?, kas ievieš š?du atš?ir?gu rež?mu (šaj? sakar? skat iepriekš min?to spriedumu liet? *DenkavitInternationaal* un *DenkavitFrance*, 29. un 30. punkts).

42 Protams, Tiesa jau ir nospriedusi, ka, run?jot par dal?bvalsts paredz?tajiem pas?kumiem, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u vair?kk?rt?ju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes sadal?tajai pe??ai, akcion?ri rezidenti, kas sa?em dividendes, ne vienm?r atrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar akcion?riem, kas sa?em dividendes un ir citas dal?bvalsts rezidenti (iepriekš min?tie spriedumi liet? *DenkavitInternationaal* un *DenkavitFrance*, 34. punkts, k? ar? liet? *Amurta*, 37. punkts).

43 Tom?r, tikl?dz dal?bvalsts vienpus?ji vai, nosl?dzot konvenciju, uzliek ien?kuma nodokli ne tikai akcion?riem rezidentiem, bet – par dividend?m, kuras tie sa?em no sabiedr?bas rezidentes, – ar? akcion?riem nerezidentiem, min?to akcion?ru nerezidentu situ?cija tuvin?s tai, kur? atrodas akcion?ri rezidenti (iepriekš min?tie spriedumi liet?s *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts, liet? *Denkavit Internationaal* un *DenkavitFrance*, 35. punkts, k? ar? liet? *Amurta*, 38. punkts).

44 T?d?j?di, t? k? dal?bvalsts ir izv?l?jusies pasarg?t m?tes sabiedr?bas rezidentes no nodok?u vair?kk?rt?jas uzlikšanas pe??ai, ko izmaks? m?tes sabiedr?ba rezidente, šis pas?kums ir j?piem?ro ar? m?tes sabiedr?b?m nerezident?m, kas atrodas l?dz?g? situ?cij?, jo analoga nodok?u uzlikšana š?m sabiedr?b?m nerezident?m izriet no t?s nodok?u kompetences ?stenošanas attiec?b? uz š?m nerezident?m (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *DenkavitInternationaal* un *DenkavitFrance*, 37. punkts).

45 Somijas vald?ba tom?r uzskata, ka, t? k? valsts ties?bu akti ne?auj Somij? izveidot sabiedr?bas, kuru juridisk? forma b?tu identiska saska?? ar Luksemburgas ties?bu aktiem dibin?tas SICAV formā, p?d?j? min?t? t?s juridisk?s formas un nodok?u rež?ma d?? atrodas situ?cij?, kas objekt?vi atš?iras no Somij? dibin?t?m sabiedr?b?m vai ieguld?jumu fondiem.

46 Min?t? vald?ba nor?da, ka atš?ir?b? no Somijas akciju sabiedr?bas S/CAV nemaks? ien?kuma nodokli dal?bvalst?, kur? t? ir dibin?ta, jo Luksemburg? š?da sabiedr?ba maks? tikai kapit?la nodokli atbilstoši likmei 0,01 %, un pe??ai, ko t? izmaks? k?dai personai, kuras domicils ir k?d? cit? dal?bvalst?, netiek piem?rots nek?ds nodoklis ie??mumu g?šanas viet?. Savuk?rt dividendes, ko sa??mušas Somijas akciju sabiedr?bas, ir atbr?votas no nodok?a tikai t?p?c, lai nov?rstu to vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli, izmaks?jot pe??u akciju sabiedr?b?m, bet citi to ien?kumi ir aplikami ar nodokli.

47 It?lijas vald?ba šaj? sakar? piebilst, ka S/CAV, kas darbojas nekustamo ?pašumu nozar?, uz kuru neattiecas Padomes 1985. gada 20. decembra Direkt?va 85/611/EEK par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.), un kuras vien?gais darb?bas iemesls ir kolekt?vie t?du l?dzek?u ieguld?jumi, kas ieg?ti, p?rdodot savas akcijas publiski, ir piln?b? caursp?d?ga strukt?ra, kuras m?r?is ir ar kolekt?vas p?rvald?šanas pal?dz?bu sekm?t individu?lo katra dal?bnieka ieguld?jumu, un k? t?da nav l?dz?ga parastai sabiedr?bai. Š?das sabiedr?bas ?pašais raksturs attaisno to, ka t? ir atbr?vota no ien?kuma nodok?a dal?bvalst?, kur? t? ir dibin?ta, jo vien?gie v?r? ?emamie ien?kumi faktiski ir katra dal?bnieka ien?kumi. Probl?ma, kas saist?ta ar nodok?a vair?kk?rt?ju uzlikšanu, l?dz ar to skar nevis S/CAV, bet gan t?s dal?bniekus, un t?d?j?di šis jaut?jums b?tu j?risina attiec?g?s dal?bvalsts ties?b?s.

