

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES SECINĀJUMI,  
sniegti 2004. gada 18. martā<sup>1</sup>

**I — Ievads**

1. Šis *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) (Somija) iesniegtais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Somijas tiesību regulējumu attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokļiem. Tas nosaka, ka akcionārs sabiedrībā, kas ir iekšzemes nodokļu maksātājs, papildus dividendēm saņem nodokļu kredītu proporcionāli sabiedrības samaksātajam sabiedrību ienākuma nodoklim. Tiek veikts ieskaits starp nodokļu kredītu un nodokli, kas akcionāram jāmaksā kā nodoklis par ienākumiem no kapitāla, tā ka praksē akcionāram nodoklis par ienākumiem no kapitāla nav jāmaksā. Salīdzinot, *ärvalstu* sabiedrību izmaksāto dividenžu saņēmējs nevar veikt ieskaitu starp sabiedrību ienākuma nodokli, kas samaksāts valstī, kurā sabiedrība ir reģistrēta, un savu nodokļu maksāšanas pienākumu.

2. Manninens [*Manninen*] dzīvo Somijā, un viņam Somijā ir jāmaksā ienākuma nodoklis par dividendēm, ko viņam izmaksājusi Zviedrijas sabiedrība. Viņš uzskata, ka Somijas

tiesību regulējums, kas viņam liedz ieskaitīt Zviedrijā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, ir nesaderīgs ar kapitāla brīvu apriti.

3. Somijas tiesību regulējuma pamatā ir mērķis izvairīties no sabiedrību ienākumu dubultas aplikšanas ar nodokli no Somijas nodokļu iestāžu puses (ekonomiskā nodokļu dubultā uzlikšana), kas notiktu, ja ienākumi vispirms tiktu aplikti ar nodokļiem sabiedrību ienākuma nodokļu veidā, kas jāmaksā sabiedrībai, un tad vēlreiz kā ienākuma nodoklis par dividendēm.

4. Daudzām dalībvalstīm ir vai ir bijuši salīdzināmi ieskaita vai atbrīvojumu režīmi, lai novērstu vai mazinātu šādu dubultu nodokļu uzlikšanu<sup>2</sup>. Lidzīgi kā izskatāmajā lietā šie režīmi tomēr bieži vien attiecas tikai uz iekšzemes situācijām, jo dalībvalstis uz-

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — 2003. gada 19. decembra Paziņojumā (COM(2003) 810 galīgā redakcija) par fizisku personu saņemto dividenžu aplikšanu ar nodokli iekšējā tirgū Komisija sniedz aktualizētu pārskatu par dalībvalstu režīmiem. Skat. arī Nīderlandes režīmu, kas bija priekšmets 2000. gada 6. jūnija spriedumam lietā C-35/98 *Verkoijen, Recueil*, I-4071. lpp., un Austrijas režīmu, ko savos 2002. gada 29. janvāra secinājumos lietā C-516/99 *Schmid, Recueil*, I-4573., I-4575. lpp., apskatīja ģenerāldavokāts Ticano [*Tizzano*]; tāpat skat. lietu C-315/02 *Lenz*, kas šobrīd atrodas izskatīšanā Tiesā.

skata, ka sabiedrību ienākuma nodokļi, apliekot dividendes, ir ieskaitāmi tikai tad, ja arī sabiedrību ienākuma nodokļi saņēmušas valsts nodokļu iestādes<sup>3</sup>.

5. Tiesa jau spriedumā lietā *Verkooijen*<sup>4</sup> ir lēmusi, ka atbrīvojums no ienākuma nodokļa, kas maksājams par dividendēm, nevar tikt pakļauts nosacījumam, ka dividendes izmaksājošās sabiedrības sēdeklis atrodas šajā dalībvalstī. Tomēr nevienā no lietām, kas izlemtas līdz šim, ekonomiskā un juridiskā saikne starp sabiedrību ienākuma nodokli, no vienas puses, un ienākuma nodokli, kas jāmaksā par dividendēm, nav bijusi tik cieša kā šajā. Šī iemesla dēļ atkal tiek izmantots arguments par attaisnojumu nodokļu režīma konsekvences dēļ, ko Tiesa līdz šim ir atzinusi vienīgi spriedumos lietās *Bachmann*<sup>5</sup> un *Komisija/Belģija*<sup>6</sup>.

## II — Valsts tiesību normas par nodokļu kredītiem

6. Somijā iekšzemes nodokļu maksātāju saņemtās dividendes tiek apliktas ar nodok-

ļiem ar likmi 29 % apmērā. Arī sabiedrību ienākuma nodokļu likme, kas jāmaksā sabiedrībām par savu peļņu, ir 29 %. Lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu peļņai, kas tiek izmaksāta dividenžu veidā, 4. pants likumā "Par nodokļu kredītu" dividenžu saņēmējam piešķir nodokļa kredītu, kas atbilst dividendes 29/71 daļām. Nodokļu kredīts un naudā izmaksājamā dividende tiek saskaitīti un aplikti ar kapitāla ienākuma nodokli.

7. Nodokļu kredīta iespaidu ilustrē šāds hipotētisks aprēķins. Pieņemot, ka sabiedrības peļņa pirms nodokļiem ir 100 centi par akciju, uzņēmums no tās maksā 29 centus kā sabiedrību ienākuma nodokli. Atlikušais 71 cents tiek izmaksāts dividendes formā. Nodokļa kredīts ir 29/71 dividendes daļa (71 cents), tas ir, 29 centi. Dividendes saņēmējs naudā saņem 71 centu par dividenti un 29 centus sabiedrību ienākuma nodokļa kredīta veidā, tas ir, kopā 100 centus. Tā kā likme ienākuma nodoklim par kapitāla ienākumiem ir 29 %, no šiem 100 centiem nodoklis ir 29 centi, kas ieskaitāms pret šī paša apmēra kredītu. Tāpēc pēc nodokļiem dividendes saņēmējs patur precīzi naudā izmaksāto dividendes summu 71 centa apmērā. Tas, ka tiek ņemts vērā sabiedrību ienākuma nodoklis, ko maksā sabiedrība, praksē nozīmē pilnīgu atbrīvojumu no ienākuma nodokļa par ienākumiem no kapitāla.

3 — Problēmas, ko šāda nodokļu uzlikšana rada iekšējam tirgum, Komisija ir apskatījusi kopš sešdesmitajiem gadiem (skat. *Lupo, Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases, European Taxation, 2000, 270., 271. lpp.*). Skat. arī 2. zemsvitras piezīmē minēto Paziņojumu.

4 — Minēts 2. zemsvitras piezīmē.

5 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil, I-249. lpp.*

6 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 *Komisija/Belģija, Recueil, I-305. lpp.*

8. Pastāv savstarpēja saikne starp sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā sabiedrībai,

un nodokļa kredītu. Ja faktiski samaksātais sabiedrību ienākuma nodoklis būtu mazāks par dividendes 29/71 daļām, tas ir, mazāks par nodokļa kredītu, sabiedrībai atšķirība jāsedz papildu nodokļa veidā. Tas tā notiek, ja sadalītās dividendes pārsniedz sabiedrības peļņu pēc nodokļu samaksāšanas.

