

Lieta C-319/02

Tiesvedība, kuru uzsāka *Petri Manninen*

(*Korkein hallinto-oikeus* lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Ienākuma nodoklis – Nodokļu kredīts par Somijas sabiedrību izmaksātajām dividendām – EKL 56. un 58. pants – Nodokļu režīma konsekvence

Sprieduma kopsavilkums

Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu kredīts, ko piešķir nodokļu maksātājiem attiecībā uz akciju sabiedrību izmaksātajām dividendām – Ierobežošana ar valsts sabiedrībām – Nepieaujamība – Pamatojums – Trūkums

(EKL 56. un 58. pants)

EKL 56. un 58. pants iestājas pret tādā valsts regulājumā, saskaņā ar kuru personai, kas ir kādā dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, ir liegtas tiesības saņemt nodokļu kredītu – kurš izpaužas kā ieskaits starp nodokli, kas sabiedrībai, kura izmaksā dividendes, jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis, un nodokli, kas akcionāram jāmaksā kā nodoklis par ienākumiem no kapitāla – attiecībā uz dividendām, ko tai izmaksājušas akciju sabiedrības, ja tās nav iedibinātas šajā valstī.

Šāds nodokļu regulējums rada kapitāla aprītes ierobežojumus, jo tā iedarbība ir tāda, ka tas attur personas, kas ir attiecīgās dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātājas, ieguldīt kapitālu sabiedrībās, kuru sēdeklis ir citā dalībvalstī; tam ir arī ierobežojoša iedarbība attiecībā uz sabiedrībām, kas iedibinātas citās dalībvalstīs, jo tas rada tām šķēršļus kapitāla piesaistei attiecīgajā dalībvalstī.

Šo regulējumu nevar pamatot ar objektīvu situāciju atšķirību, kas būtu par pamatu atšķirīgai attieksmei no nodokļu viedokļa atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam. No tāda nodokļu regulējuma viedokļa, kura mērķis ir novērst dubultu nodokļu uzlikšanu – sabiedrību ienākuma nodokļa un pēc tam personas ienākuma nodokļa uzlikšanu – peļņai, ko sadala sabiedrība, kurā ieguldījums tiek veikts, akcionāri, kas ir kādā dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāji, atrodas salīdzināmā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie saņem šajā dalībvalstī iedibinātas sabiedrības dividendes vai tādās sabiedrības dividendes, kuras sēdeklis ir citā dalībvalstī, ciktāl abos gadījumos, abstrahējoties no nodokļu kredīta, dividendes var tikt pakautas dubultai nodokļu uzlikšanai.

Turklāt minēto regulējumu nevar uzskatīt par tādā, kas izriet no teritorialitātes principa, jo šis princips neiestājas pret to, ka nodokļu kredīts tiek piešķirts attiecībā uz dividendām, ko izmaksā sabiedrības, kas iedibinātas citās dalībvalstīs. Jebkurā gadījumā attiecībā uz EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu teritorialitātes princips nepamato dažādu attieksmi pret dividendām, ko izmaksā attiecīgajā dalībvalstī iedibinātā sabiedrība, un dividendām, ko izmaksā sabiedrība, kuras sēdeklis ir citā dalībvalstī, ja to dividenžu kategoriju, kuras skar šā dažāda attieksme, situācija ir objektīvi viena.

Turklāt, lai arī šā nodokļu regulējuma pamatā ir saikne starp nodokļu priekšrocībām un

kompensāciju nodokļu maksājumu, jo tas paredz, ka akcionāram, kas ir attiecīgās dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātājs, piešķirtais nodokļu kredīts tiek aprēķināts, vadoties pēc sabiedrību ienākuma nodokļa, kas jāmaksā šajā dalībvalstī iedibinātai sabiedrībai par sadalīto peļņu, tomēr šāds regulējums nešķiet nepieciešams, lai saglabātu valsts nodokļu režīma konsekveni. Ēmot varētu mērķi novērst dubultu nodokļu uzlikšanu, piešķirot akcionāram, kura turjumā ir citā dalībvalstī iedibinātas sabiedrības akcijas, nodokļu kredītu, ko aprēķina, vadoties pēc nodokļa, kas attiecīgajai sabiedrībai jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis šajā pēdējā dalībvalstī, netiktu apdraudēta valsts nodokļu režīma konsekvence un tas būtu kapitāla aprites brīvību mazāk ierobežojošs pasākums.

Savukārt tas, ka samazinātos nodokļu ienākumi saistībā ar dividendēm, ko izmaksājušas citas dalībvalstīs iedibinātas sabiedrības, nav uzskatāms par vispārīgo interešu imperatīvu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai.