48 Attiec?b? uz S/CAV, kas dibin?ta saska?? ar Luksemburgas ties?bu aktiem, sal?dzin?jumu ar ieguld?jumu fondu, kurš dibin?ts saska?? ar Somijas ties?bu aktiem, Somijas vald?ba uzsver, pirmk?rt, ka pamata liet? apl?kojamaj? laika posm? ar valsts tiesisko regul?jumu š?dam fondam, kas ir atbr?vots no nodok?a, bija aizliegts veikt t?dus ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum?, k?di ir min?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu. Otrk?rt, S/CAV izmaks?t? pe??a Luksemburg? netika aplikta ar nodokli ien?kumu g?šanas viet? pret?ji pe??ai, ko Somijas ieguld?jumu fonds izmaks?jis personai, kas ir citas dal?bvalsts rezidente, ja vien k?d? l?gum?, kas nosl?gts, lai nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu, nav paredz?ts cit?di.

49 Šai argument?cijai nevar piekrist.

50 Pirmk?rt, ir j?nor?da – tas, ka Somijas ties?b?s nepast?v t?da veida sabiedr?bas, kuru juridisk? forma b?tu identiska saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?tas S/CAV formai, pats par sevi nevar pamatot atš?ir?gu attieksmi, jo, t? k? dal?bvalstu ties?bas sabiedr?bu darb?bas jom? Kopien? nav piln?b? saska?otas, br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu zaud?tu jebk?du lietder?go iedarb?bu.

51 Otrk?rt, Somijas vald?bas min?tais apst?klis, ka Luksemburg? S/CAV ien?kumi netiek aplikti ar nodokli, pat pie?emot, ka tas ir pier?d?ts, neveido atš?ir?bu starp S/CAV un akciju sabiedr?bu rezidenti, kas pamatotu atš?ir?gu attieksmi saist?b? ar nodokli ien?kumu g?šanas viet? par dividend?m, ko sa??mušas šo abu kategoriju sabiedr?bas.

52 Proti, no vienas puses, k? nor?da Somijas vald?ba, par dividend?m, ko k?da sabiedr?ba rezidente izmaks?jusi citai sabiedr?bai rezidentei, neiekas? nodokli, ne piem?rojot nodokli ien?kumu g?šanas viet?, ne ar? k? da?ai no ien?kumiem, ko g?st sabiedr?ba, kura sa?em dividendes. T?d?j?di ar to, ka š?s kategorijas ien?kumiem Luksemburg? netiek piem?rots nodoklis, nevar pamatot, ka šie ien?kumi tiek aplikti ar nodokli Somij?, jo t? ir izv?l?jusies ne?stenot savu nodok?u uzlikšanas kompetenci attiec?b? uz š?diem ien?kumiem, ja tos sa?em Somij? dibin?tas sabiedr?bas.

53 No otras puses, Somijas vald?ba nav nor?d?jusi, k?d? veid? nodok?u rež?ms, kas piem?rojams citu kategoriju ien?kumiem, kurus g?st sabiedr?bas rezidentes un S/CAV

nerezidentes, ir piemērots, lai novērtētu šo divu veidu sabiedrību līdzību saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendām.

54 Treškārt, vērējams nav arī Itālijas valdības arguments, ka tādēļ, ka Luksemburgas Lielhercogiste ar nodokli neaplied *SICAV* ienākumus, nodokļu vairākums jāuzlikšana skar nevis *SICAV*, bet gan tās akcionārus, un tādēļ būtu jānovērš dalībvalstij, kur šie akcionāri ir rezidenti. Tieši Somijas Republika, pakāujot nodokļu ienākumu gūšanas vietā iekasšanai ienākumus, kas jau ir bijuši aplikti ar nodokļiem sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, ir radījusi nodokļu vairākums jāuzlikšanu, ko šā dalībvalsts ir vēlējies novērst attiecībā uz dividendām, kas izmaksātas sabiedrībā rezidentam.

55 Šajos apstākļos Somijas un Itālijas valdības norādītās atširības, kas pastāv starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un akciju sabiedrību, kura dibināta saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, nav pietiekamas, lai tās objektīvi būtu nošķiramas nolūkā piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendām. Tādējādi vairs nav jāpārbauda, kādā mērā minētā valdība norādītās atširības starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un Somijas ieguldījumu fondu ir būtiskas, lai radītu šādu objektīvu situāciju atširībai.