9. Ja, no otras puses, sabiedrība ir samaksājusi lielāku summu sabiedrību ienākuma nodokļa veidā nekā akcionāriem piešķirtais sabiedrību ienākuma nodokļa kredīts, sabiedrība saglabā starpību kā kredīta bilanci, ko tā var ieskaitīt pret sabiedrību ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu sekojošo 10 gadu laikā.

10. Tomēr saskaņā ar 1. panta 1. punktu likumā "Par sabiedrību ienākuma nodokļa kredītiem" šis likums ir piemērojams vienīgi iekšzemes akciju sabiedrību izsniegto dividendžu aplikšanai ar vispārējiem un pašvaldību nodokļiem un iekšzemes nodokļu maksātājiem, kas no šādām sabiedrībām saņem dividendes. Saskaņā ar 4. punktu šī likuma normas attiecas arī uz sabiedrībām, kas reģistrētas Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī, ja tās akcijas, par kurām izmaksājamās dividendes, ir faktiski saistītas ar noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kas apskatāmajai sabiedrībai ir Somijā.

11. Zviedrijā dividendes, kas tiek maksātas iekšzemes nodokļu maksātājiem, ir pilnībā aplikamas ar ienākuma nodokli. No saņēmējiem, kas nedzīvo Zviedrijā, tiek iekasēts

nodoklis ienākumu rašanās vietā. Saskaņā ar Ziemeļvalstu noslēgto Nodokļu līgumu valsts, kur tiek veikta izmaksa, par dividendēm var iekasēt nodokli ienākumu rašanās vietā līdz pat 15 % apmērā, kurš tiek ieskaitīts pret ienākuma nodokli, kas ir jāmaksā valstī, kur ir saņēmēja dzīvesvieta.

12. Turpinot iepriekš sniegto piemēru, ja Zviedrijas uzņēmums Somijas nodokļu maksātājam izmaksā dividendes 71 centa apmērā par akciju, nodokļu režīms darbojas sekojoši. Zviedrijas nodokļu iestāde iekasē nodokli ienākumu rašanās vietā (līdz) 15 %, tas ir, 10,65 centus. Somijā saņēmējam jāatskaita 29 % ienākuma nodoklis par 71 centu (20,59 centi), no kā ienākumu rašanās vietā jau atskaitīti 10,65 centi. Tādējādi dividende pēc nodokļu samaksas ir 50,41 cents. Sabiedrību ienākuma nodoklis, ko sabiedrība jau ir samaksājusi Zviedrijā, vērā ņemts netiek.

### III — Pamatprāvas strīda fakti un prejudiciālie jautājumi

13. Savā pieteikumā *Keskusverolautakunta* (Centrālajai nodokļu komisijai) Manninens lūdza prejudiciālā kārtā pieņemt lēmumu par to, vai, ņemot vērā EKL 56. un 58. pantu, viņam kā Somijas iekšzemes nodokļu maksātājam Somijā var uzlikt nodokli par dividendēm, ko izmaksājusi Zviedrijas biržā

kotētā sabiedrība *Telia Ab (publ)*. Savā lēmumā, ko tā pieņēma prejudiciālā kārtībā, *Keskusverolautakunta* norādīja, ka *Telia Ab (publ)* izmaksātās dividendes 2001. nodokļu gadā ir pilnā mērā apliekamas ar ienākuma nodokli Somijā un ka nodokļu maksātājam nav tiesību uz nodokļa kredītu.

normas, ņemot vērā, ka nodokļu kredīts ir pakļauts prasībai, ka sabiedrība, kas veic dividenžu sadali, Somijā samaksā atbilstošu nodokli vai papildu nodokli, kā tas nav gadījumos, kad ir runa par dividendēm, ko izmaksājusi ārvalsts sabiedrība, proti, situācijā, kad nodokļi netiek uzlikti nemaz?”

14. Manninens par prejudiciālā kārtā pieņemto lēmumu iesniedza apelāciju *Korkein hallinto-oikeus*, kas ar 2002. gada 10. februāra rīkojumu saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva Eiropas Kopienu Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

#### IV — Lietas dalībnieku izvirzītie argumenti

“1. Vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tā, ka tas iestājas pret tādu nodokļu kredīta režīmu, kāds ir rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu aprakstītais Somijas režīms, saskaņā ar kuru personai, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāja, ir tiesības saņemt nodokļu kredītu attiecībā uz dividendēm, ko tai izmaksājusi vietējā akciju sabiedrība, bet nav [tiesību to saņemt] attiecībā uz dividendēm, ko tā saņem no Zviedrijā reģistrētas akciju sabiedrības?

15. Tiesvedībā Tiesā savus apsvērumus iesniedza Manninens, Somijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija. Manninens un Komisija uzskata, ka Somijas nodokļu kredīta režīms nav saderīgs ar EKL 56. un 58. punktu; visām valdībām ir pretējs viedoklis.

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

16. Manninens un Komisija uzskata, ka tiek kavēta kapitāla brīva aprīte, jo noteikumi par nodokļu kredītiem ir formulēti tā, ka tie atturēs investorus ieguldīt līdzekļus cita dalībvalstī. Tā kā sabiedrību ienākuma nodokļa kredītu nevar atskaitīt no nodokļiem, ar ko tiek apliktas ārvalstīs izmaksātās dividendes, šādi ienākumi tiek aplikti ar

nodokļiem smagāk nekā iekšzemes uzņēmumu izmaksātās dividendes. Vienlaicīgi Manninens un Komisija norāda, ka režīms Somijā aprūtinā kapitāla piesaistišanu sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī.

17. Tie uzskata, ka noteikumus nevar attaisnot, atsaucoties uz EKL 58. pantu un nodokļu režīma konsekvenci. Kā Tiesa ir lēmusi *Verkooijen* spriedumā<sup>7</sup>, uz nodokļu režīma konsekvenci nevar atsaukties, ja iesaistīti dažādi nodokļu maksātāji un dažādi nodokļi. Apstrīdētie noteikumi, no vienas puses, attiecas uz sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā sabiedrībai, un, no otras puses, uz dividenžu saņēmēja ienākumu aplikšanu ar nodokļiem.

18. Komisija uzskata, ka nodokļu kredīta režīms ar mērķi novērst dubultu nodokļu uzlikšanu ir pieļaujams vienīgi tad, ja tas nav diskriminējošs un praksē ir konsekvents. Tā uzskata, ka Somijas noteikumi šiem kritērijiem neatbilst, jo nodokļa kredīts netiek piešķirts attiecībā uz investīcijām ārvalstīs. Bez tam citā valstī dzīvojošie nodokļu maksātāji nesaņem nodokļu kredītu attiecībā uz Somijas sabiedrību izmaksātajām dividendēm. Tā apgalvo, ka patiesais apstrīdēto noteikumu mērķis ir nodrošināt nodokļu iestāžu ieņēmumus.

19. Manninens turklāt norāda, ka režīms būtu konsekvents tikai tad, ja sabiedrību ienākuma nodokļa kredīts tiktu piešķirts arī attiecībā uz ārvalstīs izmaksātām dividendēm. Viņaprāt, tāda režīma iespējamību pierāda Īrijas–Somijas Dubultās nodokļu uzlikšanas konvencijas attiecīgās normas, kas paredz, ka Īrijā dzīvojošam nodokļu maksātājam, kurš saņem dividendes no Somijas sabiedrībām, noteikta limita ietvaros arī tiek piešķirts sabiedrību ienākuma nodokļa kredīts.

20. Somijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdības min Tiesas judikatūru, kas pieļauj atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem, ja to situācija nav vienāda<sup>8</sup>. Viņaprāt, situācija pirmām kārtām atšķiras, jo Somijas sabiedrību gadījumā pilnīgu identiskumu starp dividenžu saņēmējam piešķirto nodokļu kredītu un sabiedrības faktiski samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli ir iespējams nodrošināt ar papildu nodokļa palīdzību. Tas nav iespējams ārvalstu sabiedrību gadījumā, kuras nav pakļautas papildu nodoklim. Francijas valdība uzskata, ka režīms ir Tiesas atzītā teritorialitātes principa izpausme<sup>9</sup>.

21. Apvienotās Karalistes, Francijas un Somijas valdības uzskata, ka tas turklāt ir konsekvents režīms. Tās apgalvo, ka notei-

7 — Minēts 2. zemsvītras piezīmē, 57. un 58. punkts. Skat. arī ģenerāldvokāta Ticano secinājumus lietā *Schmid* (minēta 2. zemsvītras piezīmē, 51. punkts).

8 — Spriedums lietā *Verkooijen* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 43. punkts) un 1995. gada 14. februāra spriedums lietā *C-279/93 Schumacker, Recueil*, I-225. lpp., 26. un turpmākie punkti.

9 — 1997. gada 15. maija spriedums lietā *C-250/95 Futura Participations* un *Singer, Recueil*, I-2471. lpp., 22. punkts.

kumi nodrošina, ka vieni un tie paši ienākumi Somijā ar nodokli tiek aplikti tikai vienreiz. Tā kā ārvalstu sabiedrību ienākumi Somijā ar nodokli aplikti netiek, šo sabiedrību dividendes, kas tiek izmaksātas nodokļu maksātājiem Somijā, nenoved pie dubultas nodokļu uzlikšanas no Somijas nodokļu iestāžu puses.

22. Tās apgalvo, ka pastāv tieša saikne starp dividenžu saņēmēja un sabiedrības aplikšanu ar nodokļiem, jo ienākuma nodokļa kredīta piešķiršana balstās uz to, ka faktiski ir samaksāts atbilstošais sabiedrību ienākuma nodoklis. Šajā sakarā tās uzskata, ka apstrīdētais režīms atšķiras no atbrīvojumu režīma, kas bija strīda priekšmets lietā *Verkooijen*.

23. Ārvalstīs samaksāta sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitīšana, ko prasa Manninens, viņuprāt, būtu pretrunā režīmam, kas balstās tieši uz saikni starp nodokļu kredītu un sabiedrību ienākuma nodokli. Šāda saikne nepastāv to sabiedrību gadījumā, kuras reģistrētas ārvalstīs.

24. Apvienotās Karalistes un Francijas valdības apsver to, vai EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts un nodokļu konsekvences princips paliktu nepiemēroti, ja tiktu atzīts, ka Somijas režīms neatbilst šo tiesību normu prasībām. Tās atzīst, ka konsekvence nav sasniegta, ciktāl tas attiecas uz viena nodokļu maksātāja aplikšanu ar nodokļiem, bet ap-

galvo, ka noteikumu mērķis ir novērst dubultu nodokļu uzlikšanu, kas ir leģitīms mērķis. Nepastāvot Kopienas mēroga harmonizācijai, Tiesai, viņuprāt, nebūtu pārāk dziļi jāiejaucas valstu nodokļu režīmu konfigurācijā, atļaujot tikai viena veida sabiedrību nodokļa ieskaitu vai atbrīvojumu.

## V — Juridiskais vērtējums

25. Ar saviem diviem jautājumiem, kurus var apskatīt kopā, iesniedzējtiesa būtībā mēģina noskaidrot, vai tāda kārtība kā apstrīdētie Somijas noteikumi par nodokļu kredītiem ir saderīgi ar tiesību normām par kapitāla brīvu apriti un jo īpaši ar EKL 56. pantu un 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu un tā 3. punktu.

26. Kas attiecas uz kapitāla brīvas aprites normu piemērošanu valsts tiesību normām par tiešajiem nodokļiem, ir jāatzīmē pastāvīgā judikatūra, kas nosaka, ka, "lai gan Kopienas tiesību šā brīža izpratnē tiešie nodokļi kā tādi nav Kopienas kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāis-

teno, ievērojot Kopienas tiesības”<sup>10</sup>. Sekojoši, Somijas likumdevējam ir pienākums respektēt pamatbrīvības un jo īpaši normas par kapitāla brīvu apriti.

#### A — Kapitāla brīvas aprites ierobežošana

27. EKL 56. panta 1. punkts aizliedz visus kapitāla aprites ierobežojumus dalībvalstu starpā. Atbilstoši Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu I pielikumā ietvertās nomenklatūras sadaļas III-A-2<sup>11</sup>. punktam, rezidentu veikta biržā tirgotu ārvalstu vērtspapīru iegūšana ir process, kas ietilpst kapitāla brīvas aprites piemērošanas jomā, kā to pareizi norādījusi Komisija. Uz Nomenklatūru var atsaukties arī pēc EK līguma 73.b līdz 73.d pantu iekļaušanas (jaunajā redakcijā — EKL 56.–58. pants) ar Māstrihtas Līgumu<sup>12</sup>.

28. Ikviena pasākums, kas pārrobežu kapitāla nodošanu padara grūtāku vai mazāk pievilcīgu un kam tādējādi ir tendence kavēt investoru, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums<sup>13</sup>. Šajā sakarā kapitāla aprites ierobežojuma jēdziens atbilst ierobežojuma jēdzienam, ko Tiesa attīstījusi saistībā ar citām pamatbrīvībām, jo īpaši brīvu preču apriti<sup>14</sup>.

29. Apstrīdētās valsts tiesību normas patiešām tieši neattiecas uz akciju iegādi, bet gan uz kārtību, kādā ar nodokļiem apliekami ienākumi no investīcijām. Tomēr, tā kā investīciju mērķis galvenokārt ir tīras peļņas gūšana, noteikumi, kas attiecas uz ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, iespaido arī pašu kapitāla investīciju pievilcību.

30. Somijas tiesību regulējums pret ārvalstu sabiedrību dividendēm un iekšzemes sabiedrību dividendēm attiecas atšķirīgi. Akcionāram, kurš saņem dividendes no iekšzemes sabiedrības, tiek piešķirts sabiedrību ienākuma nodokļa kredīts, kas, veicot nodokļa atskaitīšanu, faktiski samazina ienākuma nodokli līdz nullei. Par ārvalstu dividendēm ir jāmaksā nodoklis 29 % apmērā, bez iespējas atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli, ko samaksājusi ārvalstu sabiedrība.

10 — Spriedums lietā *Schumacker* (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 21. punkts); skat. arī 2003. gada 11. decembra spriedumu lietā C-364/01 *Barbier*, *Recueil*, I-15013. lpp., 56. punkts.

11 — OV 1988, L 178, 5. lpp.

12 — Komisija atsauca uz ģenerāldavokāta Ticano 1995. gada 19. septembra secinājumiem apvienotajās lietās C-163/94, C-165/94 un C-250/94 *Sanz de Lera* u.c., *Recueil*, I-4821., I-4823. lpp., 9. un 10. punkts.

