

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 18. jūnijā *

Lieta C-303/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 27. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 29. jūnijā, tiesvedībā, ko ierosinājusi

Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kassel*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 13. novembra tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda — somu.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* vārdā — J. Lāksonens [*J. Laaksonen*], *oikeustieteen kandidaatti*, un M. Virolainens [*M. Virolainen*], *kauppatieteiden maisteri*,
- Somijas valdības vārdā — J. Himmanena [*J. Himmanen*], pārstāve,
- Kipras valdības vārdā — E. Neofitu [*E. Neofitou*], pārstāve,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un I. Koskinens [*I. Koskinen*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2008. gada 18. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43., 48., 56. un 58. panta interpretāciju.
- ² Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) ierosinājusi saskaņā ar Somijas tiesību aktiem dibināta sabiedrība *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (turpmāk tekstā — “*Alpha*”) par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksājamas *Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV* (turpmāk tekstā — “*Nordic Fund SICAV*”), ieguldījumu sabiedrībai ar mainīgu pamatkapitālu (*SICAV*), kas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibināta Luksemburgā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- ³ Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes uzņēmumiem] un meitasuzņēmumiem [meitas

uzņēmumiem], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.; turpmāk tekstā — “Direktīva 90/435”), 2. pantā ir paredzēts:

“1. [...] Direktīvā [90/435] “dalībvalsts sabiedrība” ir ikviena sabiedrība:

a) kas pastāv kādā no šīs direktīvas pielikumā uzskaitītajām juridiskām formām;

[..]

c) kam turklāt ir uzliekams kāds no šādiem nodokļiem bez izvēles tiesībām vai tiesībām saņemt atbrīvojumu no šā nodokļa:

[..]

— *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburgā,

[..]

— *yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund* Somijā,

[..].”

- 4 Direktīvas 90/435 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts, ka šīs direktīvas piemērošanas nolūkā mātes sabiedrības statusu attiecina vismaz uz jebkuru dalībvalsts sabiedrību, kas atbilst šīs direktīvas 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 20 % kapitāldaļu citas dalībvalsts, kura atbilst tiem pašiem nosacījumiem, sabiedrības kapitālā. Saskaņā ar tā paša 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta trešo un ceturto daļu no 2007. gada 1. janvāra minimālais kapitāldaļu procentuālais īpatsvars ir 15 % un no 2009. gada 1. janvāra — 10 %.
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 5. pantu peļņu, ko meitas sabiedrība izmaksā mātes sabiedrībai, atbrīvo no nodokļiem ienākumu gūšanas vietā.
- 6 Direktīvas 90/435 pielikuma i) un m) punkts ir formulēts šādi:
 - “i) sabiedrības, kas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem ir “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, “société coopérative”, “société coopérative organisée comme une société anonyme”, “association d’assurances mutuelles”, “association d’épargne-pension”, “entreprise de nature commerciale industrielle ou minière de l’Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public”, un citas sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem un uz kurām attiecas Luksemburgas uzņēmuma peļņas [sabiedrību ienākuma] nodoklis;

- m) sabiedrības, kas saskaņā ar Somijas tiesību aktiem ir “osakeyhtiö/aktiebolag”, “osuuskunta/andelslag”, “säästöpankki/sparbank” un “vakuutusyhtiö/försäkringsbolag”.

Valsts tiesiskais regulējums

- ⁷ Saskaņā ar 1992. gada 30. decembra likuma par ienākuma nodokli [*Tuloverolaki* (1535/1992)] 3. pantu ar “juridisku personu” saprot akciju sabiedrību, kooperatīvu, krājaizdevu sabiedrību un ieguldījumu fondu, kā arī ikvienu citu juridisku personu vai lietu kopumu, kas paredzēts īpašam mērķim un kas pielīdzināms šajā pantā paredzētajām juridiskajām personām.

- ⁸ Minētā likuma par ienākuma nodokli 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ienākuma nodokli uzliek:

[..]

- 2) ikvienai fiziskai personai, kas nodokļu taksācijas gadā nedzīvoja Somijā, un ikvienai ārvalstu juridiskai personai — attiecībā uz Somijā gūtajiem ienākumiem (daļēja aplikšana ar nodokli).”

9) Saskaņā ar minētā likuma 10. panta 6. punktu dividendes, ko izmaksājusi Somijas akciju sabiedrība, kooperatīvs vai jebkura cita juridiska persona, ir Somijā gūti ienākumi.

