

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2004. gada 7. septembrī *

Lieta C-319/02

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, 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. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermans [*C. W. A. Timmermans*], K. Gulmans [*C. Gulmann*], Ž. P. Puisošē [*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*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

* Tiesvedības valoda — somu.

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 17. februārī,

ņemot vērā 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 Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un I. Koskinens [*I. Koskinen*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 18. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EKL 56. un 58. panta interpretāciju.

- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību, kuru *Korkein hallinto-oikeus* [Augstākajā administratīvajā tiesā] 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 Kopienu tiesībām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesības

- 3 EKL 56. panta 1. punkts nosaka:

“Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.”

4 EKL 58. panta 1. punkts paredz:

“Šā Līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības

- a) piemērot atšķirīgas attiecīgas 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 patvaļīgi 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 ārvalstu sabiedrības, ir apliekamas ar nodokli kā ienākumi no kapitāla.

- 7 Saskaņā ar 124. pantu minētajā *tulooverolaki*, kas grozīts ar likumu [Nr.] 1459/2001, ienākumus no kapitāla apliek ar nodokli, kura likme ir 29 %.
- 8 Sabiedrības, kas veic uzņēmējdarbību (ir iedibinātas) Somijā, no savas peļņas maksā nodokli, kura likme arī ir 29 %. Lai izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas, kas varētu rasties dividenžu izmaksas rezultātā, *laki yhtiöveron hyvityksestä* [likuma “Par nodokļu kredītu”] (1232/1988) 4. panta 1. punkts, kā to groza likums [Nr.] 1224/1999, piešķir akcionāriem nodokļu kredītu, kas atbilst 29/71 no to dividenžu summas, ko tie saņēmuši attiecīgajā taksācijas periodā.
- 9 Saskaņā ar 4. panta 2. punktu likumā “Par nodokļu kredītu”, kā to groza likums [Nr.] 1224/1999, dividende un nodokļu kredīts ir akcionāra apliekamie ienākumi. Nodokļu kredīta piešķiršanas sekas ir tādas, ka kopējais nodoklis, ko uzliek peļņai, kuru sadala biržā kotēta sabiedrība, ir 29 %.
- 10 Pamatojoties uz likuma “Par nodokļu kredītu” 1. pantu, nodokļu kredīts attiecas tikai uz dividendēm, kuras Somijas sabiedrības izmaksājušas personām, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāji.
- 11 Ja izrādās, ka nodoklis, ko Somijas sabiedrība samaksājusi kā sabiedrību ienākuma nodokli, ir mazāks par 29/71 no to dividenžu summas, kuru izmaksa tika nolemta attiecīgā taksācijas perioda laikā, starpību saskaņā ar 9. pantu likumā “Par nodokļu kredītu”, kā to groza likums 1542/1992, iekasē no šīs sabiedrības ar papildu nodokļa palīdzību.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 12 Manninens ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs. Viņa valdījumā ir Stokholmas (Zviedrija) biržā kotētas Zviedrijas sabiedrības akcijas.
- 13 Peļņa, par kuru attiecīgā Zviedrijas sabiedrība ir izmaksājusi dividendes Manninenam, Zviedrijā jau ir aplikta ar nodokli uz sabiedrību ienākuma nodokļa pamata. Ar atskaitījumu ienākumu rašanās vietā dividendes Zviedrijā ir apliktas arī ar kapitāla ienākuma nodokli. Tā kā dividendes, ko ārvalstu sabiedrības izmaksā Somijas nodokļu maksātājiem, nedod tiesības uz nodokļu kredītu Somijā, tās šajā valstī tiek apliktas ar kapitāla ienākuma nodokli, kura likme ir 29 %. Tomēr, saskaņā ar Konvenciju (26/1997), kas noslēgta starp Ziemeļvalstu Padomes valstīm ar mērķi izvairīties no ienākuma nodokļu un īpašuma nodokļu dubultas uzlikšanas, akcionārs, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs, no nodokļiem, kuri maksājami kā nodokļi par ienākumiem no kapitāla, var atskaitīt nodokli, kas iekasēts ienākumu rašanās vietā Zviedrijā un kura likme saskaņā ar šīs konvencijas 10. pantu nevar pārsniegt 15 %.
- 14 2000. gada 23. novembrī Manninens izteica lūgumu *keskusverolautakunta* [Centrālajai nodokļu komisijai], vēlēdamies uzzināt, vai, ņemot vērā EKL 56. un 58. pantu, dividendes, ko viņš saņem no Zviedrijas sabiedrības, ir apliekamas ar nodokli Somijā.
- 15 Savā 2001. gada 7. februāra lēmumā, ko tā pieņēma prejudiciālā kārtā, *keskusverolautakunta* nosprieda, ka Manninenam nebija tiesību saņemt nodokļu kredītu attiecībā uz dividendēm, ko tam ir izmaksājusi Zviedrijas sabiedrība.

