

Lieta C-513/04

Mark Kerckhaert un Bernadette Morres

pret

Belgische Staat

(*Rechtbank van eerste aanleg te Gent līgums sniegt prejudiciālu nolikumu*)

Ienākuma nodoklis – Dividendes – Nodokļu nasta dividendēm no daudzmācībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī – Ienākuma nodokļa, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēts citā dalībvalstī, neatskaitīšana dzīvības iekasēts

Sprieduma kopsavilkums

Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi

(*EK līguma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā) – EKL 56. panta 1. punkts*))

Līguma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā) – EKL 56. panta 1. punkts) neiestrīd pret dalībvalsts tiesību aktiem, kas ienākuma nodokļa jomā dividendēm no akciju sabiedrībām, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā, un dividendēm no akciju sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, piemēro to pašu vienoto nodokļa likmi, neparedzot iespēju atskaitīt šajā citā dalībvalstī ieturto nodokli ienākumu gūšanas vietā.

Nelabvēlīgā sekas, kas varētu izrietēt no tādās ienākumu aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošanas, izriet no divu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas. Tādu Kopienas tiesību sistēmas to pašreizējā stāvoklī un šādā situācijā nenosaka vispārīgus kritērijus kompetences sadalei dalībvalstu starpā attiecībā uz nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu Kopienas iekšienē. Līdz ar to dalībvalstīm ir jāievieš pasākumi, kas vajadzīgi, lai novērstu nodokļu dubultas uzlikšanas gadījumus, izmantojot cita starpā konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sadales kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā nodokļu praksē.

(sal. ar 20.–24. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 14. novembrī (*)

Ienākuma nodoklis – Dividendes – Nodokļu nasta dividendēm no daudzmācībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī – Ienākuma nodokļa, kas ienākumu gūšanas vietā iekasēts citā dalībvalstī, neatskaitīšana dzīvības iekasēts

Lieta C-513/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* (Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2004. gada 1. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 15. decembrī, tiesvedībā

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

pret

Belgische Staat.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Jāns [P. Jann], K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas], K. Lēnartss [K. Lenaerts] un E. Juhāss [E. Juhász], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], Dž. Arestis [G. Arestis], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] un E. Levits (referents),

ģenerāladvokāts L. A. Hēluds [L. A. Geelhoed],

sekretāre M. Fereira [M. Ferreira], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesa un tiesas sēdi 2006. gada 11. janvārī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- M. Kerkherta [Kerckhaert] un B. Moresas [Morres] vārdā – L. de Brē [L. De Broe] un P. Veitinks [P. Wytinck], *advocaten*,
- Beļģijas valdības vārdā – E. Dominkovica [E. Dominkovits] un M. Vimmers [M. Wimmer], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [M. Lumma] un U. Forsthofs [U. Forsthoff], pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [P. Gentili], *avvocato dello Stato*,
- Nīderlandes valdības vārdā – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster], pārstāve,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – K. Džeksone [C. Jackson], pārstāve, kam palīdz S. Mēra [S. Moore], *barrister*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā R. Liēls [R. Lya] un V. Vilss [W. Wils], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 6. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz EK l?guma 73.b panta 1. punkta (jaunaj? redakcij? – EKL 56. panta 1. punkts) interpret?ciju.

2 Šis prejudici?lais l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp M. Kerkhertu un B. Moresu (turpm?k tekst? – “laul?tie Kerkherts un Moresa”) un *Gewestelijke Directie Antwerpen I* (turpm?k tekst? – “Be??ijas nodok?u iest?de”) sakar? ar min?t?s iest?des atteikumu laul?tajiem pieš?irt vienotas likmes ?rvalstu nodok?a atskait?jumu 15 % apm?r?, kas paredz?ts 1964. gada 10. marta Konvencijas par nodok?u dubulto neuzlikšanu un abpus?jas administrat?v?s un juridisk?s pal?dz?bas noteikumiem ien?kuma nodok?u jom?, kas nosl?gta starp Be??iju un Franciju un kas groz?ta ar 1971. gada 15. febru?r? parakst?to papildu vienošanos (turpm?k tekst? – “Francijas un Be??ijas konvencija”), 19. panta A da?as 1. punkta otraj? da??.