56 No tā izriet, ka atširīga attieksme pret *SICAV* nerezidentam un akciju sabiedrību rezidentam saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendām, ko tām izmaksā sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā aizliegta EKL 43. un 48. pantā.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumu

57 No Tiesas judikatūras izriet, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieņemt tikai tad, ja to pamato primāri vispārējais interešu iemesls. Tāpat šāds gadījums ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērā sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šā mērā sasniegšanai (skat. 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *LidlBelgium*, Krājums, I-3601. lpp., 27. punkts, kā arī 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Somijas valdība šajā sakarā norāda, ka valsts režīms paredz novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo atbrīvojums no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendām, kas izmaksātas sabiedrībai, kura dibināta nevis Somijas Republikā, bet citā dalībvalstī, kas pati nemaksā nodokli par šo ienākumu un kurā ienākumu izmaksāšana netiek aplikta ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, rada risku, ka varētu rasties mērķslēģi veidojumi, kas paredzēti, lai izvairītos no ienākumu jebkāda veida aplikšanas ar nodokli.

59 Turklāt pamata prāvā aplūkojamais nodokļu režīms paredz novērst tādus rīcības, kas varētu apdraudēt Somijas Republikas tiesības īstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci saistībā ar darbībām, kas veiktas tās teritorijā. Nodokļa ienākumu gūšanas vietā piemērošana tādējādi būtu pamatota ar vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu, par ko vienojusies šā dalībvalsts un Luksemburgas Lielhercogiste nodokļu konvencijā, saskaņā ar kuru valsts, kurā tiek gūti ienākumi, saglabā tiesības ienākumu gūšanas vietā iekasēt 5 % no tiem.

60 Itālijas valdība piebilst, ka atbrīvojums no nodokļa ienākumu gūšanas vietā mudinātu sabiedrību grupas izveidot savas mētes sabiedrības valstīs, kur nodokļi ir zemāki vai pat to nav, un tas sabiedrību grupām pilnībā sniegtu tiesības izvairīties, kur un kādā mērā dividendes, kas gūtas kādas dalībvalsts teritorijā, ir jāaplied ar nodokli, jo šai dalībvalstij tiktu atņemta kompetence uzlikt nodokļus par šīm dividendām. Šā valdība arī uzskata, ka vajadzība novērst

izvairīšanas no nodokļa maksāšanas un saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenci sadalītais nodokļa ienākumu gēšanas vietējiem piemērošanu.

61 Visbeidzot, Somijas valdība uzskata, ka pamata lietā aplūkājamo tiesisko regulējumu pamato vajadzība saglabāt Somijas nodokļu režīma konsekvenci, kura balstās uz principu, ka atbrīvojums no nodokļa ienākumu gēšanas vietējiem par dividendēm, ko saņemusi akciju sabiedrība rezidente un ieguldījumu fonds rezidents, tiek kompensēts, uzliekot nodokli atbilstošajiem ienākumiem, ko guvusi fiziska persona, kura saņem dividendes, jo akciju sabiedrības akcionārs maksā nodokli par šīm dividendēm un peļņu, ko izmaksājis ieguldījumu fonds, Somijā tiek uzskatīta par ienākumu no kapitāla, kas tiek aplikts ar nodokli atbilstoši 28 % likmei.

62 Somijas un Itālijas valdību šādi norādīto pamatojumu nevar pieņemt.

63 Vispirms attiecībā uz argumentu par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā sakarā skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā *C-264/96 ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 26. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 57. punkts, lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts, un lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. punkts).

64 Lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu varētu pamatot ar cēņu pret āunprātīgām darbībām, konkrētajam šāda ierobežojuma mērķim ir jābūt radīt šķēršus darbībām, ko raksturo pilnīgi fiktīvu mehānismu, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, izveide, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības (iepriekš minētie spriedumi lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. punkts).

65 Pietiek norādīt, ka pamata lietā aplūkojamais nodokļu režīms specifiski neattiecas uz šādiem pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kas izveidoti tikai tēpēc, lai izvairītos no nodokļiem, kuri parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības, un tādējādi to nevar pamatot ar iemesliem, kas saistīti ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu.

66 Turklāt attiecībā uz argumentu par sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenci sadalījumā ir jāatgādina, ka šādu pamatojumu var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādās darbībās, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā *C-347/04 ReweZentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Oy AA*, 54. punkts, un lietā *Amurta*, 58. punkts).