10) 1968. gada 24. jūnija Likumā par saimnieciskās darbības ienākumu aplikšanu ar nodokļiem (*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968)), kas reglamentē nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko saņēmušas Somijā dibinātas akciju sabiedrības, proti, tā 6.a pantā likuma 2004. gada 30. jūlija redakcijā ir noteikts:

“Sabiedrības saņemtās dividendes nav ar nodokli apliekami ienākumi. Ievērojot otro daļu, tās tomēr ir apliekamas ar nodokli 75 % apmērā un atbrīvojamas no nodokļa 25 % apmērā, ja:

- 1) dividendes ir saņemtas, pamatojoties uz akcijām, kas ietilpst aktīvos, un sabiedrība, kas tās izmaksā, nav ārvalstu sabiedrība Direktīvas [90/435] 2. panta nozīmē, un vismaz 10 % no tās pamatkapitāla dividenžu izmaksāšanas laikā tieši pieder dividenžu saņēmējam;
- 2) sabiedrība, kas izmaksā dividendes, nav ne Somijas sabiedrība, ne arī kādā Eiropas Savienības dalībvalstī dibināta sabiedrība, kas ir paredzēta 1) punktā, vai
- 3) sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ir biržā kotēta sabiedrība likuma par ienākuma nodokli 33.a panta otrās daļas nozīmē un dividenžu saņēmējs ir biržā nekotēta sabiedrība, kam dividenžu izmaksāšanas laikā nepieder vismaz 10 % no sabiedrības, kas izmaksā dividendes, pamatkapitāla.

Ja nav konvencijas, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, starp valsti, kurā ir nodibināta ārvalstu sabiedrība, kas izmaksā dividendes, kuras ir paredzētas pirmās daļas 2) punktā, un Somijas [Republiku], kas ir piemērojama dividendēm, kas izmaksātas attiecīgajā gadā, šīs dividendes ir pilnībā ar nodokli apliekams ienākums.

[..]”

- 11 Saskaņā ar 1978. gada 11. augusta Likuma par nodokļu maksātāju, kas ar nodokli apliekami daļēji, ienākumu aplikšanu ar nodokli (*Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta* (627/1978)) 3. pantu nodokli ienākumu gūšanas vietā iekasē par dividendēm. Šī likuma noteikumi, kas ir piemērojami dividendēm, attiecas arī uz ieguldījumu fonda peļņas sadali.
- 12 Saskaņā ar minētā likuma 3. panta piekto daļu likuma 2004. gada 30. jūlija redakcijā nodoklis ienākumu gūšanas vietā netiek iekasēts par dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībai, kuras domicils ir kādā Eiropas Savienības dalībvalstī un kurai tieši pieder vismaz 20 % no sabiedrības, kas izmaksā dividendes, kapitāla, ar nosacījumu, ka dividenžu saņēmējs ir sabiedrība Direktīvas 90/435 2. panta nozīmē.
- 13 Dividendēm, uz kurām neattiecas minētā 3. panta piektajā daļā paredzētais izņēmums, tiek piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, kura likmi nosaka nodokļu konvencija, kas noslēgta starp dalībvalsti, kurā dividenžu saņēmēja ir rezidente, un Somijas Republiku, bet, ja šādas konvencijas nav, šī likme ir 28 % no dividendes bruto summas.

Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

- 14 Konvencijā, kas 1982. gada 1. martā noslēgta starp Luksemburgu un Somiju, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu ienākuma nodokļa un kapitāla nodokļa jomā (*Mémorial A* 1982, 1966. lpp.), redakcijā, kas piemērojama pamata prāvā (turpmāk tekstā — “nodokļu konvencija”), nav paredzēti īpaši noteikumi par saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibinātām “SICAV” veida sabiedrībām, bet saskaņā ar *Korkein hallinto-oikeus* judikatūru šāda sabiedrība šīs konvencijas piemērošanas nolūkā tiek uzskatīta par personu, kuras domicils ir Luksemburgā.
- 15 Saskaņā ar nodokļu konvencijas 10. pantu dividendes, ko sabiedrība, kuras domicils ir kādā no līgumslēdzējām dalībvalstīm, izmaksā kādai personai, kuras domicils ir citā līgumslēdzējā valstī, šajā pēdējā valstī var tikt apliktas ar nodokli. Dividendes var aplikt ar nodokli arī tajā līgumslēdzējā dalībvalstī, kurā ir domicils sabiedrībai, kas izmaksā dividendes, ievērojot šīs valsts tiesību aktus. Tomēr, ja dividenžu saņēmējam ir ar dividendēm saistītas priekšrocības, nodoklis nedrīkst pārsniegt 5 % no kopējām dividendēm, ja runa ir par sabiedrību, kurai tieši vai netieši pieder vismaz 25 % no sabiedrības, kas izmaksā dividendes, kapitāla.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 16 *Alpha* ir iesniegusi *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu komisija) lūgumu pieņemt iepriekšēju lēmumu par nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko šī sabiedrība izmaksājusi *Nordic Fund SICAV*, par kuras meitas sabiedrību, kā tas izriet no šī lūguma, tai bija jāklūst, nododot 100 % savu kapitāldaļu. Sabiedrība *Aberdeen Property Investors Luxembourg SA*, kas ir *Aberdeen Property Investors* grupas locekle, bija atbildīga par *Nordic Fund SICAV* pārvaldīšanu.