13 — Šajā sakarā skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 26. punkts.

14 — Skat. pamata principus iedibinošos 1974. gada 11. jūlija spriedumu lietā 8/74 *Dassonville*, *Recueil*, 837. lpp., 5. punkts, 1991. gada 25. jūlija spriedumu lietā C-76/90 *Säger*, *Recueil*, I-4221. lpp., 12. punkts, un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard*, *Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts.

Sekojoši, attiecībā uz investīcijām ārvalstīs sabiedrības peļņa ar nodokļiem tiek aplikta dubulti — kaut arī to nedara vienas un tas pašas nodokļu iestādes, — savukārt iekšzemes investīciju gadījumā šāds iznākums tiek novērsts, piešķirot sabiedrību ienākuma nodokļa kredītu.

31. Ir tiesa, ka tiek atskaitīts nodoklis, kas jau iekasēts ienākumu rašanās vietā ārvalstīs. Tas tomēr nesamazina dividendes saņēmēja nodokļu slogu, kuram jāturpina maksāt nodokļi kopā 29 % apmērā, daļēji atskaitījumu ienākumu gūšanas vietā veidā valstī, kurā reģistrēta dividendes izmaksājošā sabiedrība, un atlikušo daļu ienākuma nodokļa veidā Somijā.

32. Tas, ka režīms ieguldījumiem ārvalstīs reģistrētu sabiedrību akcijās ir nelabvēlīgāks, padara šādus ieguldījumus investoram mazāk pievilcīgus nekā vietējo sabiedrību akciju iegāde un tādējādi kavē kapitāla brīvu apriti.

33. Tā kā indivīdiem no nodokļu viedokļa ir neizdevīgi iegādāties akcijas ārvalstu sabiedrībās, kapitāla piesaistīšana Somijas tirgū ārvalstu sabiedrībām arī ir apgrūtināta.

## B — Ierobežojuma attaisnojums

### 1. EKL 58. panta interpretācija

34. EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts<sup>15</sup> atļauj dalībvalstīm "piemērot atšķirīgas attiecīgās nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ".

35. Apstrīdētās nodokļu tiesību normas pret nodokļu maksātājiem, kuri ir ieguldījuši iekšzemes sabiedrībās, paredz citādu attieksmi nekā pret nodokļu maksātājiem ar līdzvērtīgiem ieguldījumiem citā dalībvalstī. Tāpēc pastāv atšķirīga attieksme atkarībā no vietas, kur viņu kapitāls ir ieguldīts, ko principā dalībvalstis saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir tiesīgas piemērot savu nodokļu tiesību ietvaros.

36. Var būt, ka dalībvalstis ar Māstrihtas Līgumu ievieša EKL 73.d panta 1. punkta

15 — Saskaņā ar Māstrihtas Līguma 7. deklarāciju šī tiesību norma attiecas vienīgi uz to valsts tiesību regulējumu, kas bija spēkā 1993. gada beigās. Tāpēc Somijas gadījumā atbilstošais datums ir pievienošanās datums. Likuma "Par sabiedrību ienākuma nodokļa kredītu" piemērojamā redakcija šķiet esam pieņemta 1998. gadā. No Somijas valdības procesa laikā iesniegtajiem apsvērumiem tomēr izriet, ka sabiedrību ienākuma nodokļa kredītu režīms tika ieviests tikai 1990. gadā.



a) apakšpunktu (jaunajā redakcijā — EKL 58. pantu), lai ļautu dažām dalībvalstīm saglabāt savus atskaitīšanas režīmus, kas paredzēja atšķirīgu attieksmi atkarībā no ieguldījumu veikšanas vietas, kā mutvārdu procesa laikā norādīja Apvienotās Karalistes valdība<sup>16</sup>. Tomēr kopš sprieduma lietā *Verkooijen* ir skaidri atzīts, ka šī tiesību norma dalībvalstīm nepiešķir *carte blanche*, lai piemērotu jebkāda veida atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem atbilstoši ieguldījumu veikšanas vietai saskaņā ar viņu valsts nodokļu tiesībām.

37. Tā vietā EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir interpretējams sašaurināti<sup>17</sup>. Bez tam šī tiesību norma skatāma kopsakarā ar EKL 58. panta 3. punktu, kas paredz, ka 1. punktā minētie pasākumi un procedūras nedrīkst radīt iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti<sup>18</sup>.

38. Spriedumā lietā *Verkooijen*<sup>19</sup> Tiesa turklāt atzīmēja, ka atkāpes no EKL 58. pantā paredzētās kapitāla brīvas aprites jau ir bijušas atzītas judikatūrā. Tāpēc Tiesa pret EKL 58. pantu ir attiekusies gandrīz kā pret

tās iepriekšējās judikatūras kodifikāciju<sup>20</sup>. Tādējādi šis pants tāpat ir jāinterpretē, ņemot vērā judikatūru, kas pieņemta pirms šīs tiesību normas spēkā stāšanās<sup>21</sup>.

39. Sekojoši ir jālemj, ka ierobežojumus kapitāla brīvai aprītei atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam savukārt ierobežo EKL 58. panta 3. punktā paredzētie principi, kas tālāk attīstīti judikatūrā.

2. Iespēja salīdzināt iekšzemes ieguldījumus un ieguldījumus ārvalstīs (*Schumacker* doktrīna)

40. Lai būtu pieļaujami atšķirīgi nodokļi dividendēm atkarībā no ieguldījumu veikšanas vietas, saskaņā ar EKL 58. panta 3. punktu, tie nedrīkst radīt patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu ierobežojumu.

41. Var izslēgt patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu ierobežojumu, ja atšķirīga attieksme attiecas uz atšķirīgām situācijām. Spriedumā

16 — Skat. *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 3. izd., 2001, 19. lpp.

17 — 2000. gada 14. marta spriedums lietā C-54/99 *Église de scientologie*, *Recueil*, I-1335. lpp., 17. punkts.

18 — Spriedums lietā *Verkooijen* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 44. punkts); ģenerāldokāta Ticano secinājumi lietā *Schmid* (minēti 2. zemsvītras piezīmē, 44. punkts).

19 — Spriedums lietā *Verkooijen* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 43. punkts).

20 — Skat. manus 2004. gada 12. februāra secinājumus lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus*, 2004. gada 15. jūlija spriedums, Krājums I-7379, un I-7381. lpp., 27. punkts.

21 — Ģenerāldokāts Ticano savos secinājumos lietā *Schmid* (minēta 2. zemsvītras piezīmē, 14. punkts) izteica tādu pašu viedokli.

lietā *Schumacker* Tiesa atzina, ka atšķirīga attieksme atkarībā no tā, vai nodokļu maksātājs dzīvo attiecīgajā valstī vai citā dalībvalstī, nav aizliegts diskriminācijas veids, ciktāl rezidenti un nerezidenti neatrodas salīdzināmā situācijā<sup>22</sup>.