67 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli sabiedrībām, kas saņem dividendes un kas ir dibinātas tās teritorijā, attiecībā uz šāda veida ienākumiem, tās nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenci sadalījumā starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām, kas saņem dividendes (iepriekš minētais spriedums lietā *Amurta*, 59. punkts).

68 Šajā sakarā tam, ka nodokļu konvencijā Somijas Republikai ir paredzētas tiesības īstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz dividendēm, ko šajā dalībvalstī dibinātas sabiedrības izmaksājušas personām, kuras ir Luksemburgas rezidentes, nav nozīmes.

69 Dalībvalsts nevar atsaukties uz konvenciju, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai ir jāpilda saskaņā ar Līgumu (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *DenkavitInternationaal* un *Denkavit France*, 53. punkts, kā arī liet. *Amurta*, 55. punkts).

70 Turklāt, tātad, par dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības rezidentes, nodokļus kā par gēto peļņu maksā sabiedrības, kas tās izmaksā, atbrīvojums no nodokļa ienākumu gēšanas vietā par šīm dividendēm neliedz Somijas Republikai īstenot tiesības uzlikt nodokli par ienākumiem, kas attiecas uz tās teritorijā veiktajām darbībām.

71 Visbeidzot, attiecībā uz argumentu par Somijas nodokļu režīma konsekvences saglabāšanu ir jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi, ka vajadzēja saglabāt šādu konsekvenci var pamatot Līguma garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu (skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumus liet. C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; liet. C-300/90 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts; iepriekš minētos spriedumus liet. *KellerHolding*, 40. punkts, un liet. *Amurta*, 46. punkts, un 2008. gada 28. februāra spriedumu liet. C-293/06 *Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 37. punkts).

72 Lai pieņemtu argumentu, kas ir balstīts uz šādu pamatojumu, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (1995. gada 14. novembra spriedums liet. C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minētais spriedums liet. *ICI*, 29. punkts, 2004. gada 7. septembra spriedums liet. C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums liet. *KellerHolding*, 40. punkts), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērt, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (iepriekš minētie spriedumi liet. *Manninen*, 43. punkts, un liet. *DeutscheShell*, 39. punkts, kā arī 2008. gada 27. novembra spriedums liet. C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts).

73 Atbilstoši pamata liet. aplūkojamam nodokļu režīmam atbrīvojumam no nodokļa ienākumu gēšanas vietā par dividendēm nav izvirzīts nosacījums, ka dividendes, ko saņemusi akciju sabiedrība, tai ir jāizmaksā tūlīt un ka to aplikšana ar nodokli, ko maksā minētās sabiedrības kapitāla turētāji, ļauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gēšanas vietā.

74 Tādējādi šis sprieduma 72. punktā minētās judikatūras nozīmē nepastāv tieša saikne starp atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gēšanas vietā un nodokļa iekasēšanu par minētajām dividendēm kā par ienākumiem, ko guvuši akciju sabiedrības kapitāla turētāji.

75 No tā izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko paredz pamata liet. aplūkojamais tiesiskais regulējums, nevar pamatot vajadzēja saglabāt Somijas nodokļu režīma konsekvenci.

76 ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka EKL 43. un 48. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, kas no nodokļa ienākumu gēšanas vietā atbrīvo dividendes, kuras meitas sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, izmaksā jūsi tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai, bet kas paredz, ka šāds nodoklis ienākumu gēšanas vietā ir jāmaksā par līdzīgām dividendēm, kuras izmaksātas S/CAV veida mētes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv tādā juridiskā formā, kura pirmās valsts tiesībās nav pazīstama un kura nav iekāuta Direktīvas 90/435 2. panta a) punktā ietvertajā sabiedrību sarakstā, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši otras dalībvalsts tiesību aktiem.

Par tiesīšanās izdevumiem

77 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Tiesīšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EKL 43. un 48. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, kas no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbrīvo dividendes, kuras meitas sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, izmaksāusi tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai, bet kas paredz, ka šāds nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir jāmaksā par līdzīgām dividendēm, kuras izmaksātas ieguldījumu sabiedrības ar mainīgu pamatkapitālu (SICAV) statusam atbilstošai mātes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv tādā juridiskā formā, kura pirmās valsts tiesībās nav pazīstama un kura nav iekļauta sabiedrību sarakstā, kas ietverts 2. panta a) punktā Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro [mātes uzņēmumiem] un [meitas uzņēmumiem], kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši otras dalībvalsts tiesību aktiem.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.