- 17 *Nordic Fund SICAV* kapitāldaļas primāri bija paredzēts piedāvāt tādiem institucionāliem ieguldītājiem kā Vācijas apdrošināšanas sabiedrības un pensiju fondi. *Nordic Fund SICAV* mērķis bija veikt ieguldījumus nekustamo īpašumu nozarē Somijā, izmantojot *Alpha* starpniecību, kas iegādātos nekustamā īpašuma sabiedrību kapitāldaļas vai pat attiecīgā gadījumā tieši kļūtu par nekustamo īpašumu īpašnieci.
- 18 *Alpha* jautāja *Keskusverolautakunta*, vai tai nodoklis par dividendēm, kas izmaksātas *Nordic Fund SICAV*, bija jāiekasē ienākumu gūšanas vietā, ņemot vērā EKL 43. un 56. pantu, kā arī ņemot vērā, ka dividendes, kas izmaksātas Somijas akciju sabiedrībai, kura ir līdzīga *SICAV* veida sabiedrībai un kura nodarbojas ar ieguldījumu veikšanu nekustamajā īpašumā, vai kādai citai līdzvērtīga rakstura Somijā dibinātai juridiskai personai, nav saskaņā ar Somijas tiesību aktiem ar nodokli apliekams ienākums un nav arī apliekamas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā.
- 19 *Keskusverolautakunta* savā iepriekšējā 2006. gada 25. janvāra Lēmumā Nr. 2/2006 par nodokļa ienākumu gūšanas vietā atgūšanu par 2005. un 2006. gadu ir atzinusi, ka *Alpha* bija jāiekasē nodoklis par dividendēm, kas izmaksātas *Nordic Fund SICAV*.
- 20 Pirmkārt, *Keskusverolautakunta* ir norādījusi, ka, tā kā *SICAV* nav iekļautas Direktīvas 90/435 pielikumā paredzētajā sarakstā un nemaksā ienākuma nodokli dalībvalstī, kurā tās ir dibinātas, *Nordic Fund SICAV* nevar uzskatīt par sabiedrību šīs direktīvas nozīmē un tādējādi tai izmaksātās dividendes nevar atbrīvot no nodokļa ienākumu gūšanas vietā.
- 21 Otrkārt, *Keskusverolautakunta* ir norādījusi, ka, kaut arī *Nordic Fund SICAV* ir līdzīga Somijas akciju sabiedrībai (“osakeyhtiö”), šīm sabiedrībām ir vairākas atšķirības. Tās atšķiras, pirmkārt, ar to, ka Somijas akciju sabiedrības pamatkapitāls ir iesaldēts un ka sabiedrības darbības laikā to nevar atmaksāt akcionāriem. Šādas sabiedrības atšķiras, otrkārt, tāpēc, ka Somijas akciju sabiedrība ir apliekama ar nodokli valstī, kurā tā ir

nodibināta, un, treškārt, ar to, ka tā ir uzskatāma par sabiedrību Direktīvas 90/435 nozīmē. Tādējādi šie divi sabiedrību veidi nav līdzīgi Kopienų tiesību nozīmē.

- 22 *Alpha* apstrīdēja *Keskusverolautakunta* lēmumu iesniedzējtiesā. Uzskatot, ka tajā izskatāmā strīda risinājumam ir vajadzīga Kopienų tiesību interpretācija, *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai EKL 43. un 48., kā arī EKL 56. un 58. pants ir interpretējami tādējādi, ka tajos garantēto pamatbrīvību īstenošanas nolūkā akciju sabiedrība vai ieguldījumu fonds, kas dibināti saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, un *SICAV* [...], kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, ir uzskatāmi par līdzīgiem, kaut arī Somijas tiesību aktos nepastāv tāda sabiedrības juridiskā forma, kas pilnībā atbilstu *SICAV* [...], vienlaikus ņemot vērā, ka *SICAV* [...], kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, nav minēta to sabiedrību sarakstā, kuras ietvertas Direktīvas [90/435] 2. panta a) punktā — kam ir atbilstoši šajā lietā piemērojamie Somijas tiesību akti par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā —, un ņemot vērā, ka *SICAV* [...] saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes valsts nodokļu tiesisko regulējumu ir atbrīvota no ienākuma nodokļa? Vai, ņemot vērā šos apstākļus, ir pārkāpti iepriekš minētie EK līguma panti, ja Luksemburgā rezidējoša *SICAV* veida sabiedrība kā dividendu saņēmēja Somijā nav atbrīvota no dividendēm piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 23 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43., 48., 56. un 58. pants pieļauj tādas dalībvalsts tiesību aktus, kuros no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbrīvotas dividendes, kuras šajā valstī rezidējoša meitas sabiedrība izmaksā tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai vai ieguldījumu fondam, bet kuros paredzēts, ka šis nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir piemērojams līdzīgām dividendēm, kuras