(sal. ar 20., 22., 24., 32., 36., 38., 39., 44., 46., 49. un 55. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2004. gada 7. septembrī (*)

Ienākuma nodoklis – Nodokļu kredīts par Somijas sabiedrību izmaksātajām dividendēm – EKL 56. un 58. pants – Nodokļu režīma konsekvence

Lieta C-319/02

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2002. gada 10. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2002. gada 12. septembrī, tiesvedībā, kuru uzsāka

Petri Manninen.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris, palātu priekšsēdētāji P. Jāns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], K. Gulmans [C. Gulmann], Ž. P. Puisošs [J.-P. Puissochet] un H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], tiesneši R. Šintgens [R. Schintgen], F. Makena [F. Macken], N. Kolnerika [N. Colneric], S. fon Bārs [S. von Bahr] un K. Lēnartss [K. Lenaerts] (referenti),

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretāre L. Hēlēta [L. Hewlett], galvenā administratore,

ģemot varētu rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 17. februārī,

ģemot varētu apsvērumus, ko sniedza:

– Manninens [Manninen] pats savā vārdā,

- Somijas valdības vārdā – E. Biglina [*E. Bygglin*] un T. Pinne [*T. Pynnä*], pārstāves,
 - Francijas valdības vārdā – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un D. Petraušs [*D. Petrausch*], pārstāvji,
 - Apvienotās Karalistes valdības vārdā – K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvis, kuram palīdz M. Hoskinss [*M. Hoskins*], *barrister*,
 - Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Ližls [*R. Lya*] un I. Koskinens [*I. Koskinen*], pārstāvji,
- noklausījusies enerģētiskā advokātes secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 18. martā, pasludina šo spriedumu.

Spridums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās uz EKL 56. un 58. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību, kuru *Korkein hallinto-oikeus* [Augstākā administratīvā tiesa] ir uzsācis Manninens un kurā viņš apstrīdēja to, ka Somijas nodokļu tiesību regulējums attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokļiem (turpmāk tekstā – "Somijas nodokļu regulējums") ir saderīgs ar Kopienų tiesību m.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesības

- 3 EKL 56. panta 1. punkts nosaka:

"Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstī, kā arī dalībvalstī un trešo valstī starpā."

- 4 EKL 58. panta 1. punkts paredz:

"Šā Līguma 56. pants neskar dalībvalstī tiesības

a) piemērot atšķirīgus attiecīgās nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā [..]."

- 5 EKL 58. panta 3. punkts nosaka:

"Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaigā diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants."

Somijas tiesības

- 6 Saskaņā ar *tuloverolaki* [likuma "Par ienākuma nodokli"] (1535/1992) 32. pantu dividendes, ko persona, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāja, saņem no biržā kotētas Somijas vai ārvalstī sabiedrības, ir aplikamas ar nodokli kā ienākumi no kapitāla.

- 7 Saskaņā ar 124. pantu minētajā *tuloverolaki*, kas grozīts ar likumu [Nr.] 1459/2001,

ien?kumus no kapit?la apliek ar nodokli, kura likme ir 29 %.

8 Sabiedr?bas, kas veic uz??m?jdarb?bu (ir iedibin?tas) Somij?, no savas pe??as maks? nodokli, kura likme ar? ir 29 %. Lai izvair?tos no dubultas nodok?u uzlikšanas, kas var?tu rasties dividenžu izmaksas rezult?t?, *laki yhtiöveron hyvityksestä* [likuma "Par nodok?u kred?tu"] (1232/1988) 4. panta 1. punkts, k? to groza likums [Nr.] 1224/1999, pieš?ir akcion?riem nodok?u kred?tu, kas atbilst 29/71 no to dividenžu summas, ko tie sa??muši attiec?gaj? taks?cijas period?.

9 Saska?? ar 4. panta 2. punktu likum? "Par nodok?u kred?tu", k? to groza likums [Nr.] 1224/1999, dividendē un nodok?u kred?ts ir akcion?ra apliekamie ien?kumi. Nodok?u kred?ta pieš?iršanas sekas ir t?das, ka kop?jais nodoklis, ko uzliek pel?ai, kuru sadala birž? kot?ta sabiedr?ba, ir 29 %.

10 Pamatojoties uz likuma "Par nodok?u kred?tu" 1. pantu, nodok?u kred?ts attiecas tikai uz dividend?m, kuras Somijas sabiedr?bas izmaks?jušas person?m, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?ji.

11 Ja izr?d?s, ka nodoklis, ko Somijas sabiedr?ba samaks?jusi k? sabiedr?bu ien?kuma nodokli, ir maz?ks par 29/71 no to dividenžu summas, kuru izmaksa tika nolemta attiec?g? taks?cijas perioda laik?, starp?bu saska?? ar 9. pantu likum? "Par nodok?u kred?tu", k? to groza likums 1542/1992, iekas? no š?s sabiedr?bas ar papildu nodok?a pal?dz?bu.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

12 Manninens ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?js. Vi?a vald?jum? ir Stokholmas (Zviedrija) birž? kot?tas Zviedrijas sabiedr?bas akcijas.

