

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 14. jūlijā¹

I — Ievads

1. Šajā lietā tiek izskatīts Zviedrijā spēkā esošais tiesiskais regulējums par akciju iegādes izmaksu aplikšanu ar nodokļiem, kādi tiek piemēroti tad, ja tajā reģistrēta akciju sabiedrība, piemēram, pamatkapitāla samazināšanas ietvaros atpērk akcijas no saviem akcionāriem. Turklāt jautājums galvenokārt ir par to, vai noteikumi par kapitāla brīvu apriti (EKL 56. un 58. pants) aizliedz atšķirīgu attieksmi pret akcionāru, kas ir Zviedrijas rezidents vai kam tajā ir pastāvīgā dzīvesvieta (turpmāk tekstā — “akcionāri, kas ir Zviedrijas rezidenti”), salīdzinājumā ar akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti vai kam tajā nav pastāvīgās dzīvesvietas (turpmāk tekstā — “akcionāri, kas nav Zviedrijas rezidenti”), tiktāl, ciktāl pirmā grupa savas akciju iegādes izmaksas² var atskaitīt no ar nodokļiem apliekamās summas, kamēr otrai grupai tas nav atļauts³.

2. Turklāt ir jānoskaidro, vai šo iespējamo nevienlīdzību var kompensēt ar izdevīgākiem noteikumiem, kas izriet no Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura ir spēkā starp Zviedriju un attiecīgā akcionāra dzīvesvietas valsti.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — Kopienų tiesības

3. Atbilstošās Kopienų tiesību normas šajā lietā ir noteikumi par kapitāla brīvu apriti.

1 — Oriģinālvārda — vācu.

2 — Ar akcijas “iegādes izmaksām” parasti saprot akcijas cenu (t.i., tās biržas cenu vai emisijas cenu) tās iegādes brīdī kopā ar nodokļiem.

3 — No Kopienų tiesību viedokļa, lai šo lietu juridiski izvērtētu, nav svarīgi, vai valsts tiesiskais regulējums atsaucas uz personas dzīvesvietu vai pastāvīgo dzīvesvietu. Lidz ar to vienkāršības labad turpmāk runa ir par dzīvesvietu un sniegtie apsverumi ir attiecināmi arī uz pastāvīgās dzīvesvietas kritēriju.

4. Aizliegumu principā ierobežot kapitāla apriti starp dalībvalstīm, kā arī starp dalībvalstīm un trešajām valstīm nosaka EKL 56. panta 1. punkts:

(3) Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nav iemesls patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants.”

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

B — *Valsts tiesības*

5. Attiecībā uz dalībvalstu rīcības brīvību ir jāmin EKL 58. pants, kurš tostarp nosaka:

6. Runājot par attiecīgajām Zviedrijas tiesību normām, pirmkārt, ir jāmin Likums par dividenžu nodokļiem⁴ un, otrkārt, spēkā esošā Francijas–Zviedrijas konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Šo aktu atbilstošos noteikumus var apkopot turpmāk izklāstītā veidā.

“(1) Šā Līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības

Zviedrijas likums par dividenžu nodokļiem

piemērot atšķirīgas attiecīgo nodokļu likumu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu pastāvīgās dzīvesvietas vai kapitāla investīciju vietas dēļ;

7. Ja Zviedrijas akciju sabiedrība no sava Zviedrijā dzīvojoša akcionāra atpērk akcijas, tad šim akcionāram izmaksājamā summa tiek aplikta ar nodokļiem Zviedrijā kā kapitāla vērtības pieaugums. Individīdam tas

[..]

⁴ — *Lag 1970:624 om kupongskatt* (turpmāk tekstā — “Likums par dividenžu nodokļiem”).

nozīmē, ka uz kapitāla vērtības pieaugumu attiecināma 30 % nodokļa likme, atskaitot akciju iegādes izmaksas.

Francijas–Zviedrijas konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

8. Turklāt, ja fiziskā persona, no kuras tiek atpirktas akcijas, nav Zviedrijas rezidents, tad šai personai izmaksājamā summa tiek uzskatīta par dividenžu izmaksu. Saskaņā ar Zviedrijas Likuma par dividenžu nodokļiem 1. pantu, 2. panta 2. punktu, 4. un 5. pantu uz šo summu attiecināma 30 % dividenžu nodokļa likme, turklāt iegādes izmaksu atskaitījums *nav* iespējams⁵. Likuma par dividenžu nodokļiem 7. pants noteic, ka dividenžu nodokli kā atskaitāmo nodokli ietur galvenais vērtspapīru pārvaldītājs, izmaksājot dividendes, ja vien no viņa rīcībā esošās informācijas par dividenžu saņēmēju neizriet, ka tas nav nodokļu maksātājs.

9. Ja nodokļi ir atskaitīti ar lielāku likmi nekā tā, ko paredz Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, tad Likuma par dividenžu nodokļiem 27. pants paredz tiesības uz atlīdzību.

5 — Tas nozīmē, ka izmaksātās dividendes nav uzskatāmas par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ko veic pastāvīgā pārstāvniecība Zviedrijā.

10. Francijas–Zviedrijas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu⁶ 10. panta 1. punkts paredz, ka dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir aplikamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

11. No šīs pašas konvencijas 10. panta 2. punkta izriet, ka tādas dividendes tāpat ir aplikamas ar nodokļiem līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas maksā dividendes. Taču, ja persona, kas saņem dividendes, ir patiesā saņēmēja, tādējādi uzliktie nodokļi nevar pārsniegt 15 % no dividenžu bruto summas.

12. Atbilstoši Francijas–Zviedrijas konvencijas 10. panta 5. punktam termins “dividen-

6 — Francijas Republikas un Zviedrijas Karalistes konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem (franču valodā: *Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*), parakstīta 1990. gada 27. novembrī Stokholmā, publicēta franču valodā izdevumā *JORF* 1992. gada 8. aprīlī (ar 1992. gada 22. augusta *JORF* labojumiem) un šai pašā valodā atrodama <http://www.finances.gouv.fr/minifi/europe/index.htm> (pēdējo reizi skatīts 2005. gada 26. maijā).

des”, kas tiek izmantots šajā pantā, tostarp ietver ienākumus no akcijām, kā arī ienākumus, uz kuriem attiecas izmaksāšanas kārtība, kas noteikta tādos tiesību aktos, kuri ir piemērojami dienā, kad šī konvencija stājas spēkā, līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes.

13. No minētās konvencijas 13. panta 6. punkta izriet, ka kapitāla pieaugums, ko rada akciju nodošana, ir apliekams ar nodokļiem tikai tajā līgumslēdzējā valstī, kuras rezidents ir cedents.

14. Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu balstās uz konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu modeli, ko izstrādājusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO)⁷ un kuram tāpat ir izstrādāti komentāri⁸.

7 — ESAO Konvencijas modelis par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākumu nodokļa un īpašuma nodokļa jomā (angļu valodā: *OECD Income and Capital Model Convention*). Parakstot Francijas–Zviedrijas konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, noteicošā bija ESAO konvencijas 1977. gada 11. aprīļa redakcija (ISBN-Nr. 92-64-11693-1), kas pēc satura, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, sakrīt ar ESAO konvencijas jauno 2003. gada 28. janvāra redakciju (angļu valodā: *OECD Model Convention with respect to taxes on income and on capital*, atrodama ESAO interneta mājas lapā: http://www.oecd.org/document/37/0,2340,en_2649_33747_1913957_1_1_1_1,00.html). Pēdējo reizi skatīts 2005. gada 30. maijā).

8 — *Model Tax Convention on Income and on Capital*, ESAO informācijas krājums, <http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?lang=EN&sf1=identifiers&st1=232002081p1> (pēdējo reizi skatīts 2005. gada 30. maijā), 2003. gada janvāra redakcija.