izmaksātas *SICAV* veida mātes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv pirmās valsts tiesībās nepazīstamā juridiskā formā, kura nav iekļauta Direktīvas 90/435 2. panta a) punktā ietvertajā sabiedrību sarakstā, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši citas dalībvalsts tiesību aktiem.

²⁴ Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienas tiesības (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts, un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 16. punkts).

²⁵ Turklāt ir arī jānorāda, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci ar konvenciju vai vienpusējā ceļā definēt to nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, it īpaši attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly*, *Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts; 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N*, Krājums, I-7409. lpp., 44. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Amurta*, 17. punkts).

²⁶ Tikai izmaksājot dividendes, kas ietilpst Direktīvas 90/435 piemērošanas jomā, tās 5. pants liek dalībvalstīm no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbrīvot dividendes, kuras meitas sabiedrība izmaksājusi savai mātes sabiedrībai.

27 Kā norāda iesniedzējtiesa, pamata lietā aplūkojamā situācija neietilpst Direktīvas 90/435 piemērošanas jomā, jo *SICAV* veida sabiedrība neatbilst šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem.

28 Tiesa jau ir atzinusi, ka dalībvalstīm ir tiesības attiecībā uz dalību sabiedrībās, uz kuru Direktīva 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik lielā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubultā nodokļa uzlikšana sadalītajai peļņai, un šajā nolūkā vienpusēji vai ar konvencijām, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest mehānismus, kuri ir paredzēti, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu. Tomēr šis apstāklis vien tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā Līgumā garantētajai aprites un pārvietošanās brīvībai (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts, un lietā *Amurta*, 24. punkts).

29 Tā kā iesniedzējtiesa savu jautājumu ir uzdevusi gan saistībā ar EKL 43. un 48. pantu, gan saistībā ar EKL 56. un 58. pantu, iepriekš ir jānoskaidro, vai un cik lielā mērā pamata lietā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums var ietekmēt šajos pantos garantētās brīvības.

Par attiecīgo brīvību

30 Jānorāda, ka valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem atbrīvojuma no nodokļa ienākumu gūšanas vietā piemērošana dividendēm, ko izmaksā kāda sabiedrība rezidente, ir atkarīga, pirmkārt, no tā, vai sabiedrība, kas saņem dividendes, ir sabiedrība rezidente vai nerezidente, un, otrkārt, — attiecībā uz sabiedrībām nerezidentēm, kas saņem dividendes, — no sabiedrībai, kas saņem dividendes, piederošās kapitāldaļas apmēra sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, kā arī no tā, vai tā ir kvalificējama kā sabiedrība

Direktīvas 90/435 2. panta nozīmē, var būt piemērojams gan EKL 43. pants, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pants, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti.

31 Atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā nevar saņemt ne sabiedrības nerezidentes, kurām piederošās kapitāldaļas apmērs sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, ir mazāks par valsts tiesību aktos noteikto maksimālo robežu, kas laikā, kad radās pamata prāvā aplūkojamie fakti, atbilda 20 % no pamatkapitāla, ne arī sabiedrības, kas, kaut arī to kapitāldaļās apmērs būtu lielāks par šo maksimālo robežu, neatbilst sabiedrības definīcijai Direktīvas 90/435 2. panta nozīmē.

32 Kā izriet no lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu, pamata lietā sabiedrībai, kas saņem dividendes, pieder 100 % sabiedrības, kas izmaksā dividendes, kapitāldaļu, bet tā netiek uzskatīta par sabiedrību minētās direktīvas 2. panta nozīmē.