13 Pe??a, par kuru attiec?g? Zviedrijas sabiedr?ba ir izmaks?jusi dividendes Manninenam, Zviedrij? jau ir aplikta ar nodokli uz sabiedr?bu ien?kuma nodok?a pamata. Ar atskait?jumu ien?kumu rašan?s viet? dividendes Zviedrij? ir apliktas ar? ar kapit?la ien?kuma nodokli. T? k? dividendes, ko ?rvalstu sabiedr?bas izmaks? Somijas nodok?u maks?t?jiem, nedod ties?bas uz nodok?u kred?tu Somij?, t?s šaj? valst? tiek apliktas ar kapit?la ien?kuma nodokli, kura likme ir 29 %. Tom?r, saska?? ar Konvenciju (26/1997), kas nosl?gta starp Zieme?valstu Padomes valst?m ar m?r?i izvair?ties no ien?kuma nodok?u un ?pašuma nodok?u dubultas uzlikšanas, akcion?rs, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?js, no nodok?iem, kuri maks?jami k? nodok?i par ien?kumiem no kapit?la, var atskait?t nodokli, kas iekas?ts ien?kumu rašan?s viet? Zviedrij? un kura likme saska?? ar š?s konvencijas 10. pantu nevar p?rsniegt 15 %.

14 2000. gada 23. novembr? Manninens izteica l?gumu *keskusverolautakunta* [Centr?lajai nodok?u komisijai], v?l?damies uzzin?t, vai, ?emot v?r? EKL 56. un 58. pantu, dividendes, ko vi?š sa?em no Zviedrijas sabiedr?bas, ir apliekamas ar nodokli Somij?.

15 Sav? 2001. gada 7. febru?ra l?mum?, ko t? pie??ma prejudici?l? k?rt?, *keskusverolautakunta* nosprieda, ka Manninenam nebija ties?bu sa?emt nodok?u kred?tu attiec?b? uz dividend?m, ko tam ir izmaks?jusi Zviedrijas sabiedr?ba.

16 Par šo l?mumu Manninens iesniedza apel?ciju *Korkein hallinto-oikeus*.

17 Š?dos apst?k?os *Korkein hallinto-oikeus* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai EKL 56. pants ir j?interpret? t?, ka tas iest?jas pret t?du nodok?u kred?ta rež?mu, k?ds ir [š? sprieduma 6. l?dz 11. punkt?] aprakst?tais Somijas rež?ms, saska?? ar kuru personai, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?ja, ir ties?bas sa?emt nodok?u kred?tu attiec?b? uz

dividendām, ko tai izmaksā jūsi vietējā akciju sabiedrība, bet nav [tiesību to saņemt] attiecībā uz dividendām, ko tā saņem no Zviedrijā reģistrētas akciju sabiedrības?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai ir iespējams EKL 58. pantu interpretēt tā, ka EKL 56. panta normas neierobežo Somijas tiesības piemērot likuma "Par nodokļu kredītu" attiecīgās normas, ņemot vērā, ka nodokļu kredīts ir pakauts prasībai, ka sabiedrība, kas veic dividenžu sadali, Somijā samaksā atbilstošu nodokli vai papildu nodokli, kā tas nav gadījumos, kad ir runa par dividendām, ko izmaksā jūsi ārvalsts sabiedrība, proti, situācijā, kad nodokļi netiek uzlikti nemaz?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

18 Ar šiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un EKL 58. pants iestājas pret tūdu regulējumu, kādu apskata pamata lietā un saskaņā ar kuru personai, kas ir kādas dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, ir liegtas tiesības saņemt nodokļu kredītu attiecībā uz dividendām, ko tai izmaksājušas akciju sabiedrības, ja tās nav iedibinātas šajā valstī.

19 Iesūmums ir jāatgādina iedibinātā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienas tiesības (1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil* 1995, I-2493. lpp., 16. punkts; 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil* 1998, I-4695. lpp., 19. punkts, un 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, *Recueil* 1999, I-2651. lpp., 19. punkts).