15. No komentāriem⁹, kas attiecas uz ESAO konvencijas modeļa 10. pantu¹⁰, izriet, ka par dividendēm tiek uzskatītas ne tikai peļņas izmaksas, par kurām ticis pieņemts lēmums ikgadējā akcionāru kopsapulcē, bet arī citas priekšrocības, kas pārvēršamas naudas izteiksmē — kā bezmaksas akcijas, atlaides, priekšrocības likvidācijas kvotas saņemšanai un slēptās peļņas izmaksāšana.

16. Komentāros¹¹, kas attiecas uz ESAO konvencijas modeļa 13. pantu¹², tiek precizēts, ka, ja akcionārs pārdevis akcijas sabiedrībai, kura tās ir izdevusi, šās sabiedrības pamatkapitāla samazināšanas vai tās likvidēšanas ietvaros, valstī, kuras rezidente ir šī sabiedrība, starpība starp pārdošanas cenu un akciju nominālvērtību var tikt uzskatīta par uzkrātās peļņas izmaksāšanu, nevis par kapitāla vērtības pieaugumu. Turklāt minētais pants neaizliedz, ka šādas izmaksas apliek ar nodokļu likmi, ko paredz ESAO konvencijas modeļa 10. pants.

9 — Komentāru par 1977. gada ESAO konvencijas modeli 27. punkts. Ciktāl šie komentāri attiecas uz šo lietu, pēc satura tie atbilst ESAO konvencijas modeļa komentāru 2003. gada janvāra redakcijas 28. punktam, uz ko arī atsaucas Tiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu.

10 — Šis pants ir pamatā Francijas–Zviedrijas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. pantam.

11 — 1977. gada ESAO konvencijas modeļa komentāru 31. punkts pēc satura atbilst ESAO konvencijas modeļa komentāru 2003. gada janvāra redakcijas 31. punktam.

12 — Šis pants ir pamatā Francijas–Zviedrijas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 13. pantam.

III — Fakti un pamata prāva

17. Margareta Buaniša [*Margaretha Bouanich*] ir Francijas rezidente. Viņa bija Zviedrijas akciju sabiedrības *Förvaltnings AB Ratos* akcionāre. 1998. gada 2. decembrī viņa šai sabiedrībai atpārdeva savas akcijas SEK 8 639 402 vērtībā. Piemērojot Likumu par dividenžu nodokļiem un Francijas–Zviedrijas konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, no izmaksājamās summas tika atskaitīti nodokļi ar likmi 15 %, proti, SEK 1 295 910,30 apmērā.

18. Tādēļ Buaniša iesniedza sūdzību kompetentajā nodokļu pārvaldē¹³ *Gävle* [*Gävle*] un lūdza atmaksāt visu atskaitīto dividenžu nodokļu summu. Pakārtoti viņa lūdza atmaksāt daļu no atskaitītajiem nodokļiem, kas aprēķināti no atpirkto akciju nominālvērtības, kas tādējādi arī atbilst šīs nominālvērtības aplikšanai ar nodokļiem.

19. Nodokļu pārvalde 1999. gada 28. septembrī apmierināja Buanišas pakārtoto prasī-

jumu un atmaksāja nodokļu summu SEK 166 999 apmērā.

20. Buaniša apstrīdēja šo lēmumu *Länsrätten i Dalarnas län*¹⁴ [Dālarnas rajona tiesa], izvirzot prasījumu par to, ka izmaksājamajai summai nevar piemērot dividenžu nodokli un ka arī atlikusī atskaitītā nodokļu summa ir jāatmaksā.

21. Šī prasība ar 2001. gada 29. marta spriedumu tika noraidīta. Buaniša iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Kammarrätten i Sundsvall*¹⁵ [Kamarētenes apgabaltiesa Sundsvālā].

IV — Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un process Tiesā

22. *Kammarrätten i Sundsvall* Tiesas izvērtēšanai nodeva trīs jautājumus.

14 — Dālarnas provinces Administratīvā tiesa.

15 — Apelācijas instance tādu strīdu gadījumā, ko izskata administratīvā tiesa.

13 — Agrāk: *Skattemyndigheten*, tagad: *Skatteverket*.

- 1) Vai EKL 56. un 58. pants pieļauj, ka dalībvalsts summai, kas saņemta par akciju atpirkšanu, lai tās dzēstu, un ko pārskaitījusi akciju sabiedrība, kas reģistrēta šajā valstī, piemēro maksājumu veikšanas kārtību, nepiešķirot tiesības uz atpērkamo akciju iegādes izmaksu atskaitījumu, ja šī summa tiek pārskaitīta akcionāram, kuram šajā valstī nav nedz dzīvesvietas, nedz pastāvīgās dzīvesvietas, kaut arī summai, kas pārskaitīta akcionāram, kura dzīvesvieta vai pastāvīgā dzīvesvieta atrodas šajā dalībvalstī, par akciju atpirkšanu, lai tās dzēstu, tiek piemēroti vērtības pieauguma noteikumi, piešķirot tiesības uz minēto akciju iegādes izmaksu atskaitījumu?
- 2) Ja atbilde ir noraidoša — vai, ja nodokļu konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp dalībvalsti, kur atrodas akciju sabiedrības administrācijas faktiskā atrašanās vieta, un to dalībvalsti, kurā atrodas akcionāra dzīvesvieta, paredz nodokļu ieturējumiem zemāku likmi nekā tā, kas piemērojama summai, ko pārskaita pirmās dalībvalsts akcionāram un otras dalībvalsts akcionāram gadījumā, ja tiek atpirkta akcijas, lai tās dzēstu, atsaucoties uz ESAO konvencijas modeļa komentāriem, turklāt atļaujot atskaitīt summu, kas atbilst atpirkto akciju nominālvērtībai, minētie EKL panti pieļauj, ka dalībvalsts piemēro tādu tiesisko regulējumu kā iepriekš minētais?
- 3) Vai EKL 43. un 48. pants pieļauj, ka dalībvalsts piemēro tādu tiesisko regulējumu, kāds ir minēts iepriekš?

23. Buaniša, Zviedrijas valdība un Komisija Tiesā notiekošā procesa ietvaros iesniedza savus rakstveida apsvērumus.

V — Par tāda tiesiskā regulējuma kā Zviedrijai saderību ar kapitāla brīvas aprites noteikumiem (pirmais prejudiciālais jautājums)

- 2) Ja atbilde ir noraidoša — vai, ja nodokļu konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp dalībvalsti, kur atrodas akciju sabiedrības administrācijas faktiskā atrašanās vieta, un to dalībvalsti, kurā atrodas akcionāra dzīvesvieta, paredz nodokļu ieturējumiem zemāku likmi nekā tā, kas piemērojama summai, ko pārskaita pirmās dalībvalsts akcionāram un otras dalībvalsts akcionāram gadījumā, ja tiek atpirkta akcijas, lai tās dzēstu, atsaucoties uz ESAO konvencijas modeļa komentāriem, turklāt atļaujot atskaitīt summu, kas atbilst atpirkto akciju nominālvērtībai, minētie EKL panti pieļauj, ka dalībvalsts piemēro tādu tiesisko regulējumu kā iepriekš minētais?
24. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai noteikumi par kapitāla brīvu apriti (EKL 56. un 58. pants) pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā Zviedrijai, kurš paredz, ka gadījumā, ja summa par akciju atpirkšanu, kas pārskaitīta akcionāram rezidentam vai akcionāram, kura dzīvesvieta vai pastāvīgā dzīvesvieta ir šajā valstī, ir apliekama ar nodokli kā kapitāla

vērtības pieaugums ar tiesībām uz iegādes izmaksu atskaitījumu, kaut arī tas ir aizliegts akcionāram, kuram šajā dalībvalstī nav nedz dzīvesvietas, ne arī pastāvīgās dzīvesvietas. Spēkā esošās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu iespējamā iedarbība ir nevis šī, bet gan tikai otrā jautājuma priekšmets.

25. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, kaut arī tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, šim dalībvalstīm tomēr ir jāizmanto sava kompetence, ievērojot Kopienu tiesības¹⁶, tātad ievērojot noteikumus par kapitāla brīvu apriti (EKL 56. un turpmākie panti).

A — Kapitāla aprites jēdziens

26. EK līgumā nav dota kapitāla aprites jēdziena definīcija. Vispārīgi ar kapitāla apriti saprot jebkuru tādu naudas vai materializētā

kapitāla pārskaitījumu pār dalībvalsts robežām, kas nav saistīts ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un līdz ar to ir attiecināms uz brīvām norēķinu attiecībām¹⁷. Turklāt Direktīvas 88/361/EEK¹⁸ 1. pielikuma "Kapitāla aprites nomenklatūra", lai arī nedod izsmelšu iespējamo darījumu uzskaitījumu, neapstrīdami sniedz norādi kapitāla aprites jēdziena definēšanai¹⁹.

27. Atbilstoši tai kapitāla brīva aprite nozīmē ne tikai netraucētu valsts sabiedrību daļu ieguvu ārvalstu investoriem²⁰, bet arī tādā pat veidā to likvidēšanu vai cedēšanu, ienākumu

16 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts), 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts), 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts), 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts), 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus* (Krajums, I-7379. lpp., 12. punkts), 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krajums, I-7477. lpp., 19. punkts) un 2005. gada 10. marta spriedums lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier* (Krajums, I-2057. lpp., 14. punkts).

17 — Turpretim brīvām norēķinu attiecībām (EKL 56. panta 2. punkts, agrāk — EK līguma 73.b panta 2. punkts) ir jānodrošina, lai parādnieks, kurš ir parādā par preču piegādi vai pakalpojumu, vai arī saistība ar kapitālieguldījumiem, savas līgumsaistības varētu brīvprātīgi pildīt bez nepieļaujamiem ierobežojumiem un lai kreditors tādu maksājumu varētu brīvi saņemt (1999. gada 22. jūnija spriedums lietā C-412/97 *ED* (*Recueil*, I-3845. lpp., 17. punkts, un 1984. gada 31. janvāra spriedums apvienotajās lietās 286/82 un 26/83 *Luisi* un *Carbone*, *Recueil*, 377. lpp., 21. un 22. punkts).

18 — Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīva 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.).

19 — Skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer* (*Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts), 2002. gada 4. jūnija tā saucamos "Golden-Shares" spriedumus lietā C-367/98 Komisija/Portugāle (*Recueil*, I-4731. lpp., 37. punkts), lietā C-483/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4781. lpp., 36. punkts) un lietā C-503/99 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-4809. lpp., 37. punkts), kā arī 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-174/04 Komisija/Itālija (Krajums, I-4933. lpp., 27. punkts) un 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D.* (Krajums, I-5821. lpp., 24. punkts).

20 — Šajā sakarā var atsaukties uz Kapitāla aprites nomenklatūras I un III nodaļu (iepriekš minēts šo secinājumu 26. punktā).

repatriāciju vai šo ienākumu tūlītēju izmantošanu Kopienų saistību ietvaros²¹.

28. Tātad, ja akcionārs savas akcijas pārdod emitentei sabiedrībai, piemēram, kapitāla samazināšanas ietvaros, tad arī uz šo darījumu, tāpat kā uz sākotnējo šo akciju iegādi, attiecas kapitāla brīva aprīte.

B — Kapitāla aprītes ierobežojumi

29. EKL 56. panta 1. punkts nosaka principu, ka jebkādi kapitāla aprītes ierobežojumi dalībvalstu starpā ir aizliegti.

Ierobežojuma jēdziens

30. Jebkurš pasākums, kas aprūtina kapitāla pārrobežu pārskaitījumu vai arī padara to

nepievilcīgāku un tādējādi var pārliecināt investoru atturēties no šāda pārskaitījuma, ir uzskatāms par kapitāla aprītes ierobežojumu²². Kapitāla aprītes ierobežojuma jēdziens šajā ziņā atbilst ierobežojuma jēdzienam, ko Tiesa ir formulējusi citu pamatbrīvību jomā²³.

31. Kā visas pamatbrīvas, arī kapitāla brīva aprīte tostarp ietver diskriminācijas aizliegumu, t.i., aizliegumu bez objektīva attaisnojuma nevienādi attieksmei pret finanšu tirgus dalībniekiem atkarībā no to pilsonības, dzīvesvietas vai investīciju vietas. Šis diskriminācijas aizliegums šobrīd nav izklāstīts EKL 56. panta 1. punkta redakcijā, kā tas bija agrākajā EK līguma 67. panta 1. punkta redakcijā, un labākajā gadījumā netieši izriet no EKL 58. panta 3. punkta. No šiem apstākļiem nekādi nevar secināt, ka pēc kapitāla aprītes pilnīgas liberalizācijas šās pamatbrīvas piemērojamība šodien būtu šaurāka nekā agrāk. Tieši otrādi — diskriminācijas aizliegums ir uzskatāms par jebkuras

21 — Šajā ziņā skat. ievada ceturto ievilkumu un Kapitāla aprītes nomenklatūras skaidrojošās piezīmes (iepriekš minēts šo secinājumu 26. punktā), kā arī spriedumu lietā *Trummer* un *Mayer* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē, 22. punkts).

22 — Šajā sakarā skat. spriedumu lietā *Trummer* un *Mayer* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē, 26. punkts), kā arī manus 2004. gada 18. marta secinājumus lietā *Manninen* (iepriekš minēta 16. zemsvītras piezīmē), 28. punkts.

23 — Skat. kaut vai tikai vadošos spriedumus: 1974. gada 11. jūlija spriedums lietā *8/74 Dassonville* (*Recueil*, 837. lpp., 5. punkts), 1991. gada 25. jūlija spriedums lietā *C-76/90 Säger* (*Recueil*, I-4221. lpp., 12. punkts) un 1995. gada 30. novembra spriedums lietā *C-55/94 Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *Manninen* (iepriekš minēti 22. zemsvītras piezīmē, 28. punkts).

pamatbrīvības kodolu, un tāpēc arī turpmāk tas tiek uzskatīts par pašsaprotamu EKL 56. panta 1. punktā²⁴.

Tāda tiesiskā regulējuma kā Zviedrijai juridiskais raksturs

32. Atbilstoši tādām tiesiskajām regulējumiem kā Zviedrijā nodokļu maksātājiem, kuri ir iegādājušies Zviedrijā reģistrētas sabiedrības akcijas, piemēro atšķirīgus noteikumus, proti, atkarībā no tā, vai viņi ir Zviedrijas rezidenti. Gadījumā, ja emitenta akciju sabiedrība atpērk savas akcijas, akcionāriem, kas ir Zviedrijas rezidenti, no pārdošanas rezultātā saņemtās ar nodokli apliekamās summas ir ļauts atskaitīt šo akciju iegādes izmaksas, t.i., akcijas cenu²⁵ to iegādes brīdī kopā ar iespējamām darījuma izmaksām, bet akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, tas ir liegts. Šeit ir saskatāma *atšķirīga attieksme pret finanšu tirgus dalībniekiem* atkarībā no viņu dzīvesvietas²⁶.

24 — Šajā ziņā skat. 19. zemsvītras piezīmē minētos "Golden-Shares" spriedumus lietās Komisija/Portugāle (44. punkts) un Komisija/Francija (40. punkts), kuros Tiesa atzina, ka EKL 56. panta 1. punkts (agrāk — EK līguma 73.b panta 1. punkts) nosaka vispārīgu aizliegumu ierobežot kapitāla apriti starp dalībvalstīm, un šis aizliegums pārsniedz prasību novērst nevienādu attieksmi pret finanšu tirgus dalībniekiem atkarībā no to valsts piederības. No tā var secināt, ka kapitāla brīva aprīte jebkurā gadījumā ietver šo nevienādas attieksmes aizliegumu.