33 Tādējādi ir jākonstatē, ka pamata lieta ir tikai par pamata prāvā aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma ietekmi uz tādas sabiedrības rezidentes situāciju, kas ir izmaksājuši dividendes akcionāriem, kuriem pieder tās kapitāldaļas un kuriem tādējādi ir piešķirta zināma ietekme uz minētās sabiedrības lēmumiem un ļauts ietekmēt tās darbības (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 38. punkts, un 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā *C-284/06 Burda*, Krājums, I-4571. lpp., 72. punkts).

34 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja sabiedrībai pieder kapitāldaļas citā sabiedrībā, kas tai piešķir zināmu ietekmi uz tās lēmumiem un ļauj tai ietekmēt tās darbības, jāpiemēro Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. it īpaši

iepriekš minētos spriedumus lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 39. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 27. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 20. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Burda*, 69. punkts).

35 Pieņemot, ka pamata lietā aplūkotajiem tiesību aktiem varētu būt ierobežojoša ietekme uz kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un līdz ar to tā neattaisno autonomu šo tiesību aktu pārbaudi no EKL 56. panta viedokļa (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts, kā arī lietā *Oy AA*, 24. punkts).

36 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā tikai EKL 43. un 48. pantu.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

37 No Tiesas judikatūras izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā paredzēta Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās dalībvalsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenā uzņēmējdarbības vieta atrodas Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembra spriedums lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 20. punkts).

- 38 Attiecībā uz sabiedrībām ir būtiski norādīt, ka to juridiskā adrese EKL 48. panta nozīmē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti kādas dalībvalsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām šim nolūkam ir pilsonība. Pieļaut, ka rezidences dalībvalsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tikai tadēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt EKL 43. pantu bezjēdzīgu. Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts sabiedrībām, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 43. punkts, lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 22. punkts, un lietā *Burda*, 77. punkts, kā arī 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-282/07 Truck Center*, Krājums, I-10767. lpp., 32. punkts).
- 39 Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka akciju sabiedrība vai ieguldījumu fonds, kas dibināts saskaņā ar Somijas tiesību aktiem un kas saņem dividendes no citas sabiedrības, kuras juridiskā adrese arī atrodas šajā dalībvalstī, principā ir atbrīvoti no nodokļa par tām, bet par dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksājusi sabiedrībai nerezidentei, kas netiek uzskatīta par sabiedrību Direktīvas 90/435 2. panta nozīmē, ir jāmaksā nodoklis ienākumu gūšanas vietā.
- 40 Tā kā sabiedrības rezidentes izmaksātas dividendes vispirms tiek apliktas ar nodokli kā šīs sabiedrības gūtā peļņa, tad sabiedrībai nerezidentei, kas saņem dividendes un kas netiek uzskatīta par sabiedrību Direktīvas 90/435 2. panta nozīmē, tāpēc, ka tiek iekasēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, par šīm dividendēm nodoklis tiek uzlikts vairākkārt, bet šāda nodokļu vairākkārtēja uzlikšana netiek piemērota dividendēm, ko saņem akciju sabiedrība rezidente vai ieguldījumu fonds rezidents.
- 41 Šāds atšķirīgs dividendēm piemērojams nodokļu režīms mātes sabiedrībās atkarībā no to juridiskās adreses atrašanās vietas var būt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā aizliegts EKL 43. un 48. pantā, jo tas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, un līdz ar to tās var atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas dalībvalstī, kas ievieš šādu atšķirīgu režīmu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 29. un 30. punkts).

- 42 Protams, Tiesa jau ir nospriedusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti (iepriekš minētie spriedumi lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 34. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 37. punkts).
- 43 Tomēr, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai, noslēdzot konvenciju, uzliek ienākuma nodokli ne tikai akcionāriem rezidentiem, bet — par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, — arī akcionāriem nerezidentiem, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kurā atrodas akcionāri rezidenti (iepriekš minētie spriedumi lietās *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts, lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 35. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 38. punkts).
- 44 Tādējādi, tā kā dalībvalsts ir izvēlējusies pasargāt mātes sabiedrības rezidentes no nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas peļņai, ko izmaksā mātes sabiedrība rezidente, šis pasākums ir jāpiemēro arī mātes sabiedrībām nerezidentēm, kas atrodas līdzīgā situācijā, jo analoga nodokļu uzlikšana šīm sabiedrībām nerezidentēm izriet no tās nodokļu kompetences īstenošanas attiecībā uz šīm nerezidentēm (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 37. punkts).
- 45 Somijas valdība tomēr uzskata, ka, tā kā valsts tiesību akti neļauj Somijā izveidot sabiedrības, kuru juridiskā forma būtu identiska saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibinātas *SICAV* formai, pēdējā minētā tās juridiskās formas un nodokļu režīma dēļ atrodas situācijā, kas objektīvi atšķiras no Somijā dibinātām sabiedrībām vai ieguldījumu fondiem.