20 Kas attiecas uz jautājumu par to, vai tās nodokļu regulējums kā tas, kuru apskata pamata lietā, rada kapitāla aprites ierobežojumus EKL 56. panta nozīmā, ir svarīgi konstatēt, ka Somijas nodokļu regulējums paredzētā nodokļu kredīta mērķis ir izvairīties no dubultas nodokļu uzlikšanas sabiedrības peļņai, ko sadala akcionāriem, veicot ieskaitu starp nodokli, kas sabiedrībai, kura izmaksā dividendes, jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis, un nodokli, kas akcionāram jāmaksā kā nodoklis par ienākumiem no kapitāla. No šādas sistēmas izriet, ka gala rezultātā dividendes attiecībā uz akcionāru nav apliekamas. Tā kā nodokļu kredīts ir piemērojams vienīgi par labu dividendām, ko izmaksā Somijā iedibinātas sabiedrības, ar minēto regulējumu nelabvēlīgākā stāvoklī tiek nostādītas personas, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājas un kas saņem tūdu sabiedrību dividendes, kuras ir iedibinātas citās dalībvalstīs, kas savukārt tiek apliktas ar nodokli par ienākumiem no kapitāla, kura likme ir 29 %.

21 Ir acīmredzami, ka ar nodokļu konvenciju, kas noslēgta starp Ziemeļvalstu Padomes valstīm un kuras mērķis ir novērst dubultu nodokļu uzlikšanu, šo nelabvēlīgo attieksmi neizskauž. Šā konvencija neparedz nekādu sistēmu ieskaitam starp nodokli, kas maksājams kā sabiedrību ienākuma nodoklis, un nodokli par ienākumiem no kapitāla. Tās mērķis ir tikai mazināt dubultās nodokļu uzlikšanas sekas, kas iestājas attiecībā uz akcionāru, pamatojoties uz šo pārdējo nodokli.

22 No tā izriet, ka Somijas nodokļu regulējuma iedarbība ir tāda, ka tas attur personas, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājas, ieguldīt kapitālu sabiedrībās, kuru sēdeklis ir citā dalībvalstī.

23 Minētajam regulējumam ir arī ierobežojoša iedarbība attiecībā uz sabiedrībām, kas iedibinātas citās dalībvalstīs, jo tas tām rada šķēršļus kapitāla piesaistei Somijā. Ciktāl nodokļu kontekstā attieksme pret ienākumiem no kapitāla, kam nav Somijas izcelsmes, ir nelabvēlīgāka par attieksmi pret dividendām, ko izmaksā Somijā iedibinātas sabiedrības, tiktāl citās dalībvalstīs iedibinātu sabiedrību akcijas ir mazāk pievilcīgas par to sabiedrību akcijām, kuru sēdeklis ir šajā

dalībvalstīs (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil* 2000, I-4071. lpp., 35. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, Krājums vel nav publicēts, 24. punkts).

24 No iepriekš minētā izriet, ka tās regulējums, kas tas, kuru apskata pamata lietā, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ko princips aizliedz EKL 56. pants.

25 Tomēr ir jāizvērtē, vai šo kapitāla brīvas aprites ierobežojumu iespējams pamatot, vadoties pēc EK Līguma noteikumiem.

26 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu "Līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgus attiecīgus nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs [...] kapitāla ieguldījuma vietas dēļ".

27 Saskaņā ar Somijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdību viedokli no šīs normas skaidri izriet, ka dalībvalstis ir tiesīgas atļaut izmantot nodokļu kredītu tikai attiecībā uz dividendām, ko izmaksājušas to teritorijā iedibinātas sabiedrības.

28 Šajā sakarā ir jāuzsver – EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas kļūst par atkāpi no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē sašaurināti, nevar interpretēt tā, ka jebkuras nodokļu tiesību normas, kas paredz atšķirības starp nodokļu maksātājiem atkarībā no tā, kur tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgas ar Līgumu. Proti, EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kas nosaka, ka šī panta 1. punktā paredzētās valsts tiesību akti "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumu, kā to nosaka 56. pants".

29 Tāpēc ir jāizšķir nevienlīdzīga attieksme, ko pieļauj EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no patvaļīgas diskriminācijas, ko aizliedz šī paša panta 3. punkts. Jo no judikatūras izriet tas, ka, lai tādā valsts nodokļu regulējumā kļūst tas, kuru apskata pamata lietā, kas attiecībā uz personu, kura ir konkrētās dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, izšķir ienākumus no vietējām dividendām un ārvalstu dividendām, varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamatotu imperatīvi vispārīgo interešu iemesli, piemēram, nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenču (iepriekš minētais spriedums lietā *Verkooijen*, 43. punkts). Turklāt, lai tā būtu pamatota, atšķirīgā attieksmei pret dažādām dividenžu kategorijām nav jāpārsniedz tas, kas ir nepieciešams attiecīgo noteikumu mērķa sasniegšanai.