25 — Biržas vai emisijas cena.

26 — Tā kā lielākoties akcionāriem, kam dzīvesvieta vai pastāvīga uzturēšanās vieta ir Zviedrijā, ir arī Zviedrijas pilsonība, bet akcionāriem, kam dzīvesvieta vai pastāvīga uzturēšanās vieta nav Zviedrijā, tās nav, Zviedrijas tiesiskais regulējums netieši rada *atšķirīgu attieksmi* pret finanšu tirgus dalībniekiem atkarībā no to pilsonības.

33. Vienlaicīgi šis Zviedrijas tiesiskais regulējums ietver arī *kapitāla aprītes ierobežojumu*. Tiesiskais regulējums gan tieši neattiecas nedz uz sabiedrības daļu iegādi, nedz uz pārdošanu, bet gan tikai uz nodokļu uzlikšanu ienākumiem no kapitālieguldījumiem vai to likvidācijas gadījumā. Tā kā kapitālieguldījumu mērķis lielākoties ir neto ienākumu gūšana, nodokļu uzlikšana peļņai vai ienākumi parasti skar arī pašu kapitālieguldījumu pievilcīgumu²⁷. Ja investori, kas nav Zviedrijas rezidenti un kas ir iegādājušies Zviedrijā reģistrētas sabiedrības akcijas, nevar atskaitīt akciju iegādes izmaksas no saviem ienākumiem no pārdošanas, kas Zviedrijā apliekami ar nodokļiem, tad, kad emitenta sabiedrība atpērk savas akcijas, parasti viņu neto ienākumi samazinās un līdz ar to kapitālieguldījumi Zviedrijā tiem kļūst nepievilcīgāki.

34. Turklāt šis pats tiesiskais regulējums ietekmē arī Zviedrijā reģistrētas akciju sabiedrības, jo tādējādi tiek traucēta kapitāla piesaistīšana ārpus Zviedrijas: iepriekš minēto iemeslu dēļ nerezidenti no nodokļu viedokļa nav izdevīga Zviedrijā reģistrētas sabiedrības akciju iegāde.

27 — Šajā pat sakarā skat. arī manus secinājumus lietā *Manninen* (iepriekš minēti 22. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

C — *Pamatojums*

35. Kapitāla brīva aprīte kā Līguma pamatprincips var tikt ierobežots ar valsts tiesisko regulējumu tikai tādā gadījumā, ja to var attaisnot ar EK līguma 58. panta 1. punktā minēto pamatojumu vai arī ar pārākām vispārējām interesēm, kas attiecas uz visām personām vai sabiedrībām, kas veic darbību uzņēmējas dalībvalsts teritorijā. Valsts tiesiskais regulējums ir attaisnojams arī tad, ja tas ir piemērots izvīrztā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai nepieciešamo, un tādējādi atbilst samērīguma kritērijam²⁸.

36. Šajā gadījumā nav nekādu norāžu uz to, ka tāds tiesiskais regulējums kā Zviedrijā varētu tikt attaisnots ar pārākām vispārējām interesēm. Taču jāņem vērā attaisnojums, pamatojoties uz EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu²⁹, kas dalībvalstīm ļauj

piemērot attiecīgās valsts nodokļu tiesību normas, kurās noteikta atšķirība starp nodokļu maksātājiem atkarībā no to dzīvesvietas vai kapitālieguldījumu vietas³⁰.

37. EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts kā izņēmums no kapitāla brīvas aprītes pamatprincīpa ir interpretējams šauri un nav saprotams tā, ka jebkurš nodokļu tiesiskais regulējums, kas nošķir nodokļu maksātājus atkarībā no viņu pilsonības, dzīvesvietas vai kapitālieguldījumu vietas, ir uzskatāms par saderīgu ar Līgumu. EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētos izņēmumus savukārt ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, pamatojoties uz kuru EKL 56. pantā minētie valsts pasākumi nedrīkst radīt iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu aprīti un maksājumus, kā to nosaka EKL 56. pants³¹.

28 — Skat. "Golden-Shares" spriedumus lietās Komisija/Portugāle (49. punkts), Komisija/Francija (45. punkts) un Komisija/Belģija (45. punkts), kā arī nesen pasludināto spriedumu lietā Komisija/Itālija (35. punkts), šie spriedumi attiecīgi iepriekš minēti 19. zemsvītras piezīmē; šajā sakarā skat. arī 2000. gada 14. marta spriedumu lietā C-54/99 *Église de scientologie* (*Recueil*, I-1335. lpp., 18. punkts).

29 — Saskaņā ar Māstrihtas līguma 7. deklarāciju šis noteikums ir piemērojams tikai valsts nodokļu tiesiskajam regulējumam, kas pastāvēja 1993. gada beigās. Šajā gadījumā Zviedrijai noteicošais būtu tās pievienošanās datums, tātad 1995. gada 1. janvāris. Ta kā nav pretējas informācijas par valsts tiesībām, turpmāk pieņemsim, ka šajā brīdī Likums par dividenžu nodokļiem redakcijā, kas piemērojama pamata prāvā, jau bija spēkā.

30 — Šajā sakarā skat. arī pastāvīgo judikatūru, kas attiecas uz citām pamatbrīvbām, skat. kaut vai tikai 16. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietās *Schumacker* (31.–34. punkts) un *Royal Bank of Scotland* (27. punkts).

31 — Skat. spriedumu lietā *Maninen* (iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 28. punkts), šajā sakarā skat. arī spriedumu lietā *Eglise de scientologie* (iepriekš minēts 28. zemsvītras piezīmē, 18. punkts), kas attiecas uz EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

38. Tādējādi ir jānošķir EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme no EKL 58. panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas. No judikatūras izriet, ka atšķirīga attieksme ir uzskatāma par saderīgu ar līguma par kapitāla brīvu apriti noteikumiem tikai tādā gadījumā, ja tā attiecas uz situācijām, kas nav salīdzināmas vai kas ir attaisnojamas ar pārākām vispārējām interesēm³². Turklāt, lai atšķirīga attieksme pret dažādām nodokļu maksātāju kategorijām būtu attaisnojama, tā nedrīkst pārsniegt apstrīdētajā tiesiskajā regulējumā noteiktā mērķa sasniegšanai nepieciešamo³³.

39. Saskaņā ar rīcībā esošo informāciju var pieņemt, ka akcionāri, kas ir Zviedrijas rezidenti, un akcionāri, kas ir Zviedrijas nerezidenti, atrodas salīdzināmās situācijās. Neatkarīgi no akcionāru dzīvesvietas pastāv tieša saikne starp akciju iegādes izmaksām un ienākumiem no pārdošanas, kas gūti, emitenta sabiedrībai vēlāk atpērkot savas akcijas. Tieši kapitālieguldījumi ir priekšnosacījums, lai gūtu ienākumus no pārdošanas akciju atpiršanas gadījumā. Šis gadījums ir līdzīgs *Gerritse* lietai, kurā Tiesa atzina, ka rezidenti un nerezidenti bija salīdzināmās situācijās tiktāl, ciktāl tās attiecās uz saim-

nieciskās darbības, kas dod peļņu, izmaksām³⁴. Ja spriedumā lietā *Gerritse* nebija objektīva pamata, lai nerezidentiem aizliegtu atskaitīt saimnieciskās darbības izmaksas, tad šajā lietā nav arī objektīva pamata aizliegt akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, atskaitīt akciju iegādes izmaksas³⁵.

40. Tādējādi šāds Zviedrijas tiesiskais regulējums nerada atļautu atšķirīgu attieksmi EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, bet gan patvaļīgu diskrimināciju, ko aizliedz EKL 58. panta 3. punkts.