46 Minētā valdība norāda, ka atšķirībā no Somijas akciju sabiedrības *SICAV* nemaksā ienākuma nodokli dalībvalstī, kurā tā ir dibināta, jo Luksemburgā šāda sabiedrība maksā tikai kapitāla nodokli atbilstoši likmei 0,01 %, un peļņai, ko tā izmaksā kādai personai, kuras domicils ir kādā citā dalībvalstī, netiek piemērots nekāds nodoklis ieņēmumu gūšanas vietā. Savukārt dividendes, ko saņēmušas Somijas akciju sabiedrības, ir atbrīvotas no nodokļa tikai tāpēc, lai novērstu to vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, izmaksājot peļņu akciju sabiedrībām, bet citi to ienākumi ir apliekami ar nodokli.

47 Itālijas valdība šajā sakarā piebilst, ka *SICAV*, kas darbojas nekustamo īpašumu nozarē, uz kuru neattiecas Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.), un kuras vienīgais darbības iemesls ir kolektīvie tādu līdzekļu ieguldījumi, kas iegūti, pārdodot savas akcijas publiski, ir pilnībā caurspīdīga struktūra, kuras mērķis ir ar kolektīvas pārvaldīšanas palīdzību sekmēt individuālo katra dalībnieka ieguldījumu, un kā tāda nav līdzīga parastai sabiedrībai. Šādas sabiedrības īpašais raksturs attaisno to, ka tā ir atbrīvota no ienākuma nodokļa dalībvalstī, kurā tā ir dibināta, jo vienīgie vērā ņemamie ienākumi faktiski ir katra dalībnieka ienākumi. Problēma, kas saistīta ar nodokļa vairākkārtēju uzlikšanu, līdz ar to skar nevis *SICAV*, bet gan tās dalībniekus, un tādējādi šis jautājums būtu jārisina attiecīgās dalībvalsts tiesībās.

48 Attiecībā uz *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, salīdzinājumu ar ieguldījumu fondu, kurš dibināts saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, Somijas valdība uzsver, pirmkārt, ka pamata lietā aplūkojamajā laika posmā ar valsts tiesisko regulējumu šādam fondam, kas ir atbrīvots no nodokļa, bija aizliegts veikt tādus ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kādi ir minēti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu. Otrkārt, *SICAV* izmaksātā peļņa Luksemburgā netika aplikta ar nodokli ienākumu gūšanas vietā pretēji peļņai, ko Somijas ieguldījumu fonds izmaksājis personai, kas ir citas dalībvalsts rezidente, ja vien kādā lūgumā, kas noslēgts, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, nav paredzēts citādi.

49 Šai argumentācijai nevar piekrist.

50 Pirmkārt, ir jānorāda — tas, ka Somijas tiesībās nepastāv tāda veida sabiedrības, kuru juridiskā forma būtu identiska saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātas *SICAV* formai, pats par sevi nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, jo, tā kā dalībvalstu tiesības sabiedrību darbības jomā Kopienā nav pilnībā saskaņotas, brīvība veikt uzņēmējdarbību zaudētu jebkādu lietderīgo iedarbību.

51 Otrkārt, Somijas valdības minētais apstāklis, ka Luksemburgā *SICAV* ienākumi netiek aplikti ar nodokli, pat pieņemot, ka tas ir pierādīts, neveido atšķirību starp *SICAV* un akciju sabiedrību rezidenti, kas pamatotu atšķirīgu attieksmi saistībā ar nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko saņēmušas šo abu kategoriju sabiedrības.

52 Proti, no vienas puses, kā norāda Somijas valdība, par dividendēm, ko kāda sabiedrība rezidente izmaksājusi citai sabiedrībai rezidentei, neiekasē nodokli, ne piemērojot nodokli ienākumu gūšanas vietā, ne arī kā daļai no ienākumiem, ko gūst sabiedrība, kura saņem dividendes. Tādējādi ar to, ka šīs kategorijas ienākumiem Luksemburgā netiek piemērots nodoklis, nevar pamatot, ka šie ienākumi tiek aplikti ar nodokli Somijā, jo tā ir izvēlējusies neīstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz šādiem ienākumiem, ja tos saņem Somijā dibinātas sabiedrības.

53 No otras puses, Somijas valdība nav norādījusi, kādā veidā nodokļu režīms, kas piemērojams citu kategoriju ienākumiem, kurus gūst sabiedrības rezidentes un *SICAV* nerezidentes, ir piemērots, lai novērtētu šo divu veidu sabiedrību līdzību saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendēm.