30 Somijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdības, pirmkārt, uzskata, ka izmaksāto dividenžu pašības ir fundamentāli atšķirīgas atkarībā no tā, vai tās izmaksā Somijas sabiedrības vai ārvalstu sabiedrības. Šajā sakarā tās uzsver, ka pretēji pieņemamam, ko sadalā pārdotās minētās sabiedrības, peļņu, ko dividendās izmaksā Somijā iedibinātas sabiedrības, šajā dalībvalstī attiecībā ar sabiedrību ienākuma nodokli, kas akcionāram, kurš ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs, dod tiesības uz nodokļu kredītu. Atšķirīgā attieksme pret dividendām, ko izmaksā sabiedrības, kas iedibinātas šajā valstī, un sabiedrības, kas neatbilst šim nosacījumam, ir pamatota no EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkta viedokļa.

31 Francijas valdība arī uzsver, ka Somijas nodokļu regulējums atbilst teritorialitātes principam un to nevar uzskatīt par pretēju Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti (1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil* 1997, I-2471. lpp., 18. un 22. punkts).

32 Šajā sakarā ir jāizanalizē tas, vai atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam

atšķirīga attieksme pret akcionāru, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs, atkarībā no tā, vai tas saņem dividendes no sabiedrībā, kuras iedibinātas šajā dalībvalstī, vai no sabiedrībā, kuras iedibinātas citās dalībvalstīs, skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas.

33 Ir jāatgādina, ka Somijas nodokļu regulējuma mērķis ir izvairīties no dubultas nodokļu uzlikšanas sabiedrību peļņai akcionāram, kurš saņem dividendes, piešķirot nodokļu priekšrocības saistībā ar to, ka tiek ņemts vērā nodoklis, kas sabiedrībai, kura izmaksā dividendes, jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis.

34 Attiecībā pret tādū regulējumu personas, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāja, situācija, protams, varētu būt atšķirīga atkarībā no vietas, kurā tā iegulda kapitālu. Konkrēti, tā tas būtu gadījumos, kad dalībvalsts, kurā ieguldījumi tiek veikti, nodokļu tiesību akti jau izskauz dubultas nodokļu uzlikšanas risku sabiedrību peļņai, ko sadala dividendēs, piemēram, apliekot ar sabiedrību ienākuma nodokli tikai attiecīgā uzņēmuma nesadalīto peļņu.

35 Tādu šajā gadījumā tas tā nav. Kā izriet no rīkojuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, gan dividendes, ko izmaksā Somijā iedibināta sabiedrība, gan dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kuras sēdeklis ir Zviedrijā, abstrahējoties no nodokļu kredīta, var tikt pakāutas dubultai nodokļu uzlikšanai. Abos gadījumos ienākumiem vispirms uzliek sabiedrību ienākuma nodokli un pēc tam, ciktāl tos sadala dividenžu veidā, – saņēmēju ienākuma nodokļu.

36 Tas, ka persona, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāja, iegulda kapitālu Zviedrijā iedibinātā sabiedrībā, neapzina izvairīties no dubultas nodokļa uzlikšanas peļņai, ko sadala sabiedrībā, kurā ieguldījums tiek veikts. Pastāvot tādai nodokļu normai, kura ņem vērā nodokli, kas sabiedrībai jāmaksā, pamatojoties uz sabiedrību ienākuma nodokli, lai izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas sadalītajai peļņai, akcionāri, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāji, atrodas salīdzināmā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie saņem šajā dalībvalstī iedibinātas sabiedrības dividendes vai tādās sabiedrības dividendes, kuras sēdeklis ir Zviedrijā.

37 No tā izriet, ka Somijas nodokļu regulējums nodokļu kredīta piešķiršanu pakāauj nosacījumam, ka dividendes sadala Somijā iedibinātas sabiedrības, lai gan akcionāri, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāji, atrodas salīdzināmā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie saņem šajā dalībvalstī iedibinātas vai citās dalībvalstīs iedibinātas sabiedrības dividendes (šajā sakarā skat. 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher*, *Recueil* 1996, I-3089. lpp., 41. – 49. punkts, un 2003. gada 12. jūnijā spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse*, *Recueil* 2003, I-5933. lpp., 47. – 54. punkts).

38 Turklāt atšķirībā no tiesību aktiem, ko apskatīja lietā, kurā pieņēma iepriekš minēto spriedumu *Futura Participations* un *Singer*, Somijas nodokļu regulējumu nevar uzskatīt par tādū, kas izriet no teritorialitātes principa. Kā to pamatoti norādīja ģenerālvokāle savu secinājumu 42. punktā, šis princips neiestājas pret to, ka nodokļu kredīts tiek piešķirts personai, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāja, attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrības, kas iedibinātas citās dalībvalstīs (skat. iepriekš minēto spriedumu *Futura Participations* un *Singer*, 18. – 22. punkts).

39 Jebkurā gadījumā attiecībā uz EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu teritorialitātes princips nepamato dažādu attieksmi pret dividendēm, ko izmaksā Somijā iedibināta sabiedrība, un dividendēm, ko izmaksā sabiedrība, kuras sēdeklis ir citā dalībvalstī, ja to dividenžu kategoriju, kuras skar šā dažādā attieksme, situācija ir objektīvi vienāda.