42. Francijas valdības minētais teritorialitātes princips galu galā ir saistīts ar šo konstatējumu. Kā Tiesa skaidrojusi spriedumā lietā *Futura Participations* un *Singer*<sup>23</sup>, šis princips paredz, ka, ciktāl tas attiecas uz nerezidentu aplikšanu ar nodokļiem, vērā ir jāņem vienīgi ienākumi un izdevumi, kas rodas valstī, kurā nodokļi tiek uzlikti, savukārt iekšzemes nodokļu maksātāju gadījumā nodokļu aprēķins tiek veikts, ņemot vērā viņu ienākumus un izdevumus visā pasaulē. Tā kā apskatāmais gadījums attiecas uz fizisku personu, kas ir iekšzemes nodokļu maksātājs, no teritorialitātes principa neizriet, ka ir izslēgta ārvalstis samaksātā sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitīšana.

43. Pēc analogijas ar spriedumu *Schumacker* lietā iesaistītās valdības ir norādījušas, ka situācija atšķiras atkarībā no tā, vai dividendes izmaksā iekšzemes sabiedrība vai ārvalstu sabiedrība.

44. Šajā sakarā ir jānorāda, ka pamatos šīs situācijas neatšķiras. Pastāv dubultas nodokļu uzlikšanas iespēja attiecībā uz sabiedrības peļņu neatkarīgi no tā, vai dividendes izmaksājošā sabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī, nevis tajā, kur atrodas dividendes saņēmējs, vai arī tajā pašā dalībvalstī. Abos gadījumos ienākumi vispirms tiek aplikti ar sabiedrību ienākuma nodokli un pēc tam, ja tie tiek izmaksāti kā dividendes, ar ienākuma nodokli.

45. Vienīgā atšķirība ir tā, ka vienā gadījumā dubultā nodokļu uzlikšana izriet no vienas un tās pašas valsts nodokļiem, savukārt pārrobežu dividenžu izmaksāšanā nodokļus iekasē divas valstis. Šai atšķirībai tomēr nav nozīmes no investora vai uzņēmuma, kas vēlas piesaistīt investīcijas, viedokļa.

46. Faktam, ka nodokļu maksātāji rezidē dažādās valstīs un ka nodokļu jurisdikcija tāpēc ir sadalīta starp divām valstīm, rodas būtiska nozīme tikai tad, ja pastāv vēlme ieviest režīmus ar mērķi novērst dubultu nodokļu uzlikšanu. Šādu režīmu mērķis ir nodrošināt, lai sabiedrību ienākumi ar nodokli tiktu aplikti tikai vienreiz. Lai to sasniegtu, ir jākoordinē divu nodokļu maksātāju aplikšana ar nodokļiem. Tā kā tiešo nodokļu jomā nav veikta Kopienas tiesību harmonizācija un Somija un Zviedrija nav noslēgusi Dubultas nodokļu uzlikšanas li-

22 — Spriedums lietā *Schumacker* (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 31. un turpmākie punkti).

23 — Skat. spriedumu lietā *Futura Participations* un *Singer* (minēts 9. zemsvītras piezīmē, 20.–22. punkts).

gumu, lai regulētu šo situāciju, šāda koordinācija bez ierobežojumiem ir iespējama vienīgi tad, ja abi nodokļu maksātāji dzīvo vienā dalībvalstī.

47. Šajā stadijā attiecībā uz dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu sabiedrības ienākumiem ir jāiegaumē, ka situācija atšķiras atkarībā no tā, vai sabiedrība, kurai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, un fiziska persona, kurai jāmaksā ienākuma nodoklis, jo tā saņem šīs sabiedrības izmaksātās dividendes, atrodas vienā valstī vai dažādās valstīs.

48. No tā tomēr neizriet, ka ir pieļaujama jebkāda veida atšķirīga attieksme, jo pret atšķirīgām situācijām var atšķirīgi attiekties vienīgi tiktāl, cik tas ir neizbēgami šo atšķirību dēļ<sup>24</sup>.

3. Nodokļu režīma konsekvence un samērīguma princips

49. Bez tam, lai atšķirības nodokļu uzlikšanā starp iekšzemes situācijām un pārrobežu

situācijām neradītu patvaļīgu diskrimināciju vai slēptus ierobežojumus EKL 58. panta 3. punkta izpratnē, tām jābūt nepieciešamām būtisku sabiedrības interešu dēļ. Režīmam ir jāatbilst samērīguma principam, tas ir, tam jābūt piemērotam, lai sasniegtu mērķi, kas atbilst EK līgumam, un tam jābūt nepieciešamam un samērīgam jēdziena šaurākajā nozīmē<sup>25</sup>.

a) Nodokļu režīma konsekvences jēdziens

50. Somijas valdība un pārējās valdības uzskata, ka noteikumi par nodokļu kredītiem ir attaisnojami ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas konsekvenci.

51. Šis samērā izplūdušais jēdziens kopš spriedumiem lietās *Bachmann*<sup>26</sup> un Komisija/Belģija<sup>27</sup> ir noteikti iedibināts judikatūrā un juridiskajā literatūrā. Šajos spriedumos Tiesa atzina principu, ka nodokļu režīma konsekvences saglabāšana ir Kopienas tiesību atzīts mērķis, uz kuru dalībvalstis var

24 — 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse*, *Recueil*, I-5933. lpp. Šajā spriedumā Tiesa atzina, ka attiecībā uz daļēji ar nodokļiem apliekamu personu ir pieļaujams nodoklis ar vienotu likmi, kas neņem vērā personas ienākumu līmeni, jo nerezidenta situācija (daļēji apliekams ar nodokļiem) atšķiras no iekšzemes nodokļu maksātāja situācijas. Tomēr tā uzskatīja, ka atšķirīga attieksme pret uzņēmējdarbības izdevumiem ir Kopienas tiesību pārkāpums.

25 — Skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā Komisija/Belģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 41. punkts, un 1995. gada 14. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-163/94, C-165/94 un C-250/94 *Sanz de Lera* u.c. (minēts 12. zemsvitras piezīmē, 23. punkts). Tāpat skat. ģenerāldavokāta Mišo [*Mišo*] 2002. gada 6. jūnija secinājumus lietā C-436/00 *X un Y*, 2002. gada 21. novembra spriedums, I-10829., I-10832. lpp., 80. punkts, un ģenerāldavokāta secinājumus lietā *Schmid* (minēta 2. zemsvitras piezīmē, 44. punkts).

26 — Minēts 5. zemsvitras piezīmē.

27 — Minēts 6. zemsvitras piezīmē.

atsaukties, lai attaisnotu pamatbrīvību ierobežojumus<sup>28</sup>. Jēdziens parasti nozīmē tikai dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu<sup>29</sup> vai arī mērķi nodrošināt ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, taču tikai vienreiz<sup>30</sup> (vienreizējas nodokļu uzlikšanas princips). Iepriekš minētajās lietās apskatāmā Beļģijas režīma mērķis bija nodrošināt, lai nodokļu maksātāja pensijas polisē ieguldītie ienākumi netiktu aplikti ar ienākuma nodokli vispirms kā nopelnītie ienākumi un tad vēlreiz — pensijas izmaksas brīdī.

52. Būtisks aspekts ir tas, ka dubultas nodokļu uzlikšanas novēršana tāpat sekmē nodokļu režīma neitralitāti no konkurences viedokļa. Viens no iemesliem, kāpēc Somijas likumdevējs ievieša likumu "Par sabiedrības ienākuma nodokli", bija vēlme no nodokļu viedokļa saskaņot pašu kapitāla piesaistīšanu un finansēšanu, izmantojot banku aizdevumus. Aizdevuma procenti arī ar nodokli tiek aplikti tikai vienreiz — kā bankas peļņa. Aizņēmējs savukārt var izdevumus, kas saistīti ar aizdevuma ņemšanu, atskaitīt no nodokļiem kā uzņēmējdarbības izdevumus.

