

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 14. novembrī\*

Lieta C-513/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 1. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 15. decembrī, tiesvedībā

***Mark Kerckhaert,***

***Bernadette Morres***

pret

***Belgische Staat.***

TIESA (virspalāta)

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

\* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerālvokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*],  
sekretāre M. Fereira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 11. janvārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- M. Kerkherta [*Kerckhaert*] un B. Moresas [*Morres*] vārdā — L. de Brū [*L. De Broe*] un P. Veitinks [*P. Wytinck*], *advocaten*,
- Beļģijas valdības vārdā — E. Dominkovica [*E. Dominkovits*] un M. Vimmers [*M. Wimmer*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,
- Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], pārstāve,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [*C. Jackson*], pārstāve, kam palīdz S. Mūra [*S. Moore*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā R. Liāls [*R. Lyaal*] un V. Vilss [*W. Wils*],  
pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 73.b panta 1. punkta (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts) interpretāciju.
- 2 Šis prejudiciālais lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp M. Kerkhertu un B. Moresu (turpmāk tekstā — “Iaulātie Kerkherts un Moresa”) un *Gewestelijke Directie Antwerpen I* (turpmāk tekstā — “Beļģijas nodokļu iestāde”) sakarā ar minētās iestādes atteikumu Iaulātajiem piešķirt vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu 15 % apmērā, kas paredzēts 1964. gada 10. marta Konvencijas par nodokļu dubulto neuzlikšanu un abpusējas administratīvās un juridiskās palīdzības noteikumiem ienākuma nodokļu jomā, kas noslēgta starp Beļģiju un Franciju un kas grozīta ar 1971. gada 15. februārī parakstīto papildu vienošanos (turpmāk tekstā — “Francijas un Beļģijas konvencija”), 19. panta A daļas 1. punkta otrajā daļā.

## Beļģijas nodokļu tiesību akti

### *Ienākumu nodokļu kodekss*

- 3 Saskaņā ar Ienākumu nodokļu kodeksa (turpmāk tekstā — “Nodokļu kodekss”) 171. panta 3. punktu dividendēm piemēro 25 % nodokļa likmi.
- 4 Nodokļu kodeksa 187. pantā sākotnēji bija paredzēts, ka attiecībā uz ienākumiem no akcijām vai daļām un ieguldījumiem, kam ārvalstīs ir piemērots ienākuma nodoklis, sabiedrību nodoklis vai nerezidentu nodoklis, nodokli samazina, piemērojot ārvalstu nodokļa vienotas likmes atskaitījumu.
- 5 Pēc grozījumiem tiesību aktos fiziskas personas vairs nevarēja pretendēt uz šo nodokļa kredītu, ja dividendes izmaksā citā dalībvalstī reģistrēti uzņēmumi no ienākumiem, kuri jau šajā dalībvalstī bija aplikti ar ienākumu nodokli, tādējādi, ka šiem ienākumiem ir piemērots nodoklis to gūšanas valstī (nodoklis pirms dividenžu izmaksas), kā arī 25 % nodoklis, kas paredzēts Nodokļu kodeksa 171. panta 3. punktā.

### *Francijas un Beļģijas konvencija*

- 6 Francijas un Beļģijas konvencija paredz cita starpā novērst nodokļu dubultas aplikšanas situācijas, kas attiecas uz maksājumiem ienākumu nodokļa veidā, ko maksā viena un tā pati persona Francijā un Beļģijā.

## 7 15. panta 3. punktā tā noteic:

“Francijas sabiedrības-rezidentes izmaksātas dividendes, kas dotu tiesības uz nodokļa kredītu, ja tās saņemtu Francijas rezidenti, piešķir tiesības, ja tās tiek izmaksātas fiziskai personai, Beļģijas rezidentam, uz nodokļa kredīta izmaksu pēc (nodokļa) atskaitījuma, kas aprēķināts 15 % apmērā no bruto dividendes, ko veido izmaksājamā dividende un nodokļa kredīts.”

- 8 Saskaņā ar šīs pašas konvencijas 19. panta A daļas 1. punktu ir paredzēts, ka, ja Francijas sabiedrība-rezidente dividendes izmaksā Beļģijas rezidentam, kas nav sabiedrība, kurai piemēro sabiedrību nodokli, un ja Francijā šīm dividendēm piemērots nodoklis to gūšanas vietā, no dividenžu summas maksājamais nodoklis Beļģijā, atskaitot ieturējumu Francijā, tiek samazināts, pirmkārt, par dividendēm [Beļģijā] automātiski piemēroto parastās likmes nodokli un, otrkārt, par vienotas likmes ārvalstu nodokļa atskaitījumu, kas atskaitāms Beļģijas tiesību aktos noteiktajos apstākļos, tomēr šī daļa nevar būt mazāka par 15 % no šīs neto summas.