40 Otrkārt, Somijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka Somijas nodokļu regulējumu objektīvi pamato nepieciešamība nodrošināt valsts nodokļu režīma konsekveni

(1992. gada 28. janvāra spriedumi lietās C-204/90 *Bachmann*, *Recueil* 1992, I-249. lpp., un C-300/90 Komisija/Beļģija, *Recueil* 1992, I-305. lpp.). Paši tās uzsver, ka atšķirībā no nodokļu režīma, kas apskatīts lietā, kurā pieņemta iepriekš minēto spriedumu *Verkooijen*, pamata lietā pastāv tieša saikne starp nodokļu uzlikšanu sabiedrības peļņai un nodokļu kredītu, ko piešķir dividendu saņēmējam. Proti, nodokļu kredītu pēdējam piešķir tikai ar nosacījumu, ka sabiedrība faktiski ir samaksājusi nodokli par savu peļņu. Ja tas nesedz minimālo nodokli par izmaksājamām dividendām, minētajai sabiedrībai ir jāsamaksā papildu nodoklis.

41 Somijas valdība piebilst, ka tad, ja nodokļu kredīts būtu jāpiešķir personām, kas saņem dividendes, ko Zviedrijas sabiedrība izmaksā akcionāriem, kuri ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāji, tad šīs dalībvalsts iestādēm būtu jāpiešķir nodokļu priekšrocības par sabiedrību ienākuma nodokli, ko minētā valsts nebūtu iekasējusi, kas apdraudētu valsts nodokļu režīma konsekvenci.

42 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka iepriekš minēto spriedumu *Bachmann* un Komisija/Beļģija, attiecīgi, 28. un 21. punktā Tiesa atzina, ka nepieciešamā saglabāt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot Līguma garantēto pamtbrīvību stenošanas ierobežošanu. Tomēr, lai uz šādu pamatojumu balstītu arguments būtu veiksmīgs, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā sakarā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson un Gustavsson*, *Recueil* 1995, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu *Asscher*, 58. punkts; iepriekš minēto spriedumu *ICI*, 29. punkts; 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard*, *Recueil* 1999, I-7641. lpp., 24. punkts, kā arī 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y*, *Recueil* 2002, I-10829. lpp., 52. punkts). Šādi, kā tas izriet no iepriekš minētā sprieduma *Bachmann* 21. un 23. punkta un no iepriekš minētā sprieduma Komisija/Beļģija 14. un 16. punkta, šo spriedumu pamatā ir konstatējums, ka Beļģijas tiesības attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju, kas bija pakāuts ienākuma nodoklim, pastāvīga cieša saikne starp iespēju atskaitīt apdrošināšanas maksājumus no apliekamajiem ienākumiem un apdrošinātāju izmaksāto summu vāļķu aplikšanu ar nodokli.

43 Turklāt ir svarīgi atgādināt – no judikatūras izriet, ka arguments, kura pamatā ir nepieciešamā saglabāt nodokļa režīma konsekvenci, ir jāizskata, vadoties pēc attiecīgā nodokļu regulējuma mērķa (skat. 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, Krājums vāļķu nav publicēts, 67. punkts).

44 Kā tas tika norādīts šajā sprieduma 33. punktā, Somijas nodokļu regulējuma mērķis ir novērst dubultu nodokļu uzlikšanu akcionāriem sadalītajai sabiedrības peļņai. Mērķis tiek sasniegts, akcionāram piešķirot nodokļu kredītu, ko aprēķina atkarībā no tā, kādas likmes nodokli uzliek sabiedrības peļņai kā sabiedrību ienākuma nodokli (skat. šajā sprieduma 8. punktu). Tā kā nodokļa likme attiecībā uz sabiedrības peļņu un ienākumiem no kapitāla ir identiska, proti, 29 %, tad šajā nodokļu režīma sekas ir tādas, ka ar nodokli tikai attiecībā uz Somijā iedibinātām sabiedrībām aplik peļņu, ko tās sadala akcionāriem, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāji, jo šie pēdējie gluži vienkārši tiek atbrīvoti no nodokļa par saņemtajām dividendām. Ja izrādās, ka nodoklis, ko samaksājusi Somijas sabiedrība, kura izmaksā dividendes, ir mazāks par nodokļu kredīta summu, tad starpību sedz šajā sabiedrībā, samaksājot papildu nodokli.