28 — Ari Kopienas likumdevējs tiecas uz šo mērķi (skat. otro apsvērumu Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvā 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2004. L 7, 41. lpp.)): "nolūks ir dividendes un pārējās peļņas sadali, ko meitasuzņēmumi maksā saviem mātesuzņēmumiem, atbrīvojot no nodokļu ieturēšanas un novērst nodokļu dubulto uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī".

29 — Šis apsvēruma, visticamāk, arī ir bijis pamats valsts regulējumam, kas tika apskatīts 2002. gada 3. oktobra spriedumā lietā C-136/00 *Danner, Recueil*, I-8147. lpp., un 2003. gada 26. jūnija spriedumā lietā C-442/01 *Skandia un Ramstedt, Recueil*, I-6817. lpp.

30 — Skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y, Recueil*, I-10829. lpp.; šajā lieta apskatītā Zviedrijas režīma mērķis bija nodrošināt, lai ienākumi no kapitāla ar nodokli tiek aplikti tikai vienu reizi.

53. Pēc sprieduma lietā *Bachmann* nodokļu režīma konsekvence vairākkārt tika izmantota, lai attaisnotu dažādu pamatbrīvību ierobežojumus. Lai ņemtu vērā šī attaisnojuma izņēmuma raksturu, Tiesa turpmākajos spriedumos sašaurināja nodokļu konsekvences jēdzienu. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tā ir prasījusi, lai pastāvētu tieša saikne starp nodokļu priekšrocību piešķiršanu un šīs priekšrocības kompensēšanu, iekasējot maksājumu vienas nodokļa uzlikšanas ietvaros<sup>31</sup>.

54. Tad spriedumā lietā *Bosal* Tiesa turpina: "Ja šāda tieša saikne nepastāv, jo, piemēram, [situācija attiecas uz] dažādiem nodokļiem vai nodokļu uzlikšanu dažādiem nodokļu maksātājiem, uz argumentu, kas balstās uz nodokļu režīma konsekvenci, atsaukties nevar"<sup>32</sup>.

55. Nav skaidrs, vai kritēriji "tas pats nodokļu maksātājs" un "tas pats nodoklis" ir obligāti un kumulatīvi vai arī tie ir tikai rādītāji — kaut arī spēcīgi, — ka pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocībām un pienākumu.

31 — Spriedums lietā *Verkooijen* (minēts 2. zemsviras piezīmē, 57. punkts), kā arī 2003. gada 18. septembra spriedums lietā C-168/01 *Bosal Recueil*, I-9409. lpp., 29. punkts.

32 — Spriedums lietā *Bosal* (minēts 31. zemsviras piezīmē, 30. punkts), kas atsaucas uz 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars, Recueil*, I-2787. lpp., 40. punkts.

56. Ja priekšroka tiktu dota pirmajai interpretācijai, Somija jebkurā gadījumā nevarētu atsaukties uz nodokļu režīma konsekvenci. Ir tiesa, ka sabiedrību ienākuma nodokli un ienākuma nodokli var uzskatīt par būtībā vienādiem nodokļiem, jo tie abi tiek iekasēti par šā brīža ienākumiem, salīdzinot, piemēram, ar īpašuma nodokli<sup>33</sup>. Tomēr kritērijs “tas pats nodokļu maksātājs” nav izpildīts. Kā Tiesa jau ir norādījusi spriedumā lietā *Verkooijen*, sabiedrību ienākuma nodokļa iekasēšana no sabiedrībām, no vienas puses, un ienākuma nodokļa iekasēšana no dividendu saņēmēja, no otras puses, ir atsevišķas nodokļu iekasēšanas operācijas, kas saistītas ar dažādiem nodokļu maksātājiem<sup>34</sup>.

veidos. Var sabiedrību ienākuma nodokli pilnībā atskaitīt, ar nodokli apliekot dividendes (kā Somijas modeli attiecībā uz iekšzemes dividendēm), vai arī dividendes var atbrīvot no ienākuma nodokļa. Šādā gadījumā nodokļa uzlikšana notiek tikai un vienīgi sabiedrības limenī. Tomēr var rīkoties arī pretēji, proti, ar sabiedrību ienākuma nodokli aplikt tikai sabiedrības nesadalīto peļņu. Tādā gadījumā akcionārs savas dividendes saņem no ienākumiem, kas nav aplikti ar nodokli; dividendes pirmo reizi ar nodokli tiek apliktas, kad to saņēmējam tiek veikts ienākuma nodokļa aprēķins<sup>35</sup>.

57. Šis nodokļu režīma jēdziena sašaurinātās izpratnes labums ir tas, ka tā ir īpaši piemērota, lai pieļautu ierobežotus kapitāla brīvas aprites izņēmumus. No otras puses, stingri pieturoties pie kritērija “tas pats nodokļu maksātājs”, zināmos apstākļos var rasties patvaļīgas sekas, kā redzams tādā situācijā kā apskatāmā.

59. Visbeidzot, nodokļus var daļēji iekasēt no sabiedrības un daļēji — no dividendu saņēmēja, kā saskaņā ar puses ienākuma nodokļa metodi, ko Komisija dēvē par grafiku režīmiem<sup>36</sup>. Strīdā pamata lietā tikai daļa Manninena ienākuma no dividendēm ar nodokli tiek aplikta Somijā; pārējai daļai jau ir uzlikts nodoklis ienākumu rašanās vietā, Zviedrijas sabiedrībai izmaksājot dividendes.

58. Principā no dubultas nodokļu uzlikšanas sabiedrības peļņai var izvairīties vairākos

33 — Spriedumā lietā *Baars* (minēts 32. zemsviras piezīmē) viens no iemesliem, kāpēc tika noraidīts attaisnojums uz nodokļu režīma konsekvences pamata, bija tas, ka tika apskatīti divu dažādu veidu nodokļi, proti, īpašuma nodoklis un sabiedrību ienākuma nodoklis.

34 — Spriedums lietā *Verkooijen* (minēts 2. zemsviras piezīmē, 58. punkts).

35 — Saskaņā ar šo modeli, valsts tomēr iekasē nodokli kapitāla rašanās vietā, lai nodrošinātu, ka uz ārvalstīm izmaksājamās dividendes nepaliek neapliktas ar nodokļiem. Šāda veida režīms pastāv (vai pastāvēja) Grieķijā [skat. *Terra/Wattel* (minēts 16. zemsviras piezīmē, 4.2.3.2. punkts, 166. un 167. lpp.)].

36 — Skat. Paziņojumu (COM (2003) 810 galīgā redakcija), kas minēts 2. zemsviras piezīmē, 2.2.2. punkts. Saskaņā ar Komisijas rīcībā esošo informāciju, šāda pieeja tagad tiek izmantota vairumā dalībvalstu, ievērojot zināmas atšķirības; skat. Paziņojuma 2.4. punktu.