### **Pamata prāva un prejudiciālais jautājums**

- 9 Laulātie Kerkherts un Moresa, kas dzīvo Beļģijā, 1995. un 1996. gadā ir saņēmuši dividendes no Francijā reģistrētas sabiedrības *Eurofers SARL*.

- 10 Daļa no saņemtajām summām atbilst nodokļa kredītam — 50 % no pārskaitītajām dividendēm, ko Francijas nodokļu iestādes piešķirušas saskaņā ar Francijas un Beļģijas konvencijas 15. panta 3. punktu kā sabiedrību nodokļa kompensāciju. Saskaņā ar šo noteikumu šis nodokļa kredīts tika pielīdzināts ienākumiem no dividendes. Bruto dividendēm Francijā piemēroja 15 % atskaitījumu, ieturot ienākumu nodokli ienākumu gūšanas vietā.
- 11 Laulātie Kerkherts un Moresa deklarēja, ka saņēmuši no sabiedrības *Eurofers SARL* BEF 34 566 204 (856 873,81 euro) un BEF 7 173 702 (177 831,43 euro) kā ienākumus attiecīgi par 1995. un 1996. gadu. Ienākumu deklarācijā viņi lūdza piešķirt nodokļu priekšrocību, kas paredzēta Francijas un Beļģijas konvencijas 19. panta A daļas 1. punktā, kas atbilst Francijas nodoklim, kurš ieturēts ienākumu gūšanas vietā.
- 12 Tā kā Beļģijas likumdevējs bija šo priekšrocību atcēlis, viņu lūgums tika noraidīts.
- 13 Uzskatot, ka nodokļu priekšrocības atteikuma, par ko ir pamata lieta, rezultātā uz Francijas izcelsmes dividendēm tika attiecināta smagāka nodokļu nasta nekā tā, ko piemēro Beļģijā dibinātu sabiedrību dividendēm, laulātie Kerkherts un Moresa cēla prasību *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* [Ģentes Pirmās instances tiesa], lai atceltu Beļģijas nodokļu iestādes lēmumu, ar kuru noraidīts viņu lūgums, norādot it īpaši uz Līguma 73.b panta 1. punkta pārkāpumu.

- 14 Uzskatot, ka tās izskatāmajā prāvā nepieciešama Kopienu tiesību interpretācija, *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 56. panta 1. punkts (lietas rašanās apstākļu brīdī — EK līguma 73.b panta 1. punkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka ir aizliegts ierobežojums, kas izriet no vienas dalībvalsts (šajā lietā — Beļģijas) tiesību aktu par ienākumu aplikšanu ar nodokļiem noteikuma, saskaņā ar kuru gan daļu turētāja dividendes no daļām dalībvalstī reģistrētā uzņēmumā, gan dividendes no daļām dalībvalstī neregistrētos uzņēmumos tiek apliktas ar vienādu vienotu likmi, bet attiecībā uz dividendēm no daļām dalībvalstī neregistrētos uzņēmumos netiek ņemts vērā citā dalībvalstī piemērotais nodoklis ienākumu gūšanas vietā?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 15 Iesākumā ir jāatgādina iedibinātā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāisteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 21. punkts; 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz*, Krājums, I-7063. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts).
- 16 Iepriekš minētajos spriedumos lietās *Verkooijen*, *Lenz* un *Manninen* Tiesa uzskatīja, ka attiecīgo dalībvalstu tiesību aktos ir noteikta atšķirīga attieksme pret ienākumiem,

kas gūti no attiecīgā nodokļu maksātāja dzīvesvietas valstī reģistrētām sabiedrībām un sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, liedzot pēdējo minēto dividenžu saņēmējiem citiem piešķirtās nodokļu priekšrocības. Konstatējot, ka nodokļu maksātāju, kas saņem dividendes no sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, situācija objektīvi nav atšķirīga no to nodokļu maksātāju situācijas, kas saņem dividendes no to dzīvesvietas valstī reģistrētām sabiedrībām, Tiesa uzskatīja, ka attiecīgie tiesību akti rada šķēršļus Līgumā piešķirtajām brīvībām.