45 Lai ar? š? nodok?u regul?juma pamat? š?di ir saikne starp nodok?u priekšroc?b?m un kompens?jošu nodok?u maks?jumu, jo tas paredz, ka akcion?ram, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?js, pieš?irtais nodok?u kred?ts tiek apr??in?ts, vadoties p?c sabiedr?bu ien?kuma nodok?a, kas j?maks? šaj? dal?bvalst? iedibin?tai sabiedr?bai par sadal?to pe??u, tom?r š?ds regul?jums neš?iet nepieciešams, lai saglab?tu Somijas nodok?u rež?ma konsekvenci.

46 ?emot v?r? Somijas nodok?u regul?juma m?r?i, min?t? nodok?u rež?ma konsekvence tiek nodrošin?ta tikt?l, cik tiek saglab?ta korel?cija starp akcion?ram pieš?irto nodok?u priekšroc?bu un nodokli, kas maks?jams k? sabiedr?bu ien?kuma nodoklis. L?dz ar to t?d? gad?jum? k? tas, par kuru ir pamata lieta, pieš?irot akcion?ram, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?js un kura tur?jum? ir Zviedrij? iedibin?tas sabiedr?bas akcijas, nodok?u kred?tu, ko apr??ina, vadoties p?c nodok?a, kas attiec?gajai sabiedr?bai j?maks? k? sabiedr?bu ien?kuma nodoklis šaj? p?d?j? dal?bvalst?, netiktu apdraud?ta Somijas nodok?u rež?ma konsekvence un tas b?tu kapit?la aprites br?v?bu maz?k ierobežojošs pas?kums nek? tas, ko paredz Somijas nodok?u regul?jums.

47 Turkl?t ir j?uzsver, ka liet?s, kur?s tika pie?emti iepriekš min?tie spriedumi *Bachmann* un Komisija/Be??ija, apskat?to nodok?u noteikumu m?r?is ar? bija izvair?ties no dubultas nodok?u uzlikšanas. Proti, iesp?ja, ko fizisk?m person?m pied?v?ja Be??ijas ties?bu akti, atskait?t no apliekamajiem ien?kumiem maks?jumus, kuri veikti saska?? ar dz?v?bas apdrošin?šanas l?gumiem – kas faktiski noz?m?ja šo maks?jumu segšanai paredz?to ien?kumu neaplikšanu ar nodok?iem, – balst?j?s uz pamatojumu, atbilstoši kuram ar šo maks?jumu pal?dz?bu izveidotais kapit?ls v?l?k tiktu aplikts ar nodok?iem attiec?b? uz t? tur?t?jiem. Š?d? sist?m? no dubultas nodok?u uzlikšanas var?ja izvair?ties, atliekot vien?go maks?jamo nodokli l?dz br?dim, kad tiek izmaks?ts ar atbr?votajiem maks?jumiem izveidotais kapit?ls. Nodok?u rež?ma konsekvence pieprasa, ka gad?jum?, ja Be??ijas nodok?u iest?d?m bija j?atz?st iesp?ja atskait?t dz?v?bas apdrošin?šanas maks?jumus no apliekamajiem ien?kumiem, tad t?m bija j?b?t p?rliecin?t?m par to, ka kapit?ls, ko, beidzoties l?gumam, izmaks?s apdrošin?šanas sabiedr?ba, v?l?k tiks aplikts ar nodokli. Tieši š?d? kontekst? Tiesa uzskat?ja, ka nav maz?k saistošu pas?kumu k? tie, kas tika apskat?ti liet?s, kur?s pie??ma min?tos spriedumus *Bachmann* un Komisija/Be??ija, kas var?tu nodrošin?t attiec?g? nodok?u rež?ma konsekvenci.

48 Ta?u pamata liet? faktiskie apst?k?i ir cit?di. Proti, br?d?, kad akcion?rs, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?js, sa?em dividendes, š?di sadal?t? pe??a jau ir aplikta ar sabiedr?bu ien?kuma nodokli neatkar?gi no jaut?juma par to, vai š?s dividendes n?k no Somijas vai no Zviedrijas sabiedr?b?m. Somijas nodok?u ties?bu aktu m?r?i – izskaust dubulto nodok?u uzlikšanu pe??ai, ko sadala dividenžu form? – var sasniegt, pieš?irot nodok?u kred?tu ar? par labu pe??ai, ko š?di sadala Zviedrijas sabiedr?bas person?m, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?jas.

49 Protams, uz cit? dal?bvalst? maks?jama sabiedr?bu ien?kuma nodok?a pamata pieš?irot nodok?u kred?tu, Somijas Republikai samazin?tos ien?kumi saist?b? ar dividend?m, ko izmaks?jušas cit?s dal?bvalst?s iedibin?tas sabiedr?bas. Tom?r no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka nodok?u ien?kumu samazin?šan?s nav uzskat?ma par visp?r?jo interešu imperat?vu iemeslu, uz kuru var?tu atsaukties, lai pamatotu pas?kumu, kas princip? ir pret?js k?dai pamatbr?v?bai (iepriekš min?tais spriedums *Verkooijen*, 59. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedums liet? C?136/00 *Danner*, *Recueil* 2002, I?8147. lpp., 56. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums X un Y, 50. punkts).