41. Ņemot vērā iepriekš minēto, secinu, ka noteikumi par kapitāla brīvu apriti (EKL 56. un 58. pants) nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar kuru šajā dalībvalstī reģistrētas akciju sabiedrības akciju atpiršanas gadījumā dalībvalsts ļauj akcionāriem rezidentiem atskaitīt akciju iegādes izmaksas no

32 — Skat. spriedumus lietās *Manninen* (29. punkts) un *Verkooijen* (43. punkts un minētā judikatūra), iepriekš minēti 16. zemsvītras piezīmē.

33 — Šajā sakarā skat. spriedumu lietā *Manninen* (iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

34 — 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā *C-234/01 Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 27. punkts), kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību.

35 — Līdzīgi skat. arī spriedumu lietā *Bank of Scotland* (iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 27. un turpmākie punkti) un 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā *C-307/97 Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 48. un 49. punkts), kuros Tiesa attiecīgi nonāk pie secinājuma, ka nodokļu privilēģiju garantēšana rezidentiem un liegšana nerezidentiem ir uzskatāma par diskrimināciju.

ar nodokļiem apliekamiem ienākumiem no pārdošanas, bet akcionāriem nerezidentiem tas ir liegts.

žojums ir pilnībā novēršams, ja piemēro attiecīgo konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (par to turpmāk B sadaļā).

VI — Par konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ietekmi (otrais prejudiciālais jautājums)

A — Par konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vispārīgu atbilstību

42. Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai secinājumi, kas panākti, atbildot uz pirmo jautājumu, mainītos, ja apsvērumos ņem vērā konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura akcionāram, kuram nav nedz attiecīgās dalībvalsts pilsonības, nedz pastāvīgās dzīvesvietas, piemēro nodokļu augstāko līmeni, kas turklāt viņam sniedz iespēju, ja šo konvenciju interpretē, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa komentārus, atskaitīt atpirkto akciju nominālvērtību no ienākumiem, kas saņemti no pārdošanas.

44. Šķiet, ka Komisija uzskata, ka konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu — tāda kā Francijas–Zviedrijas konvencija — nav vispārīgi atbilstoša, izvērtējot, vai valsts nodokļu tiesiskais regulējums ir saderīgs ar pamatbrīvībām³⁶. Savu viedokli tā pamato ar spriedumiem lietās “Avoir fiscal”³⁷ un *Saint-Gobain ZN*³⁸. Līdzīgu viedokli pauž arī Buaniša, atsaucoties uz spriedumu lietā *Eurowings Luftverkehr*³⁹.

43. Lai atbildētu uz šo jautājumu, tam jāpieiet pakāpeniski: vispirms ir jāizvērtē, vai konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vispār var tikt ņemta vērā, nosakot, vai valsts nodokļu tiesiskais regulējums ir saderīgs ar pamatbrīvībām (par to turpmāk A sadaļā). Pēc tam ir jānoskaidro, vai konkrētais kapitāla brīvas aprites ierobe-

36 — Savu rakstveida apsvērumu 41. punktā Komisija skaidro, ka Kopienų tiesību ievērošana nevar būt atkarīga no divu dalībvalstu starpā parakstītās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu saturu; turklāt [pamatbrīvības] ierobežojumu nevar attaisnot ar to, ka attiecīgā persona, iespējams, bauda citas nodokļu priekšrocības.

37 — 1986. gada 28. janvāra spriedums tā saucamajā “Avoir fiscal” lietā 270/83 Komisija/Francija, (*Recueil*, 273. lpp., 26. punkts).

38 — Iepriekš minēts 35. zemsviras piezīmē, 54. punkts.

39 — 1999. gada 26. oktobra spriedums lietā C-294/97 *Eurowings Luftverkehr* (*Recueil*, I-7447. lpp.).

45. Es šim viedoklim nepiekrītu.

46. Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana ir tikai viens no Kopienas mērķiem, kas vispirms izriet no EK līguma 293. panta otrā ievilkuma. Ja nepastāv vienādošanas un saskaņošanas pasākumi Kopienas līmenī, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai novērstu vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, nodokļu dubulto uzlikšanu, arī turpmāk ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusēji konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ietvaros var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā⁴⁰.

47. Tomēr, istenojot šādi sadalīto kompetenci nodokļu jomā, dalībvalstis nedrīkst neievērot Kopienas noteikumus⁴¹. Tam ir divu veidu svarīgas sekas: pirmkārt, dalībvalsts nedrīkst padarīt no Kopienas tiesībām izrietošo saistību izpildi, it īpaši tieši piemērojamo pamatbrīvību ievērošanu, atkarīgu no savstarpējības nosacījuma vai kā citādi atkarīgu no konvencijas, kas parakstīta ar citu

valsti, satura (*savstarpējības nosacījums*)⁴². Otrkārt, nelabvēlīga nodokļa politika, kas pārkāpj pamatbrīvības, nav attaisnojama ar citām iespējamām priekšrocībām, kas nav saistītas ar konkrēto gadījumu (*norāde uz citām priekšrocībām*)⁴³.

48. Šajā gadījumā netiek apspriests ne savstarpējības nosacījums, ne arī norāde uz citām priekšrocībām.

49. Pirmkārt, šajā lietā nav nekādu norāžu par jebkāda veida *savstarpējības nosacījuma* pastāvēšanu. Atšķirībā no *Avoir fiscal* lietas šajā gadījumā *nav* mēģināts skaidrot vai pat attaisnot Kopienas pilsonim nelabvēlīgos apstākļus ar to, ka starp attiecīgajām valstīm nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu⁴⁴. Tieši otrādi — radās pretējs jautājums, proti, vai, *ņemot vērā*

40 — Skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts), spriedumu lietā *Saint-Gobain* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 57. punkts) un spriedumu lietā *D.* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē, 52. punkts).

41 — Skat. spriedumu lietā *Saint-Gobain* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 58. punkts); šajā sakarā skat. arī spriedumu lietā *D.* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē, 52. punkts).

42 — Skat. spriedumu lietā "Avoir fiscal" (iepriekš minēts 37. zemsvītras piezīmē, 26. punkts). Šajā pašā sakarā skat. 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-43/95 *Data Delecta* (*Recueil*, I-4661. lpp., 21. punkts). Par savstarpējības nosacījuma aizliegumu skat. arī 1979. gada 25. oktobra spriedumu lietā 159/78 Komisija/Itālija (*Recueil*, 3247. lpp., 23. punkts), kā arī nesenu pasludināto 2005. gada 30. jūnija spriedumu lietā C-28/04 *Tods* un *Tods France* (Krajums, I-5781. lpp., 34. punkts).

43 — Skat. spriedumus lietās "Avoir fiscal" (iepriekš minēts 37. zemsvītras piezīmē, 21. punkts), *Saint Gobain ZN* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 54. punkts), *Euro-wings Luftverkehr* (iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē, 44. punkts) un *Verkooijen* (iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 61. punkts), kā arī 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp., 51.–54. punkts), 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 97. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krajums, I-7063. lpp., 43. punkts).

44 — Lietā "Avoir fiscal" Francijas Republika izvirzīja argumentu, ka, lai novērstu strīdīgos nelabvēlīgos apstākļus, abām attiecīgajām dalībvalstīm ir jāparaksta konvencija; skat. ģenerāladvokāta *Mancini* 1985. gada 16. oktobra secinājumus spriedumā lietā 270/83 Komisija/Francija "Avoir fiscal" (1986. gada 28. janvāra spriedums, *Recueil*, 273. lpp., 7. punkts).

jau noslēgto konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, t.i., ņemot vērā visas, konkrētajā gadījumā Zviedrijā piemērojamās, tiesību normas, vispār var būt runa par nelabvēlību.