- 17 Pretēji laulāto Kerkherta un Moresas viedoklim pamata lieta tomēr atšķiras no lietām, kurās tika pasludināti iepriekš minētie spriedumi, jo Beļģijas nodokļu tiesību aktos netiek nošķirtas dividendes no sabiedrībām, kuras reģistrētas Beļģijā, un sabiedrībām, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, jo tām saskaņā ar Beļģijas likumu piemēro vienādu 25 % ienākuma nodokli.
- 18 Turklāt nebūtu jāatbalsta arguments, ka šajā lietā akcionāri, kas dzīvo Beļģijā, atrodas atšķirīgā situācijā atkarībā no tā, vai tie saņem dividendes no tajā pašā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības vai citā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības, tādējādi, ka vienāda attieksme pret akcionāriem, proti, vienotas ienākuma nodokļa likmes piemērošana, radītu diskrimināciju.
- 19 Ir tiesa, ka diskriminācija var rasties, ne tikai piemērojot atšķirīgus noteikumus līdzīgās situācijās, bet arī, ja tas pats noteikums tiek piemērots atšķirīgās situācijās (skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā *C-279/93 Schumacker, Recueil*, I-225. lpp., 30. punkts, un 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā *C-311/97 Royal Bank of Scotland, Recueil*, I-2651. lpp., 26. punkts). Tomēr attiecībā uz tā dzīvesvietas valsts nodokļu tiesību aktiem akcionāra, kas saņem dividendes, situācija noteikti nekļūst atšķirīga minētās judikatūras nozīmē tādēļ vien, ka viņš tās ir saņēmis no sabiedrības, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, kura, izmantojot savu nodokļu kompetenci, piemēro šīm dividendēm ienākuma nodokli ienākumu gūšanas vietā.



- 20 Tādos apstākļos kā šajā lietā nelabvēlīgas sekas, kas varētu izrietēt no tādas ienākumu aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošanas, kāda ir Beļģijas sistēma pamata lietā, izriet no divu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas.
- 21 Ir jāatgādina šajā sakarā, ka nodokļu dubultas aplikšanas novēršanas konvencijas, kas paredzētas EKL 293. pantā, kalpo, lai novērstu vai mazinātu negatīvās sekas iekšējā tirgus darbībai, kas izriet no iepriekšējā punktā norādīto valstu nodokļu sistēmu līdzāspastāvēšanas.
- 22 Taču Kopienas tiesības to pašreizējā stāvoklī un tādā situācijā kā pamata lietā nenosaka vispārējus kritērijus kompetences sadalei dalībvalstu starpā attiecībā uz nodokļu dubultās aplikšanas novēršanu Kopienas iekšienē. Abstrahējoties no Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 1990. gada 23. jūlija Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu, koriģējot asociēto uzņēmumu peļņu (OV L 225, 10. lpp.), un no Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), Kopienas tiesību sistēmā līdz šai dienai nav ieviests nekāds unificēšanas vai saskaņošanas pasākums nodokļu dubultās uzlikšanas gadījumam novēršanai.
- 23 Līdz ar to dalībvalstīm ir jāievieš pasākumi, kas vajadzīgi, lai novērstu tādus gadījumus kā šajā lietā esošais, izmantojot cita starpā sadales kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā nodokļu praksē. Tāds būtībā ir Francijas un Beļģijas konvencijas mērķis, kas šādos gadījumos nosaka nodokļu kompetences sadali starp Francijas Republiku un Beļģijas Karalisti. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tomēr neattiecas uz šo konvenciju.

- 24 Nemot vērā visus šos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka Līguma 73.b panta 1. punkts neiestājas pret tādiem dalībvalsts tiesību aktiem kā Beļģijas nodokļu tiesību akti, kas ienākuma nodokļa jomā dividendēm no akcijām sabiedrībās, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā, un dividendēm no akcijām sabiedrībās, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, piemēro to pašu vienoto nodokļa likmi, neparedzot iespēju atskaitīt šajā citā dalībvalstī ieturēto nodokli ienākumu gūšanas vietā.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

**EK līguma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts) neiestājas pret tādiem dalībvalsts tiesību aktiem kā Beļģijas nodokļu tiesību akti, kas ienākuma nodokļa jomā dividendēm no akcijām sabiedrībās, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā, un dividendēm no akcijām sabiedrībās, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, piemēro to pašu vienoto nodokļa likmi, neparedzot iespēju atskaitīt šajā citā dalībvalstī ieturēto nodokli ienākumu gūšanas vietā.**

[Paraksti]