- 16 Par šo lēmumu Manninens iesniedza apelāciju *Korkein hallinto-oikeus*.
- 17 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tā, ka tas iestājas pret tādu nodokļu kredīta režīmu, kāds ir [ši sprieduma 6. līdz 11. punktā] 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?
- 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 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?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 18 Ar šiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un EKL 58. pants iestājas pret tādu 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 dividendēm, ko tai izmaksājušas akciju sabiedrības, ja tās nav iedibinātas šajā valstī.

- 19 Iesākumā ir jāatgādina iedibinātā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienas tiesības (1995. gada 11. augusta spriedums lietā *C-80/94 Wielockx, Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā *C-264/96 ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 19. punkts, un 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā *C-311/97 Royal Bank of Scotland, Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts).
- 20 Kas attiecas uz jautājumu par to, vai tāds nodokļu regulējums kā tas, kuru apskata pamata lietā, rada kapitāla aprites ierobežojumus EKL 56. panta nozīmē, ir svarīgi konstatēt, ka Somijas nodokļu regulējumā paredzētā nodokļu kredīta mērķis ir izvairoties 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 dividendēm, ko izmaksā Somijā iedibinātas sabiedrības, ar minēto regulējumu nelabvēlīgākā stāvoklī tiek nostādītas personas, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājas un kas saņem tādu 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. Šī 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 pēdējo 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 dividendēm, ko izmaksā Somijā iedibinātas sabiedrības, tiktāl citās dalībvalstīs iedibinātu sabiedrību akcijas ir mazāk pievilcīgas par to sabiedrību akcijām, kuru sēdeklis ir šajā dalībvalstī (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 35. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francijs, *Recueil*, I-2229. lpp., 24. punkts).
- 24 No iepriekš minētā izriet, ka tāds regulējums kā tas, kuru apskata pamata lietā, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ko principā 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 atšķirīgas attiecīgas 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 dividendēm, ko izmaksājušas to teritorijā iedibinātas sabiedrības.
- 28 Šajā sakarā ir jāuzsver — EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas kā atkāpe 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 paredzētie valsts tiesību akti “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, 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 tādu valsts nodokļu regulējumu kā tas, kuru apskata pamata lietā, kas attiecībā uz personu, kura ir konkrētās dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, izšķir ienākumus no vietējām dividendēm un ārvalstu dividendēm, 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 vispārējo interešu iemesli, piemēram, nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci (iepriekš minētais spriedums lietā *Verkooijen*, 43. punkts). Turklāt, lai tā būtu pamatota, atšķirīgai 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 īpašības ir fundamentāli atšķirīgas atkarībā no tā, vai tās izmaksā Somijas sabiedrības vai ārvalstu sabiedrības. Šajā sakarā tās uzsver, ka pretēji peļņai, ko sadala pēdējās minētās sabiedrības, peļņu, ko dividendēs izmaksā Somijā iedibinātas sabiedrības, šajā dalībvalstī apliek ar sabiedrību ienākuma nodokli, kas akcionāram, kurš ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs, dod tiesības uz nodokļu kredītu. Atšķirīga attieksme pret dividendēm, 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*, I-2471. lpp., 18.–22. punkts).
- 32 Šajā sakarā ir jāanalizē 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 sabiedrībām, kuras iedibinātas šajā dalībvalstī, vai no sabiedrībām, 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 tādu 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 izskauž dubultas nodokļu uzlikšanas risku sabiedrību peļņai, ko sadala dividendēs, piemēram, apliekot ar sabiedrību ienākuma nodokli tikai attiecīgā uzņēmuma nesadalīto peļņu.
- 35 Taču 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 pakļautas dubultai nodokļu uzlikšanai. Abos gadījumos ienākumiem vispirms uzliek sabiedrību ienākuma nodokli un pēc tam, ciktāl tos sadala dividendžu veidā, — saņēmēju ienākuma nodokļus.
- 36 Tas, ka persona, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātāja, iegulda kapitālu Zviedrijā iedibinātā sabiedrībā, neļauj izvairīties no dubultas nodokļa uzlikšanas peļņai, ko sadala sabiedrība, 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 tādas sabiedrības dividendes, kuras sēdeklis ir Zviedrijā.
- 37 No tā izriet, ka Somijas nodokļu regulējums nodokļu kredīta piešķiršanu pakļauj 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*, I-3089. lpp., 41.–49. punkts, un 2003. gada 12. jūnijā spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse, Recueil*, 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 tādu, kas izriet no teritorialitātes principa. Kā to pamatoti norādīja ģenerāladvokāte 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 šī 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 konsekvenci (1992. gada 28. janvāra spriedumi lietās C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*2, I-249. lpp., un C-300/90 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-305. lpp.). Īpaši tās uzsver, ka atšķirībā no nodokļu režīma, kas apskatīts lietā, kurā pieņēma iepriekš minēto spriedumu *Verkooijen*, pamata lietā pastāv tieša saikne starp nodokļu uzlikšanu sabiedrības peļņai un nodokļu kredītu, ko piešķir dividenžu 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 dividendēm, 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 šis 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 nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot Līgumā garantēto pamtbrīvību īstenošanas ierobežošanu. Tomēr, lai uz šādu pamatojumu balstīts 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*, 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*, I-7641. lpp., 24. punkts, kā arī 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 X un Y, *Recueil*, I-10829. lpp., 52. punkts). Šādi, kā tas izriet no iepriekš minētā sprieduma *Bachmann* 21.–23. punkta un no iepriekš minētā sprieduma Komisija/Beļģija 14.–16. punkta, šo spriedumu pamatā ir konstatējums, ka Beļģijas tiesībās attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju, kas bija pakļauts ienākuma nodoklim, pastāvēja cieša saikne starp iespēju atskaitīt apdrošināšanas maksājumus no apliekamajiem ienākumiem un apdrošinātāju izmaksāto summu vēlāku aplikšanu ar nodokli.