50. Otrkārt, netiek arī mēģināts apgalvot, ka nelabvēlīgie apstākļi, ko akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, rada likums par dividendžu nodokli, jebkādā veidā var tikt kompensēti ar iespējamām citām priekšrocībām. Atšķirībā no lietas “Avoir fiscal” un tai līdzīgām lietām⁴⁵ šajā gadījumā runa nav par tādu iespējamu attālu priekšrocību ņemšanu vērā, ar ko šim gadījumam nav nekāda sakara, bet gan par Zviedrijā šajā konkrētajā gadījumā reāli piemērojamo tiesību normu ietekmes izvērtēšanu. Kā norāda iesniedzējtiesa, pie šiem noteikumiem pieder arī Francijas–Zviedrijas konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Atbildot uz prejudiciālu jautājumu, Tiesai ir jāvadās no atbilstošajiem tiesību aktiem, ko iesniedzējtiesa ir ņēmusi vērā savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu⁴⁶.

45 — Gan lietā “Avoir fiscal” (spriedums iepriekš minēts 37. zemsvītras piezīmē, 21. punkts), gan arī lietās *Asscher* (spriedums iepriekš minēts 43. zemsvītras piezīmē, 51.–54. punkts), *Saint-Gobain ZN* (spriedums iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 54. punkts), *Eurowings Luftverkehr* (spriedums iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē, 44. punkts), *De Groot* (spriedums iepriekš minēts 43. zemsvītras piezīmē, 97. punkts), *Verkooijen* (spriedums iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 61. punkts) un *Lenz* (spriedums iepriekš minēts 43. zemsvītras piezīmē, 43. punkts) atsaucē uz *vispārīgām interesēm* bija pilnīgi nesaistīta, kam ar konkrētu apstrīdēto tiesību normu piemērošanu attiecīgajās pamata lietās nebija nekāda sakara. Tas ipaši skaidri izriet, piemēram, no sprieduma lietā *Eurowings Luftverkehr* 44. punkta, kurā tika mēģināts vienas dalībvalsts nelabvēlīgos apstākļus nodokļu jomā kompensēt ar citas valsts nodokļu priekšrocībām: līdzīgi arī spriedumā lietā *De Groot* (97. punkts, ko aplūko kopā ar 38. punktu). Skat. arī spriedumu lietā *Asscher* (51.–54. punkts), kas attiecas uz mēģinājumu noteiktus nelabvēlīgos nodokļu uzlikšanas noteikumus kompensēt ar šķietamām priekšrocībām, ko sniedz obligātā sociālā apdrošināšana.

46 — Skat. spriedumu lietā *Tod's* un *Tod's France* (iepriekš minēts 42. zemsvītras piezīmē, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

51. Tādējādi šajā konkrētajā gadījumā ir noteikti jāņem vērā Francijas–Zviedrijas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumi, izvērtējot valsts nodokļu tiesiskā regulējuma saderību ar pamatbrīvībām.

B — *Par konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu faktisko ietekmi*

52. Vēl ir jāizvērtē, vai konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, tāda kā Francijas–Zviedrijas konvencija, reāli nodrošina jebkādu nelabvēlīgu attieksmi nodokļu jomā pret akcionāru, kas nav Zviedrijas rezidents.

Nodokļu piemērošana akcionāriem rezidentiem un akcionāriem nerezidentiem Zviedrijā

53. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai tādiem akcionāriem kā Buaniša, kas nav Zviedrijas rezidente, ņemot vērā konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas

novēršanu, nodokļus piemēro turpmāk aprakstītā veidā⁴⁷.

nodokļi ar 30 % likmi. Tādējādi no ienākumiem no pārdošanas 100 būtu jāietur dividenžu nodoklis 30.

54. Ienākumi no pārdošanas, ko akcionārs, kas ir Zviedrijas rezidents, gūst tur reģistrētas emitenta sabiedrības akciju atpiršanas rezultātā, Zviedrijā tiek uzskatīti par dividendi. Šo iespēju sniedz Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 13. panta 6. punkts un 10. panta 5. punkts, ko interpretē, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa 10. un 13. panta komentārus.

57. Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu akcionāres situāciju uzlabo divējādi.

55. Ja akcionāri, kas ir Francijas rezidenti, saņem šāda veida maksājumus no Zviedrijā reģistrētajām sabiedrībām, tad principā tie tiek aplikti ar nodokļiem Francijā (Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. panta 1. punkts). Noteiktās robežās, protams, tiem var tikt uzlikti nodokļi arī Zviedrijā (Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. panta 2. punkts).

58. Pirmkārt, no ar nodokli apliekamās summas ir atskaitāma akciju *nominālvērtība* (tas izriet no Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas interpretēta, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa 13. panta komentārus). Līdz ar to, ja ienākumi no pārdošanas ir 100 un akciju nominālvērtība 50, tad Zviedrijā ar nodokli apliekamā summa ir tikai 50 un, piemērojot nodokļa likmi 30 % apmērā, dividenžu nodoklis ir 15. Turpretī, ja akciju nominālvērtība ir 10, šo pašu ienākumu [100] gadījumā Zviedrijā ar nodokli tiek aplikti 90, kas, piemērojot nodokļa likmi 30 % apmērā, veido dividenžu nodokli 27.

56. Saskaņā ar Likumu par dividenžu nodokli tādām akcionāram kā Buaniša atpirkto akciju pilnai summai Zviedrijā būtu jāuzliek

59. Otrkārt, saskaņā ar Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. panta 2. punktu nodokļu maksimālā

47 — Skat. arī šo secinājumu 7.–16. punktu. Tiesa, atbildot uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, balstās tikai uz iesniedzējtiesas datiem, kas ietverti šajā lūgumā. Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un valsts tiesību interpretācija ir tikai iesniedzējtiesas kompetencē.

robeža ir 15 % no bruto summas, t.i., šajā gadījumā — 15 % no ienākumiem no pārdošanas, atskaitot akciju nominālvērtību. Tādējādi, ja ienākumi no pārdošanas ir 100, tad pēc nominālvērtības atskaitīšanas faktiski maksājamā dividenžu nodokļa summa tiek samazināta maksimāli līdz 15, pat ja patiesībā aprēķinātais nodoklis⁴⁸ ir bijis lielāks.

ar nodokli apliekamā summa ir atkarīga no *akciju atpiršanas izmaksām*, bet akcionāriem, kas nav *Zviedrijas rezidenti*, šī summa mainās atkarībā no atpirkto akciju *nominālvērtības* un turklāt pastāv arī maksimālais nodokļu līmenis 15 % apmērā no ienākumiem no pārdošanas, atskaitot akciju nominālvērtību.

60. Turpretī saskaņā ar iesniedzējtiesas rīcībā esošo informāciju akcionāra, kas ir *Zviedrijas rezidents*, situācija ir šāda: arī uz viņu attiecas nodokļa likme 30 %, bet viņš no ienākumiem no pārdošanas var atskaitīt savas *akciju atpiršanas izmaksas*, t.i., akciju cenu⁴⁹ to iegādes brīdī, šajā gadījumā pieskaitot izmaksas. Tādējādi, ja ienākumi no pārdošanas bija 100 un akciju atpiršanas izmaksas 60, tad ar nodokli apliekamā summa bija tikai 40, kas, piemērojot 30 % likmi, ir 12. Turpretī, ja iestāšanās izdevumi bijuši 30, tad pie ienākumiem no pārdošanas 100 *Zviedrijā* ar nodokli apliekamā summa ir 70, kas, piemērojot 30 % likmi, ir 21.

Vērtējums

62. Lai izvērtētu šos lietas apstākļus, nevar neņemt vērā, ka starp akcijas *nominālvērtību* un *atpiršanas izmaksām*, kas akcionāram rodas, iegādājoties šo akciju, parasti ir būtiska atšķirība. Bieži vien tieši *akcijas atpiršanas izmaksas* ir ievērojami lielākas par šīs akcijas *nominālvērtību*. Pat ja Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu akcionāriem, kas nav *Zviedrijas rezidenti*, dod iespēju atskaitīt akciju *nominālvērtību*, tas nenodrošina pilnīgi vienlīdzīgu situāciju ar akcionāriem, kas ir *Zviedrijas rezidenti*, jo pēdējie savas *akciju atpiršanas izmaksas*, kas parasti ir lielākas, var atskaitīt no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem no pārdošanas, un līdz ar to ar nodokli apliekamā summa tiem ir mazāka.