- 54 Treškārt, vērā ņemams nav arī Itālijas valdības arguments, ka tāpēc, ka Luksemburgas Lielhercogiste ar nodokli neaplied *SICAV* ienākumus, nodokļu vairākkārtēja uzlikšana skar nevis *SICAV*, bet gan tās akcionārus, un tā būtu jānovērš dalībvalstij, kurā šie akcionāri ir rezidenti. Tieši Somijas Republika, pakļaujot nodokļu ienākumu gūšanas vietā iekasēšanai ienākumus, kas jau ir bijuši aplikti ar nodokļiem sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, ir radījusi nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu, ko šī dalībvalsts ir vēlējies novērst attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībām rezidentēm.
- 55 Šajos apstākļos Somijas un Itālijas valdības norādītās atšķirības, kas pastāv starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un akciju sabiedrību, kura dibināta saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, nav pietiekamas, lai tās objektīvi būtu nošķiramas nolūkā piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendēm. Tādējādi vairs nav jāpārbauda, kādā mērā minēto valdību norādītās atšķirības starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un Somijas ieguldījumu fondu ir būtiskas, lai radītu šādu objektīvu situācijas atšķirību.
- 56 No tā izriet, ka atšķirīga attieksme pret *SICAV* nerezidentēm un akciju sabiedrībām rezidentēm saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko tām izmaksā sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā aizliegta EKL 43. un 48. pantā.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumu

- 57 No Tiesas judikatūras izriet, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieļaut tikai tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas

nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 27. punkts, kā arī 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 58 Somijas valdība šajā sakarā norāda, ka valsts režīms paredz novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo atbrīvojums no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībai, kura dibināta nevis Somijas Republikā, bet citā dalībvalstī, kas pati nemaksā nodokli par šo ienākumu un kurā ienākumu izmaksāšana netiek aplikta ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, rada risku, ka varētu rasties mākslīgi veidojumi, kas paredzēti, lai izvairītos no ienākumu jebkāda veida aplikšanas ar nodokli.
- 59 Turklāt pamata prāvā aplūkojamais nodokļu režīms paredz novērst tādu rīcību, kas varētu apdraudēt Somijas Republikas tiesības īstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci saistībā ar darbībām, kas veiktas tās teritorijā. Nodokļa ienākumu gūšanas vietā piemērošana tādējādi būtu pamatota ar vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu, par ko vienojusies šī dalībvalsts un Luksemburgas Lielhercogiste nodokļu konvencijā, saskaņā ar kuru valsts, kurā tiek gūti ienākumi, saglabā tiesības ienākumu gūšanas vietā iekasēt 5 % no tiem.
- 60 Itālijas valdība piebilst, ka atbrīvojums no nodokļa ienākumu gūšanas vietā mudinātu sabiedrību grupas izveidot savas mātes sabiedrības valstīs, kur nodokļi ir zemāki vai pat to nav, un tas sabiedrību grupām pilnībā sniegtu tiesības izvēlēties, kur un kādā mērā dividendes, kas gūtas kādas dalībvalsts teritorijā, ir jāapliek ar nodokli, jo šai dalībvalstij tiktu atņemta kompetence uzlikt nodokļus par šīm dividendēm. Šī valdība arī uzskata, ka vajadzība novērst izvairīšanos no nodokļa maksāšanas un saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadali attaisno nodokļa ienākumu gūšanas vietā piemērošanu.
- 61 Visbeidzot, Somijas valdība uzskata, ka pamata lietā aplūkojamo tiesisko regulējumu pamato vajadzība saglabāt Somijas nodokļu režīma konsekvenci, kura balstās uz principu, ka atbrīvojums no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko saņēmusi akciju sabiedrība rezidente un ieguldījumu fonds rezidents, tiek kompensēts, uzliekot nodokli atbilstošajiem ienākumiem, ko guvusi fiziska persona, kura saņem

dividendes, jo akciju sabiedrības akcionārs maksā nodokli par šīm dividendēm un peļņa, ko izmaksājis ieguldījumu fonds, Somijā tiek uzskatīta par ienākumu no kapitāla, kas tiek aplūkots ar nodokli atbilstoši 28 % likmei.

62 Somijas un Itālijas valdību šādi norādīto pamatojumu nevar pieņemt.

63 Vispirms attiecībā uz argumentu par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā sakarā skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 26. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 57. punkts, lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts, un lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. punkts).

64 Lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu varētu pamatot ar cīņu pret ļaunprātīgām darbībām, konkrētajam šāda ierobežojuma mērķim ir jābūt radīt šķēršļus darbībām, ko raksturo pilnīgi fiktīvu mehānismu, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, izveide, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības (iepriekš minētie spriedumi lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. punkts).