Be??ijas nodok?u ties?bu akti

Ien?kumu nodok?u kodekss

3 Saska?? ar Ien?kumu nodok?u kodeksa (turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) 171. panta 3. punktu dividend?m piem?ro 25 % nodok?a likmi.

4 Nodok?u kodeksa 187. pant? s?kotn?ji bija paredz?ts, ka attiec?b? uz ien?kumiem no akcij?m vai da??m un ieguld?jumiem, kam ?rvalst?s ir piem?rots ien?kuma nodoklis, sabiedr?bu nodoklis vai nerezidentu nodoklis, nodokli samazina, piem?rojot ?rvalstu nodok?a vienotas likmes atskait?jumu.

5 P?c groz?jumiem ties?bu aktos fiziskas personas vairs nevar?ja pretend?t uz šo nodok?a kred?tu, ja dividendes izmaks? cit? dal?bvalst? re?istr?ti uz??mumi no ien?kumiem, kuri jau šaj? dal?bvalst? bija aplikti ar ien?kumu nodokli, t?d?j?di, ka šiem ien?kumiem ir piem?rots nodoklis to g?šanas valst? (nodoklis pirms dividenžu izmaksas), k? ar? 25 % nodoklis, kas paredz?ts Nodok?u kodeksa 171. panta 3. punkt?.

Francijas un Be??ijas konvencija

6 Francijas un Be??ijas konvencija paredz cita starp? nov?rst nodok?u dubultas aplikšanas situ?cijas, kas attiecas uz maks?jumiem ien?kumu nodok?a veid?, ko maks? viena un t? pati persona Francij? un Be??ij?.

7 15. panta 3. punkt? t? noteic:

“Francijas sabiedr?bas?rezidentes izmaks?tas dividendes, kas dotu ties?bas uz nodok?a kred?tu, ja t?s sa?emtu Francijas rezidenti, pieš?ir ties?bas, ja t?s tiek izmaks?tas fiziskai personai, Be??ijas rezidentam, uz nodok?a kred?ta izmaksu p?c (nodok?a) atskait?juma, kas apr??in?ts 15 % apm?r? no bruto dividendes, ko veido izmaks?jam? dividendē un nodok?a kred?ts.”

8 Saska?? ar š?s pašas konvencijas 19. panta A da?as 1. punktu ir paredz?ts, ka, ja Francijas sabiedr?ba?rezidente dividendes izmaks? Be??ijas rezidentam, kas nav sabiedr?ba, kurai piem?ro sabiedr?bu nodokli, un ja Francij? š?m dividend?m piem?rots nodoklis to g?šanas viet?, no dividenžu summas maks?jamais nodoklis Be??ij?, atskaitot ietur?jumu Francij?, tiek samazin?ts, pirmk?rt, par dividend?m [Be??ij?] autom?tiski piem?roto parast?s likmes nodokli un, otrk?rt, par vienotas likmes ?rvalstu nodok?a atskait?jumu, kas atskait?ms Be??ijas ties?bu aktos noteiktajos apst?k?os, tom?r š? da?a nevar b?t maz?ka par 15 % no š?s neto summas.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

9 Laul?tie Kerkherts un Moresa, kas dz?vo Be??ij?, 1995. un 1996. gad? ir sa??muši dividendes no Francij? re?istr?tas sabiedr?bas *Eurofers SARL*.

10 Da?a no sa?emtaj?m summ?m atbilst nodok?a kred?tam – 50 % no p?rskait?taj?m dividend?m, ko Francijas nodok?u iest?des pieš??rušas saska?? ar Francijas un Be??ijas konvencijas 15. panta 3. punktu k? sabiedr?bu nodok?a kompens?ciju. Saska?? ar šo noteikumu šis nodok?a kred?ts tika piel?dzin?ts ien?kumiem no dividendes. Bruto dividend?m Francij? piem?roja 15 % atskait?jumu, ieturot ien?kumu nodokli ien?kumu g?šanas viet?.