61. Kā starpsecinājums ir atzīmējams, ka gan akcionāriem, kas ir *Zviedrijas rezidenti*, gan nerezidentiem ir piemērojama tā pati 30 % nodokļu likme kā sākuma punkts un ka faktiski akcionāru, kas ir *Zviedrijas rezidenti*,

63. No šāda viedokļa izriet, ka iespēja, ko paredz Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, — akcionāriem, kas nav *Zviedrijas rezidenti*, atskaitīt akciju

48 — 30 % ienākumu no pārdošanas, atskaitot akciju nominālvērtību.

49 — Biržas vērtība vai emisijas cena.

nominālvērtību — joprojām nevar tikt uzskatīta par līdzvērtīgu tām atskaitīšanas iespējām, kādas attiecībā uz akciju atpirkšanas izmaksu atskaitīšanu ir akcionāriem, kas ir Zviedrijas rezidenti.

64. Taču no kapitāla aprītes ierobežojumu aizlieguma (EKL 56. panta 1. punkts) un it īpaši no aizlieguma patvaļīgi diskriminēt investoru atkarībā no tā dzīvesvietas (EKL 58. panta 3. punkts) izriet, ka šajā gadījumā akcionāram, kas nav Zviedrijas rezidents, atpārdodot Zviedrijā reģistrētas emitenta sabiedrības akcijas, nedrīkst būt nelabvēlīgāki apstākļi nekā akcionāram, kas ir Zviedrijas rezidents⁵⁰.

65. Iesniedzējtiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai šajā gadījumā akciju nominālvērtības atskaitījums un maksimālais 15 % līmenis⁵¹ akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, rada līdzvērtīgu rezultātu tam, kāds rodas akcionāriem, kas ir Zviedrijas rezidenti, atskaitot akciju atpirkšanas izmaksas⁵². Ja tas tā nav, tad valsts tiesai ir jānodrošina pilna Kopienu tiesību īstenošana un jāaizsargā tiesības, ko katram individam paredz Kopienu tiesības — šajā gadījumā kapitāla brīvu apriti; šim nolūkam ir pēc savas ierosmes jāatsakās vajadzības gadījumā piemērot jebkuru pretrunā esošu valsts tiesību noteikumu, ieskaitot Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteiku-

mus, tiktāl, ciktāl šie noteikumi ierobežo vienlīdzīgu attieksmi pret akcionāriem, kas ir Zviedrijas rezidenti, un akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti⁵³.

66. Jāatzīmē arī, ka Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredzētais nodokļu ierobežojums Zviedrijā līdz 15 % no ienākumiem no pārdošanas (konvencijas 10. panta 2. punkts) nekādā gadījumā nerada automātiski *labvēlīgākus apstākļus* akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti.

67. Pirmkārt, jebkurā gadījumā šis noteikums nostāda akcionāru, kas nav Zviedrijas rezidents, labvēlīgākā situācijā nekā akcionāru, kas ir Zviedrijas rezidents, tikai tad, ja viņa akciju atpirkšanas izmaksas, ņemot vērā to nominālvērtību, ir bijušas mazākas par pusi no ienākumiem no pārdošanas; turpretī viņš ir nelabvēlīgākā situācijā, ja šīs izmaksas ir bijušas lielākas par pusi no ienākumiem no pārdošanas⁵⁴.

53 — Šajā sakarā skat. pastāvīgo judikatūru: skat. kaut vai tikai 1978. gada 9. marta spriedumu lietā 106/77 *Staatliche Finanzverwaltung/Simmenthal* (*Recueil*, 629. lpp., 21.–24. punkts), 1990. gada 19. jūnija spriedumu lietā C-213/89 *Factortame* (*Recueil*, I-2433. lpp., 18.–20. punkts) un 1991. gada 7. februāra spriedumu lietā C-184/89 *Nimz* (*Recueil*, I-297. lpp., 19. punkts). Par starp divām dalībvalstīm noslēgtas konvencijas, kas ir pretrunā ar EK līgumu, nepiemērojamību skat. 1992. gada 10. novembra spriedumu lietā C-3/91 *Exportur* (*Recueil*, I-5529. lpp., 8. punkts) un 2003. gada 20. maija spriedumu lietā C-469/00 *Ravil* (*Recueil*, I-5053. lpp., 37. punkts).

54 — Pie ienākumiem no pārdošanas 100 un akciju atpirkšanas izmaksām 50 akcionāram, kas ir Zviedrijas rezidents, nodokļos maksājama summa ir 15 (ar nodokli apliekama summa: 50, nodokļa likme: 30 %, skat. šo secinājumu 7. un 60. punktu). Arī akcionāram, kas nav Zviedrijas rezidents, saskaņā ar konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. panta 2. punktu maksimālā nodokļa summa ir 15 neatkarīgi no tā, vai viņš drīkst atskaitīt savas akciju atpirkšanas izmaksas jeb nominālvērtību. Tādējādi augstākā robeža 15 % apmērā no ienākumiem no pārdošanas akcionāram, kas nav Zviedrijas rezidents, ir izdevīga tikai tad, ja akciju atpirkšanas izmaksas jeb nominālvērtība bijusi mazāka par 50, jo tadā gadījumā ieņēmuma daļa virs 50 Zviedrijā tiek aplikta ar dividenžu nodokli ar 30 % likmi.

50 — Skat. apsvērumus par pirmo prejudiciālo jautājumu šo secinājumu 24.–41. punktā.

51 — Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. panta 2. punkts.

52 — Līdzīgā nozīmē skat. spriedumu lietā *Gerritse* (iepriekš minēts 34. zemsviras piezīmē, 52.–54. punkts).

68. Otrkārt, jāpatur prātā, ka akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, par dividendēm jeb ienākumiem no pārdošanas parasti ir papildus jāmaksā nodokļi arī savā valstī; to šajā gadījumā pieļauj arī Zviedrijas–Francijas konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (skat. tās 10. panta 1. punktu). Ar Konvencijā par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu (skat. tās 10. panta 2. punktu) noteikto maksimālo līmeni 15 % apmērā ligumslēdzējas valstis tikai norobežo savas suverēnās tiesības nodokļu jomā, tādējādi savā starpā sadalot ienākumus no nodokļiem⁵⁵.

69. Līdz ar to ir jāsecina:

Ja savu akciju atpiršanas gadījumā, ko veic dalībvalstī reģistrēta akciju sabiedrība, saistībā ar nodokļu uzlikšanu akcionāriem, kas nav šīs dalībvalsts rezidenti vai kam pastāvīgā dzīvesvieta nav šajā dalībvalstī, ir piemērojama konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ko šī dalībvalsts ir noslēgusi ar citu dalībvalsti, tad valsts tiesas kompetencē ir pārlicināties, ka rezultātā attiecīgie akcionāri neatrodas nelabvēlīgākā situācijā nekā akcionāri, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidenti. Šim nolūkam valsts tiesai vajadzības gadījumā pēc savas ierosmes ir jāatsakās piemērot jebkuru pretrunā esošo valsts tiesību noteikumu, ieskaitot konvenci-

jas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumus, tiktāl, ciktāl šie noteikumi ierobežo vienlīdzīgu attieksmi pret akcionāriem, kas ir Zviedrijas rezidenti, un akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti.

VII — Par saistību starp brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti (trešais prejudiciālais jautājums)

70. Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai attiecīgais Zviedrijas tiesiskais regulējums ir saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. un 48. pants).

71. Brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites piemērojamība pārklājas tiktāl, ciktāl kapitālieguldījumi var atbalstīt arī reģistrācijas procesu citā dalībvalstī, piemēram, reģistrējot uzņēmuma filiāles vai meitas uzņēmumu⁵⁶. Tas, ka EKL 58. panta

⁵⁵ — Šajā sakarā skat. it īpaši Kapitāla aprites nomenklatūras I nodaļas 1. un 2. punktu, kā arī skaidrojošās piezīmes, kas attiecas uz jēdziena "tieša investīcija" definīciju (attiecībā uz šīs nomenklatūras norādošo vērtību attiecībā uz kapitāla aprites jēdziena definēšanu skat. šo secinājumu 26. punktu). Citas atsauces atrodamas ģenerālvokāta Albēra [*Alber*] 1999. gada 14. oktobra secinājumos lietā C-251/98 *Baars* (2000. gada 13. aprīļa spriedums, *Recueil*, I-2787. lpp., 12.–30. punkts).

⁵⁶ — Skat. arī šo secinājumu 46. punktu.

2. punktā, kā arī EKL 43. panta 2. daļā ir ietverts formulējums “ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu”, liecina par to, ka šādos gadījumos netiek apspiesta neviena no abām pamatbrīvībām, bet gan abas pamatbrīvības var tikt vienlaicīgi piemērotas⁵⁷. Tādējādi EKL 58. panta 2. punkts nodrošina, ka uz abām pamatbrīvībām attiecas vienādi ierobežojumi⁵⁸.

72. Tomēr ne uz katru pārrobežu līdzdalību kādā uzņēmumā attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību. Drīzāk šī pamatbrīvība attiecas uz līdzdalību sabiedrībā tikai tad, ja attiecīgajam dalībniekam “sabiedrības lēmumu pieņemšanā ir tik liela ietekme, ka

viņš var noteikt tās darbību”⁵⁹. Saskaņā ar EKL 43. panta 2. daļu brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver brīvību “sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus” citā dalībvalstī. Citiem vārdiem sakot, dalībnieks — viens vai kopā ar citu dalībnieku — kontrolē šo uzņēmumu. Turpretī, ja ar tā dalību ir saistītas tikai vispārpieņemtās mazākumdalībnieka aizsardzības tiesības, tad ir piemērojami tikai noteikumi par kapitāla brīvu aprīti, nevis par brīvību veikt uzņēmējdarbību⁶⁰.

57 — Šajā sakarā skat. arī manus 2005. gada 3. marta secinājumus lietā Komisija/Itālija (2005. gada 2. jūnija spriedums, minēts 19. zemsvītras piezīmē, 22. punkts). Judikatūra šajā jautājumā līdz šim nav bijusi konsekventa. Tā, piemēram, Tiesa attiecībā uz zemes gabala iegādi filiales izveidei 1999. gada 1. jūnija spriedumā lietā C-302/97 *Konle* (*Recueil*, I-3099. lpp., 22. punkts) ir skaidri nospriedusi, ka abas pamatbrīvības ir piemērojamas. Turpretī 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 77. punkts) var interpretēt tā, ka starp abām pamatbrīvībām pastāv *lex specialis* attiecības. Citas lietas drīzāk šķiet, ka procesuālās ekonomijas nolīkos ir izvērtēta tikai viena no pamatbrīvībām: skat., piemēram, 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.* (*Recueil*, I-1727. lpp.) un 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-423/98 *Albore* (*Recueil*, I-5965. lpp.), kā arī 19. zemsvītras piezīmē minētos “Golden-Shares” spriedumus lietās Komisija/Portugāle (56. punkts), Komisija/Francija (56. punkts) un Komisija/Belģija (59. punkts).

Turklāt abu pamatbrīvību vienlaicīgu piemērošanu atbalsta arī ģenerāldoktors Albers savos secinājumos lietā *Baars* (iepriekš minēti 56. zemsvītras piezīmē, 12. un turpmākie punkti, katrā ziņā ierobežo “tiešu iekļaušanos”, kas ietekmētu abas pamatbrīvības, skat. it īpaši 30. punktu) un ģenerāldoktors La Pergola [*La Pergola*] savos 1999. gada 14. decembra secinājumos lietā *Verkooijen* (2000. gada 6. jūnija spriedums, *Recueil*, I-4071. lpp., it īpaši 35., 38. un 45. punkts).

58 — EKL 58. panta 2. punkts ir paredzēts arī, lai novērstu, ka it īpaši trešo valstu pilsoņi, kas nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, nevarētu izvairīties no noteiktiem ierobežojumiem, ko pieļauj Kopieniu tiesības attiecībā uz to uzņēmējdarbību kādā dalībvalstī, pamatojoties uz kapitāla brīvas aprītes noteikumiem. Pretēji — pieļaujot kapitāla aprītes ierobežojumi EKL 43. panta 2. daļā paredzētā nosacījuma (“ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu”) dēļ ietekmē arī brīvību veikt uzņēmējdarbību.

73. Šajā gadījumā iesniedzējtiesas rīcībā esošā informācija neietver norādes par to, ka Buanišai, izmantojot savas akcijas, būtu bijusi zināma ietekme uzņēmumā *Förvaltnings AB Ratos*. Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. pants) nav piemērojami. Lidz ar to atbilde uz trešo prejudiciālo jautājumu nav jāsniedz.

59 — Skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (iepriekš minēts 56. zemsvītras piezīmē, 22. punkts); šajā sakarā skat. arī spriedumu lietā *Überseering* (iepriekš minēts 56. zemsvītras piezīmē, 77. punkts) un 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts).

60 — Turpretī, ja dalība sabiedrībā dalībniekam nozīmē arī zināmu ietekmi sabiedrībā, tad kopā ar tiesībām uz brīvību veikt uzņēmējdarbību saistoši ir arī noteikumi par kapitāla brīvu aprīti. Skat. arī Kapitāla aprītes nomenklatūras skaidrojošās piezīmes (iepriekš minētas šo secinājumu 26. punktā): no tām izriet, ka tiešās investīcijas, uz kurām attiecas kapitāla brīva aprīte, sniedz “akcionāriem [...] iespēju reāli piedalīties šīs sabiedrības pārvaldē vai kontrolē”. Kā zināms, ļoti līdzīgs kritērijs tika piemērots spriedumā lietā *Baars* (iepriekš minēts 56. zemsvītras piezīmē, 22. punkts), lai raksturotu darījumu, uz ko attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību.

VIII — Secinājumi

74. Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai uz *Kammar-rätten i Sundsvall* iesniegtajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) noteikumi par kapitāla brīvu apriti (EKL 56. un 58. pants) nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas paredz, ka šajā dalībvalstī reģistrētas akciju sabiedrības akciju atpiršanas gadījumā akcionāriem rezidentiem tiek piešķirtas tiesības no ar nodokļiem apliekamās atpiršanas summas atskaitīt akciju iegādes izmaksas, bet akcionāriem nerezidentiem šādas tiesības ir liegtas;

- 2) ja savu akciju atpiršanas gadījumā, ko veic dalībvalstī reģistrēta akciju sabiedrība saistībā ar nodokļu uzlikšanu akcionāriem, kas nav šīs dalībvalsts rezidenti vai kam pastāvīgā dzīvesvieta nav šajā dalībvalstī, ir piemērojama konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ko šī dalībvalsts ir noslēgusi ar citu dalībvalsti, tad valsts tiesas kompetencē ir pārliecināties, ka rezultātā attiecīgie akcionāri neatrodas nelabvēlīgākā situācijā nekā akcionāri, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidenti. Šim nolūkam valsts tiesai vajadzības gadījumā pēc savas ierosmes ir jāatsakās piemērot jebkuru pretrunā esošo valsts tiesību noteikumu, ieskaitot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumus, tiktāl, ciktāl šie noteikumi ierobežo vienlīdzīgu attieksmi pret akcionāriem rezidentiem un akcionāriem nerezidentiem.