43 Turklāt ir svarīgi atgādināt — no judikatūras izriet, ka arguments, kura pamatā ir nepieciešamība 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*, *Recueil*, I-2409. lpp., 67. punkts).

44 Kā tas tika norādīts šī 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. šī sprieduma 8. punktu). Tā kā nodokļa likme attiecībā uz sabiedrības peļņu un ienākumiem no kapitāla ir identiska, proti, 29 %, tad šī 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 dividendēm. Ja izrādās, ka nodoklis, ko samaksājusi Somijas sabiedrība, kura izmaksā dividendes, ir mazāks par nodokļu kredīta summu, tad starpību sedz šī sabiedrība, samaksājot papildu nodokli.

- 45 Lai arī šī nodokļu regulējuma pamatā šādi ir saikne starp nodokļu priekšrocībām un kompensējošu nodokļu maksājumu, jo tas paredz, ka akcionāram, kas ir Somijas 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 Somijas nodokļu režīma konsekvenci.
- 46 Ņemot vērā Somijas nodokļu regulējuma mērķi, minētā nodokļu režīma konsekvence tiek nodrošināta tiktāl, cik tiek saglabāta korelācija starp akcionāram piešķirto nodokļu priekšrocību un nodokli, kas maksājams kā sabiedrību ienākuma nodoklis. Līdz ar to tādā gadījumā kā tas, par kuru ir pamata lieta, piešķirot akcionāram, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs un kura turējumā ir Zviedrijā iedibinātas sabiedrības akcijas, nodokļu kredītu, ko aprēķina, vadoties pēc nodokļa, kas attiecīgajai sabiedrībai jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis šajā pēdējā dalībvalstī, netiktu apdraudēta Somijas nodokļu režīma konsekvence un tas būtu kapitāla aprites brīvību mazāk ierobežojošs pasākums nekā tas, ko paredz Somijas nodokļu regulējums.
- 47 Turklāt ir jāuzsver, ka lietās, kurās tika pieņemti iepriekš minētie spriedumi *Bachmann* un Komisija/Beļģija, apskatīto nodokļu noteikumu mērķis arī bija izvairīties no dubultas nodokļu uzlikšanas. Proti, iespēja, ko fiziskām personām piedāvāja Beļģijas tiesību akti, atskaitīt no apliekamajiem ienākumiem maksājumus, kuri veikti saskaņā ar dzīvības apdrošināšanas līgumiem — kas faktiski nozīmēja šo maksājumu segšanai paredzēto ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem, — balstījās uz pamatojumu, atbilstoši kuram ar šo maksājumu palīdzību izveidotais kapitāls vēlāk tiktu aplikts ar nodokļiem attiecībā uz tā turētājiem. Šādā sistēmā no dubultas nodokļu uzlikšanas varēja izvairīties, atliekot vienīgo maksājamo nodokli līdz brīdim, kad tiek izmaksāts ar atbrīvotajiem maksājumiem izveidotais kapitāls. Nodokļu režīma konsekvence pieprasa, ka gadījumā, ja Beļģijas nodokļu iestādēm bija jāatzīst iespēja atskaitīt dzīvības apdrošināšanas maksājumus no apliekamajiem ienākumiem, tad tām bija jābūt pārliecinātām par to, ka kapitāls, ko, beidzoties līgumam, izmaksās apdrošināšanas sabiedrība, vēlāk tiks aplikts ar nodokli. Tieši šādā kontekstā Tiesa uzskatīja, ka nav mazāk saistošu pasākumu kā tie, kas tika apskatīti lietās, kurās pieņēma minētos spriedumus *Bachmann* un Komisija/Beļģija, kas varētu nodrošināt attiecīgā nodokļu režīma konsekvenci.