50 Tiesas s?d? Somijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas izkl?st?ja daž?dus praktiskus š??rš?us tam, lai akcion?ram, kas ir Somijas iekšzemes nodok?u maks?t?js, tiktu pieš?irts nodok?u kred?ts, kurš atbilst sabiedr?bu ien?kuma nodoklim, kas j?maks? cit? dal?bvalst? iedibin?tai sabiedr?bai. T?s uzsv?ra, ka L?guma noteikumi par kapit?la apriti attiecas ne tikai uz

kapitāla apriti starp dalībvalstīm, bet arī uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm. Saskaņā ar minēto valdību viedokli, ņemot vērā spēkā esošo nodokļu režīmu dažādību, ir praktiski neiespējami precīzi noteikt summu, kura atbilst nodoklim, kas katrai sabiedrību ienākuma nodoklis tika uzlikts dividendām, ko izmaksā jūsi citā dalībvalstī vai trešajā valstī iedibinātā sabiedrība. Šāda neiespējamība paši izriet no fakta, ka ar sabiedrību ienākuma nodokli apliekamais objekts dažādu valsts ir atšķirīgs un nodokļa likmes dažādos gadījumos var atšķirties. Tās arī uzsver, ka sabiedrības izmaksātās dividendes ne vienmēr nekā konkrētajā gadījumā gūtās peļņas.

51 Šajā sakarā vispirms ir jāuzsver, ka pamata lieta nekādi neattiecas uz kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm. Šī lieta attiecas uz dalībvalsts nodokļu iestāžu atteikšanos piešķirt nodokļu priekšrocības personai, kas ir šīs valsts iekšzemes nodokļu maksātāja, ja tā saņem citā dalībvalstī iedibinātās sabiedrības dividendes.

52 Pēc tam ir jāuzsver, ka no rīkojuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka Somijā nodokļu kredīts, ko piešķir par labu akcionāram, ir vienāds ar 29/71 dividenžu, ko izmaksā jūsi šajā dalībvalstī iedibinātā sabiedrība. Lai aprēķinātu nodokļu kredītu, piemērojamās daļas skaitītājs tādējādi ir vienāds ar nodokļa likmi, kādu uzliek sabiedrības peļņai, pamatojoties uz sabiedrību ienākuma nodokli, un saucējs ir vienāds ar rezultātu, kas iegūts, no bāzes 100 atņemot šo pašu nodokļa likmi.

53 Visbeidzot, ir jākonstatē arī tas, ka nodokļu kredīts Somijas tiesību vienmēr atbilst summai, kuru katrā sabiedrību ienākuma nodokli faktiski samaksā jūsi sabiedrība, kas izmaksā dividendes. Proti, ja izrādās, ka nodoklis, kas samaksāts katrā sabiedrību ienākuma nodoklis, ir mazāks par nodokļu kredīta summu, tad starpību sedz šī sabiedrība, kas izmaksā dividendes, samaksājot papildu nodokli.

54 Šādos apstākļos, aprēķinot nodokļu kredītu, ko piešķir akcionāram, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs un kas saņem dividendes no Zviedrijā iedibinātās sabiedrības, ir jāņem vērā nodoklis, ko faktiski samaksā jūsi šajā citā dalībvalstī iedibinātā sabiedrība, kā tas izriet no vispārīgajiem noteikumiem, kas piemērojami apliekamā objekta aprēķinā, kā arī no sabiedrību ienākuma nodokļa likmes šajā pārdotajā dalībvalstī. Iespējamās grūtības saistībā ar faktiski samaksātā nodokļa noteikšanu jebkurā gadījumā nevar attaisnot šādsli kapitāla brīvai aprītei, kāds tas izriet no regulējuma, kuru apskata pamata lietā (skat. iepriekš minēto spriedumu Komisija/Frāncija, 29. punkts).

55 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants iestājas pret tādā regulējumu, saskaņā ar kuru personai, kas ir kādas dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, ir liegtas tiesības saņemt nodokļu kredītu attiecībā uz dividendām, ko tai izmaksājušas akciju sabiedrības, ja tās nav iedibinātas šajā valstī.

Par tiesāšanas izdevumiem

56 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

EKL 56. un 58. pants iestājas pret tēdu regulējumu, saskaņā ar kuru personai, kas ir kādā dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, ir liegtas tiesības saņemt nodokļu kredītu attiecībā uz dividendām, ko tai izmaksājušas akciju sabiedrības, ja tās nav iedibinātas šajā valstī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.