60. Šie piemēri rāda, ka ir relatīvi maznozīmīgi, kas galu galā veic vienreizējo nodokļa maksājumu — sabiedrība vai akcionārs, vismaz ciktāl abos līmeņos tiek izmantota viena un tā pati likme. Somijā pastāvošā atskaitīšanas modeļa gadījumā var arī uzskatīt, kā uzskata iesniedzējtiesa, ka sabiedrība galu galā maksā dividenžu priekšnodokli akcionāra vietā, ciktāl tā maksā sabiedrību ienākuma nodokli par sabiedrības peļņu, kas pēc tam tiek sadalīta dividendēs.

61. Šie apsvērumi liek domāt, ka izņēmuma kārtā var pastāvēt saikne, kas attaisno nodokļu konsekvences argumenta izmantošanu, ja maksājumus, ko veic viens nodokļu maksātājs, ieskaita pret atbrīvojumu, ko saņem cits. Priekšnoteikumi, lai tā notiktu, ir šādi:

— nodokļi tiek iekasēti ja ne no tā paša nodokļu maksātāja, tad vismaz no vieniem ienākumiem vai attiecībā uz to pašu ekonomisko procesu, un

— režīma juridiskā uzbūve nodrošina, ka priekšrocības vienam nodokļu maksātājam pienākas tikai tad, ja apgrūtinājums otram ir patiens un tādā pašā apmērā.

62. Lai nodrošinātu, ka nodokļu režīma konsekvence nekļūtu par pamatojumu, ko pēc vēlēšanās izmanto plaši, šo kritēriju piemērošana ir tikpat efektīva kā kritērija "tas pats nodokļu maksātājs" izmantošana. Piemēram, pamatojoties uz iepriekš minētajiem kritērijiem, tāpat nebūtu iespējams valstu režīmus, kas tika apskatīti spriedumos lietās *Verkooijen*<sup>37</sup> un *Svensson* un *Gustavsson*<sup>38</sup>, uzskatīt par konsekventiem režīmiem.

63. Lietā *Verkooijen* nepastāvēja garantijas, ka dividendes no ienākuma nodokļa tiek atbrīvotas vienīgi tad, ja tās izmaksājošā sabiedrība praksē samaksājusi sabiedrību ienākuma nodokli tādā pašā apmērā. Saskaņā ar Luksemburgas režīmu, uz ko attiecās spriedums lietā *Svensson* un *Gustavsson*, nebūtu izpildīts to pašu ekonomisko attiecību vai to pašu ienākumu kritērijs. Atbilstoši šiem režīmiem nodokļu maksātāji Luksemburgā saņēma atbalstu procentu samaksai mājvietas kredītam, kas tika saņemts no iekšzemes bankām. Aprobežojšanās ar iekšzemes bankām tika skaidrota ar faktu, ka tikai šādas bankas ar nodokļiem tiek apliktas Luksemburgā.

64. Apstrīdētās Somijas tiesību normas izpilda nosacījumus, kas izklāstīti 61. punktā. Šie nosacījumi attiecas uz tiem pašiem

37 — Minēts 2. zemsvirātas piezīmē.

38 — 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp.

ienākumiem — proti, sabiedrības ienākumiem, kas dividenžu veidā būtībā ir nodoti personai, kam ir jāmaksā ienākuma nodoklis — un nodrošina, ka priekšrocības (ieskaits starp sabiedrības nodokli un nodokļu maksāšanas pienākumu) tiek piešķirtas vienīgi tad, ja apgrūtinājums (sabiedrību ienākuma nodokļa samaksa) ir faktiski iestājies. Tāpat arī normas, kas attiecas uz papildu nodokli, nodrošina, ka sabiedrību ienākuma nodokļu kredīta apmērs atbilst sabiedrības samaksātā nodokļa apmēram.

65. Tādējādi arguments, kas balstās uz nodokļu režīma konsekvenci, nezaudē savu nozīmi tāpēc, ka apskatāmā lieta attiecas uz diviem nodokļu maksātājiem: sabiedrību un dividenžu saņēmēju.

b) Nodokļu režīma konsekvence kā leģitīms mērķis, lai attaisnotu atšķirīgu attieksmi iekšzemes un ārvalstu situācijām

66. Var strīdēties par to, ciktāl uz nodokļu sistēmas konsekvenci praksē var atsaukties kā uz mērķi, kas atbilst EK līgumam, ja režīms pret iekšzemes un pārrobežu situācijām attiecas atšķirīgi. Ja EK līgums noteiktu, ka konsekvenci nav iespējams nodrošināt tikai valsts limenī un ka tam, ciktāl iespējams, jāattiecas arī uz pārrobežu situācijām, Somijas tiesību normu mērķis nebūtu saderīgs ar Kopienas tiesībām.

67. Apstrīdētās Somijas tiesību normas par nodokļa kredītiem netiek piemērotas, ja sabiedrība, kas sadala dividendes, ir reģistrēta ārvalstīs. Tādējādi režīms dubultu nodokļu uzlikšanu novērš vienīgi attiecībā uz ienākumiem, kas ir tīri iekšzemes ienākumi, taču to pieļauj attiecībā uz ieguldījumiem ārvalstīs.

68. Bez tam Komisija pieļauj, ka Somijas sabiedrības dividenžu saņēmējs ārvalstīs arī nesaņem nodokļa kredītu. Mutvārdu procesa laikā Somijas valdība tomēr pareizi norādīja, ka Somijas nodokļu iestāžu spēkos nav nodrošināt sabiedrības nodokļa atskaitīšanu, ja dividenžu saņēmējam nodokļi tiek uzlikti ārvalstīs.

69. Ir tiesa, ka Kopienas tiesības nenosaka, kā dalībvalstīm ir jāveido savi režīmi, lai novērstu ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, taču, kā norādīts sākumā, pieņemot nodokļu tiesību aktus, valsts likumdevējam jebkurā gadījumā ir jānodrošina, lai iekšējā tirgū tiktu ievērotas pamatbrīvības, šajā gadījumā — kapitāla brīva aprīte, kaut arī pati Kopiena nav kompetenta rīkoties tiešo nodokļu jomā<sup>39</sup>. Vēl vairāk — dalībvalstis principā ir tiesīgas pret iekšzemes un pārro-

39 — Skat. iepriekš 26. punktu.

bežu situācijām attiekties atšķirīgi. Tomēr, ja atšķirīga attieksme ietver arī pamatbrīvības ierobežošanu, atšķirīga attieksme nedrīkst pārsniegt to, kas ir neizbēgami, ievērojot situāciju atšķirības<sup>40</sup>.

70. Tas ir sākuma punkts iesaistīto valdību argumentu virknē. Tās būtībā atsaucas uz diviem argumentiem. Pirmkārt, tās norāda, ka ārvalstīs, šajā gadījumā — Zviedrijā, samaksātais sabiedrību ienākuma nodoklis nedod labumu Somijas nodokļu iestādēm, un tāpēc nevar veikt ieskaitu starp šo nodokli un nodokli, ar ko tiek apliktas dividendes Somijā. Otrkārt, tās norāda, ka Somijas nodokļu iestādes nevarētu garantēt pilnīgu atbilstību starp Zviedrijā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli un atbilstošo nodokļu kredītu, kas būtu jāpiešķir Somijā, jo tās nevar iekasēt papildu nodokli no Zviedrijas sabiedrības.