11 Laul?tie Kerkherts un Moresa deklar?ja, ka sa??muši no sabiedr?bas *Eurofers SARL* BEF 34 566 204 (856 873,81 euro) un BEF 7 173 702 (177 831,43 euro) k? ien?kumus attiec?gi par 1995. un 1996. gadu. Ien?kumu deklar?cij? vi?i l?dza pieš?irt nodok?u priekšroc?bu, kas paredz?ta Francijas un Be??ijas konvencijas 19. panta A da?as 1. punkt?, kas atbilst Francijas nodoklim, kurš ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?.

12 T? k? Be??ijas likumdev?js bija šo priekšroc?bu atc?lis, vi?u l?gums tika noraid?ts.

13 Uzskatot, ka nodok?u priekšroc?bas atteikuma, par ko ir pamata lieta, rezult?t? uz Francijas izcelsmes dividend?m tika attiecin?ta smag?ka nodok?u nasta nek? t?, ko piem?ro Be??ij? dibin?tu sabiedr?bu dividend?m, laul?tie Kerkherts un Moresa c?la pras?bu *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* [?entes Pirm?s instances tiesa], lai atceltu Be??ijas nodok?u iest?des l?mumu, ar kuru noraid?ts vi?u l?gums, nor?dot it ?paši uz L?guma 73.b panta 1. punkta p?rk?pumu.

14 Uzskatot, ka t?s izskat?maj? pr?v? nepieciešama Kopien? ties?bu interpret?cija, *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai EKL 56. panta 1. punkts (lietas rašan?s apst?k?u br?d? – EK l?guma 73.b panta 1. punkts) ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir aizliegts ierobežojums, kas izriet no vienas dal?bvalsts (šaj? liet? – Be??ijas) ties?bu aktu par ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem noteikuma, saska?? ar kuru gan da?u tur?t?ja dividendes no da??m dal?bvalst? re?istr?t? uz??mum?, gan dividendes no da??m dal?bvalst? nere?istr?tos uz??mumos tiek apliktas ar vien?du vienotu likmi, bet attiec?b? uz dividend?m no da??m dal?bvalst? nere?istr?tos uz??mumos netiek ?emts v?r? cit? dal?bvalst? piem?rotais nodoklis ien?kumu g?šanas viet??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

15 Ies?kum? ir j?atg?dina iedibin?t? judikat?ra, saska?? ar kuru, lai gan tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, dal?bvalst?m t? tom?r ir j??steno, iev?rojot Kopien? ties?bas (skat. it ?paši 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C?80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I?2493. lpp., 16. punkts; 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I?4071. lpp., 32. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu liet? C?334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I?2229. lpp., 21. punkts; 2004. gada 15. j?lija spriedumu liet? C?315/02 *Lenz*, Kr?jums, I?7063. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 19. punkts).

16 Iepriekš minētajos spriedumos lietās *Verkooijen*, *Lenz* un *Manninen* Tiesa uzskatīja, ka attiecīgo dalībvalstu tiesību aktos ir noteikta atšķirīga attieksme pret ienākumiem, kas gēti no attiecīgā nodokļu maksātāja dzīvesvietas valstī reģistrētām sabiedrībām un sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, liedzot pēdējo minēto dividendžu saņēmējiem citiem pieširtās nodokļu priekšrocības. Konstatējot, ka nodokļu maksātāju, kas saņem dividendes no sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, situācija objektīvi nav atšķirīga no to nodokļu maksātāju situācijas, kas saņem dividendes no to dzīvesvietas valstī reģistrētām sabiedrībām, Tiesa uzskatīja, ka attiecīgā tiesību akti rada šķēršļus Līguma pieširtajām brīvībām.