65 Pietiek norādīt, ka pamata lietā aplūkojamais nodokļu režīms specifiski neattiecas uz šādiem pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kas izveidoti tikai tāpēc, lai izvairītos no nodokļiem, kuri parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības, un tādējādi to nevar pamatot ar iemesliem, kas saistīti ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu.

- 66 Turklāt attiecībā uz argumentu par sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu ir jāatgādina, ka šādu pamatojumu var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Oy AA*, 54. punkts, un lietā *Amurta*, 58. punkts).
- 67 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli sabiedrībām, kas saņem dividendes un kas ir dibinātas tās teritorijā, attiecībā uz šāda veida ienākumiem, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām, kas saņem dividendes (iepriekš minētais spriedums lietā *Amurta*, 59. punkts).
- 68 Šajā sakarā tam, ka nodokļu konvencijā Somijas Republikai ir paredzētas tiesības īstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz dividendēm, ko šajā dalībvalstī dibinātas sabiedrības izmaksājušas personām, kuras ir Luksemburgas rezidentes, nav nozīmes.
- 69 Dalībvalsts nevar atsaukties uz konvenciju, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai ir jāpilda saskaņā ar Līgumu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 53. punkts, kā arī lietā *Amurta*, 55. punkts).
- 70 Turklāt, tā kā par dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības rezidentes, nodokļus kā par gūto peļņu maksā sabiedrības, kas tās izmaksā, atbrīvojums no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par šīm dividendēm neliedz Somijas Republikai īstenot tiesības uzlikt nodokli par ienākumiem, kas attiecas uz tās teritorijā veiktajām darbībām.

- 71 Visbeidzot, attiecībā uz argumentu par Somijas nodokļu režīma konsekvences saglabāšanu ir jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi, ka vajadzība saglabāt šādu konsekvenci var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu (skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumus lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; lietā C-300/90 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Keller Holding*, 40. punkts, un lietā *Amurta*, 46. punkts, un 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 37. punkts).
- 72 Lai pieņemtu argumentu, kas ir balstīts uz šādu pamatojumu, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *ICI*, 29. punkts, 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Keller Holding*, 40. punkts), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (iepriekš minētie spriedumi lietā *Manninen*, 43. punkts, un lietā *Deutsche Shell*, 39. punkts, kā arī 2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts).
- 73 Atbilstoši pamata lietā aplūkojamam nodokļu režīmam atbrīvojumam no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm nav izvirzīts nosacījums, ka dividendes, ko saņēmusi akciju sabiedrība, tai ir jāizmaksā tālāk un ka to aplikšana ar nodokli, ko maksā minētās sabiedrības kapitāldaļu turētāji, ļauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā.
- 74 Tādējādi šī sprieduma 72. punktā minētās judikatūras nozīmē nepastāv tieša saikne starp atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā un nodokļa iekasēšanu par minētajām dividendēm kā par ienākumiem, ko guvuši akciju sabiedrības kapitāldaļu turētāji.

75 No tā izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko paredz pamata lietā aplūkojamais tiesiskais regulējums, nevar pamatot vajadzība saglabāt Somijas nodokļu režīma konsekvenci.

76 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka EKL 43. un 48. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, kas no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbrīvo dividendes, kuras meitas sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, izmaksājusi tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai, bet kas paredz, ka šāds nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir jāmaksā par līdzīgām dividendēm, kuras izmaksātas *SICA V* veida mātes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv tādā juridiskā formā, kura pirmās valsts tiesībās nav pazīstama un kura nav iekļauta Direktīvas 90/435 2. panta a) punktā ietvertajā sabiedrību sarakstā, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši otras dalībvalsts tiesību aktiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EKL 43. un 48. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, kas no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbrīvo dividendes, kuras meitas sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, izmaksājusi tajā pašā valstī dibinātai akciju sabiedrībai, bet kas paredz, ka šāds nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir jāmaksā par līdzīgām dividendēm, kuras izmaksātas ieguldījumu sabiedrības ar mainīgu pamatkapitālu (*SICAV*) statusam atbilstoši mātes sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente un kas pastāv tādā juridiskā formā, kura pirmās valsts tiesībās nav pazīstama un kura nav iekļauta sabiedrību sarakstā, kas ietverts 2. panta a) punktā Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro [mātes uzņēmumiem] un [meitas uzņēmumiem], kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK, un kas ir atbrīvota no ienākuma nodokļa atbilstoši otras dalībvalsts tiesību aktiem.

[Paraksti]