71. Kas attiecas uz pirmo argumentu, saskaņā ar iedibināto judikatūru nevar atsaukties uz nodokļu ieņēmumu zaudēšanu, lai attaisnotu pasākumu, kas principā nav saderīgs ar pamatbrīvību<sup>41</sup>. Sekojoši, Somijai ir jāakceptē tas, ka, uzliekot nodokļus Somijā dzīvojošiem dividenžu saņēmējiem, tā zaudē

nodokļu ieņēmumus, tostarp Zviedrijas nodokļu iestāžu iekasēto sabiedrības nodokli. Tādējādi nodokļu ieņēmumi galu galā paliek valstī, kurā uzņēmējdarbības rezultātā tiek radīta peļņa.

72. Kas attiecas uz valdību otro argumentu — faktu, ka ieskaitu ir daudz vieglāk veikt, ja abi nodokļu maksātāji ir pakļauti vienai nodokļu jurisdikcijai, — nevar uzreiz noraidīt. Tomēr tas nevar attaisnot to, ka nekādā gadījumā vērā netiek ņemts ārvalstīs samaksātais sabiedrību ienākuma nodoklis un tiek kavēta kapitāla brīva aprīte.

73. Tā vietā dividenžu saņēmējam, kas ir Somijas nodokļu maksātājs, vismaz ir jādod iespēja iesniegt pierādījumus par faktiski samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, piemēram, par to iesniedzot izziņas no sabiedrības. Tomēr pierādījumiem izvirzītās prasības nedrīkst būt pārāk apgrūtināšas tā, lai tās Kopienas piešķirto tiesību izmantošanu padarītu gandrīz neiespējamu vai pārmērīgi grūtu<sup>42</sup>.

40 — Skat. iepriekš 47. un 48. punktu.

41 — 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 28. punkts, un 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-385/00 *de Groot, Recueil*, I-11819. lpp., 103. punkts, kā arī spriedumu lietā *Verkooijen* (minēts 2. zemsvirtras piezīmē, 59. punkts).

42 — Attiecībā uz efektivitātes principu skat., jo īpaši, 1976. gada 16. decembra spriedumu lietā 33/76 *Rewe, Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts, un 2002. gada 24. septembra spriedumu lietā C-255/00 *Grundig Italiana, Recueil*, I-8003. lpp., 33. punkts.



74. Bez tam atskaitījuma iznākumam nav jābūt tādām, ka Zviedrijā izmaksātās dividendes ir pilnībā atbrīvotas no ienākuma nodokļa Somijā. Tā vietā diskriminācijas aizliegums, uzliekot nodokļus tikai vienu reizi, prasa vienīgi, lai tiktu ņemts vērā faktiski samaksātā sabiedrību ienākuma nodokļa apmērs. Tā kā Somijas nodokļu iestādes nevar likt ārvalstu sabiedrībai atliedzināt starpību starp samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli un maksājamo ienākuma nodokli, būtu pieļaujams pielāgojums, no iekšzemes nodokļu maksātāja iekasējot attiecīgi augstāku ienākuma nodokli.

76. Ņemot vērā šos argumentus, Tiesa lietas dalībniekiem jautāja, kādas praktiskas grūtības liegtu atskaitīt ārvalstīs samaksātu sabiedrību ienākuma nodokli no nodokļa, kas maksājams par dividendēm Somijā.

77. Mutvārdu procesa laikā Somijas un Apvienotās Karalistes valdības īpaši atzīmēja, ka attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokļiem nodokļu maksātājam un nodokļu iestādēm ir grūti iegūt informāciju par sabiedrību ienākuma nodokli, ko sabiedrība samaksājusi citā dalībvalstī. Somijas valdība piemetināja, ka, veicot atskaitījumu, vērā ir jāņem ne tikai ārvalstīs piemērojamā sabiedrību ienākuma nodokļa likme, jo aprēķinu bāze dažādās valstīs atšķiras. Apvienotās Karalistes valdība norādīja uz īpašām grūtībām, kas rastos tāpēc, ka kapitāla brīva aprīte attiecas arī saistībā ar trešajām valstīm.

75. Arī saskaņā ar šo kārtību attieksme pret dividenžu saņēmēju, kurš veicis ieguldījumus ārvalstīs, būtu sliktāka nekā pret dividenžu saņēmēju, kurš ieguldījis iekšzemes sabiedrībās. Pirmkārt, atsevišķos gadījumos viņam varētu būt jāmaksā augstāks nodoklis un, otrkārt, viņam būtu jāizpilda papildu prasības, lai saņemtu nodokļu kredītu, turpretī ieskaits iekšzemes ieguldījumu gadījumā notiktu automātiski. Šo atšķirīgo attieksmi tomēr nav iespējams novērst, ievērojot situāciju atšķirības<sup>43</sup>.

78. Tomēr šīs grūtības nevar attaisnot pilnīgu ārvalstīs samaksātā sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitījuma izslēgšanu. Lai ņemtu vērā nodokļu likmju un aprēķinu bāžu atšķirības, varētu atskaitīt faktiski par vienu akciju samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa apmēru. Attiecīgajai sabiedrībai būtu jāspēj to norādīt, piemēram, pamatojoties uz pārskatiem par finanšu gadu, par kuru sadalītas dividendes. Ja tā to nespētu, šīs neveiksmes izmaksas galu galā būtu jāsedz

43 — Skat. iepriekš 48. punktu.

akcionāram, kurš nevarētu iesniegt pietiekamus pierādījumus par nodokli, kas atskaitāms no nodokļiem, ar kuriem apliekamas viņa dividendes. Ir ticams, ka šajā gadījumā viņš varētu izvēlēties citus ieguldījumus.

attieksmei ir jābūt tikai tad, ja situācijas ir salīdzināmas. Ņemot vērā strīda faktus pamata lietā, tomēr nav jālemj, ciktāl šeit izstrādātos principus var piemērot gadījumiem, kas attiecas uz trešajām valstīm.

79. Īpašas grūtības var rasties, ja ir iesaistītas trešās valstis. EKL 56. panta 1. punktā paredzētais kapitāla brīvas aprites princips starp dalībvalstīm un trešajām valstīm tomēr nesatur saistošu prasību, lai sabiedrību ienākuma nodoklis, kas samaksāts trešajās valstīs, tiktu obligāti atskaitīts tādā pašā veidā kā situācijā, kura attiecas uz divām dalībvalstīm. Arī šajā gadījumā princips ir — vienādei

80. Ir jāsecina, ka režīmu, kas paredz atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli, veicot dividendu aplikšanu ar nodokli, nevar attaisnot ar argumentiem, kuri pamatojas uz nodokļu režīma konsekvenci, ja režīms aizliedz ārvalstu ieguldījumu gadījumā veikt atskaitīšanu, pat ja tā principā būtu iespējama.

## VI — Secinājumi

81. Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu uz *Korkein hallinto-oikeus* uzdotajiem jautājumiem sniegt šādu atbildi:

EKL 56. panta 1. punkts un 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 3. punkts iestājas pret tādu regulējumu, saskaņā ar kuru personai, kas ir kādas dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, nodoklis par dividendēm, ko tai izmaksājusi akciju sabiedrība, kas reģistrēta tajā pašā valstī, tiek aprēķināts, ņemot vērā sabiedrības samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, savukārt, ja dividendes izmaksā sabiedrība, kas reģistrēta ārvalstīs, samaksātais sabiedrību ienākuma nodoklis šādi atskaitīts netiek.