17 Pretīji laulāto Kerkherta un Moresas viedoklim pamata lieta tomēr atšķiras no lietām, kurās tika pasludināti iepriekš minētie spriedumi, jo Beļģijas nodokļu tiesību aktos netiek noširtas dividendes no sabiedrībām, kuras reģistrētas Beļģijā, un sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, jo tām saskaņā ar Beļģijas likumu piemēro vienādu 25 % ienākuma nodokli.

18 Turklāt nebūtu jāatbalsta arguments, ka šajā lietā akcionāri, kas dzīvo Beļģijā, atrodas atšķirīgā situācijā atkarībā no tā, vai tie saņem dividendes no tajā pašā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības vai citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, tādējādi, ka vienāda attieksme pret akcionāriem, proti, vienotas ienākuma nodokļa likmes piemērošana, radītu diskrimināciju.

19 Ir tiesa, ka diskriminācija var rasties, ne tikai piemērojot atšķirīgus noteikumus līdzīgās situācijās, bet arī, ja tas pats noteikums tiek piemērots atšķirīgās situācijās (skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā *C-279/93 Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 30. punkts, un 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā *C-311/97 Royal Bank of Scotland*, *Recueil*, I-2651. lpp., 26. punkts). Tomēr attiecībā uz tās dzīvesvietas valsts nodokļu tiesību aktiem akcionāra, kas saņem dividendes, situācija noteikti nekāst atšķirīga minētās judikatūras nozīmē tādēļ vien, ka viņš tās ir saņēmis no sabiedrības, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, kura, izmantojot savu nodokļu kompetenci, piemēro šīm dividendēm ienākuma nodokli ienākumu gēšanas vietā.

20 Tādos apstākļos kā šajā lietā nelabvēlīgas sekas, kas varētu izrietēt no tādās ienākumu aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošanas, kāda ir Beļģijas sistēma pamata lietā, izriet no divu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas.

21 Ir jāatgādina šajā sakarā, ka nodokļu dubultas aplikšanas novēršanas konvencijas, kas paredzētas EKL 293. pantā, kalpo, lai novērstu vai mazinātu negatīvās sekas iekšējā tirgus darbībai, kas izriet no iepriekšējā punkta norādīto valstu nodokļu sistēmu līdzspastvēšanas.

22 Taču Kopienas tiesības to pašreizējā stāvoklī un tādā situācijā kā pamata lietā nenosaka vispārīgus kritērijus kompetences sadalei dalībvalstu starpā attiecībā uz nodokļu dubultas aplikšanas novēršanu Kopienas iekšienā. Abstrahējoties no Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 1990. gada 23. jūlija Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu, koriģējot asociēto uzņēmumu peļņu (OV L 225, 10. lpp.), un no Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas 2003/48/EK par tādām ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gēti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), Kopienas tiesību sistēmā līdz šai dienai nav ieviests nekāds unificēšanas vai saskaņošanas pasākums nodokļu dubultas uzlikšanas gadījumu novēršanai.

24. Kāpēc vēršam visus šos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka Līguma 73.b panta 1. punkts neietekmē pret tiesīdabvalsts tiesību aktiem? Beļģijas nodokļu tiesību akti, kas iekšējās nodokļa jomā dividendēm no akciju sabiedrībām, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā, un dividendēm no akciju sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, piemērojot to pašu vienoto nodokļa likmi, neparedzot iespēju atskaitīt šājus citus dalībvalstis ieturētos nodokļus iekšējās gūšanas vietā.

25 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesā, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

EK l?guma 73.b panta 1. punkts (jaunaj? redakcij? – EKL 56. panta 1. punkts) neiest?jas pret t?diem dal?bvalsts ties?bu aktiem k? Be??ijas nodok?u ties?bu akti, kas ien?kuma nodok?a jom? dividend?m no akcij?m sabiedr?b?s, kuras re?istr?tas š?s valsts teritorij?, un dividend?m no akcij?m sabiedr?b?s, kuras re?istr?tas cit? dal?bvalst?, piem?ro to pašu vienoto nodok?a likmi, neparedzot iesp?ju atskait?t šaj? cit? dal?bvalst? ietur?to nodokli ien?kumu g?šanas viet?.

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.