- 48 Taču pamata lietā faktiskie apstākļi ir citādi. Proti, brīdī, kad akcionārs, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs, saņem dividendes, šādi sadalītā peļņa jau ir aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli neatkarīgi no jautājuma par to, vai šīs dividendes nāk no Somijas vai no Zviedrijas sabiedrībām. Somijas nodokļu tiesību aktu mērķi — izskaust dubulto nodokļu uzlikšanu peļņai, ko sadala dividenžu formā — var sasniegt, piešķirot nodokļu kreditu arī par labu peļņai, ko šādi sadala Zviedrijas sabiedrības personām, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājas.
- 49 Protams, uz citā dalībvalstī maksājama sabiedrību ienākuma nodokļa pamata piešķirot nodokļu kreditu, Somijas Republikai samazinātos ienākumi saistībā ar dividendēm, ko izmaksājušas citās dalībvalstīs iedibinātas sabiedrības. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ienākumu samazināšanās nav uzskatāma par vispārējo interešu imperatīvu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai (iepriekš minētais spriedums *Verkooyen*, 59. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedums lietā C-136/00 *Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 56. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums X un Y, 50. punkts).
- 50 Tiesas sēdē Somijas un Apvienotās Karalistes valdības izklāstīja dažādus praktiskus šķēršļus tam, lai akcionāram, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs, tiktu piešķirts nodokļu kredīts, kurš atbilst sabiedrību ienākuma nodoklim, kas jāmaksā citā dalībvalstī iedibinātai sabiedrībai. Tās uzsvēra, ka Līguma noteikumi par kapitāla 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 kā sabiedrību ienākuma nodoklis tika uzlikts dividendēm, ko izmaksājusi citā dalībvalstī vai trešajā valstī iedibināta sabiedrība. Šāda neiespējamība īpaši izriet no fakta, ka ar sabiedrību ienākuma nodokli aplikamais objekts dažādās valstīs ir atšķirīgs un nodokļa likmes dažādos gados var atšķirties. Tās arī uzsver, ka sabiedrības izmaksātās dividendes ne vienmēr nāk no konkrētajā grāmatvedības gadā 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 iedibinātas sabiedrības dividendes.
- 52 Pēc tam ir jāuzsver, ka no rikojuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka Somijā nodokļu kredīts, ko piešķir par labu akcionāram, ir vienāds ar 29/71 dividenžu, ko izmaksājusi šajā dalībvalstī iedibināta sabiedrība. Lai aprēķinātu nodokļu kredītu, piemērojamās daļas skaitītājs tāpēc 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 tiesībās vienmēr atbilst summai, kuru kā sabiedrību ienākuma nodokli faktiski samaksājusi sabiedrība, kas izmaksā dividendes. Proti, ja izrādās, ka nodoklis, kas samaksāts kā 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 iedibinātas sabiedrības, ir jāņem vērā nodoklis, ko faktiski samaksājusi šajā citā dalībvalstī iedibinātā sabiedrība, kā tas izriet no vispārējiem noteikumiem, kas piemērojami apliekamā objekta aprēķinam, kā arī no sabiedrību ienākuma nodokļa likmes šajā pēdējā dalībvalstī. Iespējamās grūtības saistībā ar faktiski samaksātā nodokļa noteikšanu jebkurā gadījumā nevar attaisnot šķērsli kapitāla brīvai apritei, kāds tas izriet no regulējuma, kuru apskata pamata lietā (skat. iepriekš minēto spriedumu Komisija/Francijsa, 29. punkts).

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

Par tiesāšanās izdevumiem

- 56 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

[Paraksti]