

Lieta C-265/04

Margaretha Bouanich

pret

Skatteverket

(*Kammarrätten i Sundsvall* l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Tiešie nodok?i – Kapit?la br?va aprite – Nodok?i par dividend?m – Akciju atpirkšana – Akciju ieg?des izmaksu atskait?šanas iesp?ja – Atš?ir?ga attieksme pret rezidenti?m un nerezidenti?m – Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secin?jumi, sniegti 2005. gada 14. j?lij?

Tiesas spriedums (treš? pal?ta) 2006. gada 19. janv?r?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Kapit?la br?va aprite — Ierobežojumi*

(*EKL 56. un 58. pants*)

2. *Kapit?la br?va aprite — Ierobežojumi*

(*EKL 56. un 58. pants*)

1. EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas paredz, ka pamatkapit?la samazin?šanas gad?jum? akciju atpiršanas summa, kas tiek p?rskait?ta akcion?ram nerezidentam, ir apliekama ar nodok?iem k? dividenžu izmaksa un netiek pieš?irtas ties?bas atskait?t min?to akciju ieg?des izmaksas, kaut ar? t? pati summa, kas p?rskait?ta akcion?ram rezidentam, tiek aplikta k? kapit?la v?rt?bas pieaugums un tiek pieš?irtas ties?bas atskait?t ieg?des izmaksas.

Š?da tiesisk? regul?juma ietekm? kapit?la p?rrobežu p?rskait?jumi var k??t nepievilc?g?ki, gan p?rliedzinot investorus, kas nav š?s dal?bvalsts rezidenti, nepirkt to sabiedr?bu akcijas, kas ir š?s dal?bvalsts rezidentes, gan t? rezult?t? ierobežojot šo sabiedr?bu iesp?jas palielin?t kapit?la v?rt?bas pieaugumu, piesaistot investorus, kas nav š?s dal?bvalsts rezidenti.

T? k? akciju ieg?des izmaksas ir tieši saist?tas ar akciju atpiršanas laik? p?rskait?to summu, nav nek?du t?du atš?ir?bu starp rezidentu un nerezidentu objekt?vaj?m situ?cij?m, kas ?autu pamatot šaj? zi?? atš?ir?gu attieksmi.

(sal. ar 34., 40. un 43. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, kas izriet no konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kur? dividenžu aplikšanai ar nodok?iem akcion?riem nerezidenti?m noteikts zem?ks limits nek? akcion?riem rezidenti?m piem?rojamais, un, interpret?jot šo konvenciju, ?emot v?r? piem?rojam? ESAO konvencijas mode?a koment?rus, at?auj, nosakot akciju atpiršanas cenu pamatkapit?la samazin?šanas

gad?jum?, atskait?t šo akciju nomin?lv?rt?bu no akciju atpirkuma summas, kaut ar? akcion?riem rezidenti?m ir at?auts atskait?t šo akciju ieg?des izmaksas, iz?emot gad?jumu, kad, piem?rojojot min?to valsts tiesisko regul?jumu, pret akcion?riem nerezidenti?m nav nelabv?l?g?ka attieksme nek? pret akcion?riem rezidenti?m. Valsts tiesai ir j?konstat?, vai t?ds ir konkr?tais gad?jums.

(sal. ar 53. un 56. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2006. gada 19. janv?r? (*)

Tiešie nodok?i – Kapit?la br?va aprite – Nodok?i par dividend?m – Akciju atpiršana – Akciju ieg?des izmaksu atskait?šanas iesp?ja – Atš?ir?ga attieksme pret rezidenti?m un nerezidenti?m – Konvencija par dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu

Lieta C?265/04

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Kammarrätten i Sundsvall* (Zviedrija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2004. gada 17. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2004. gada 24. j?nij?, tiesved?b?

Margaretha Bouanich

pret

Skatteverket.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], S. fon B?rs [*S. von Bahr*], E. Borgs?Bartets [*A. Borg Barthel*] un U. Lehmušs [*U. L?hmus*] (referents),

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Buanišas [*Bouanich*] v?rd? – J. Gr?nlunds [*J. Gr?nlund*], *skattejurist*,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Kruse [*A. Kruse*], p?rst?vjs,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya?l*] un L. Str?ma van L?ra [*L. Str?m van Lier*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus tiesas s?d? 2005. gada 14. j?lij?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EKL 43., 48., 56. un 58. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums tika izteikts tiesvedībā Buaniša, Francijas pilsoņi un Zviedrijas akciju sabiedrības *Förvaltnings AB Ratos* (turpmāk tekstā – “Ratos”) akcionāri, pret *Skatteverket* (Zviedrijas Nodokļu pārvalde) par *Skatteverket* atteikumu atmaksāt Buanišai visus nodokļus, kas ieturti laikā, kad minētā sabiedrība atpirka akcijas pamatkapitāla samazināšanas ietvaros.

Atbilstošs valsts tiesību normas

Likums par dividenžu nodokļiem

- 3 Zviedrijas tiesiskais regulējums nodala akcionārus rezidentus no akcionāriem nerezidentiem attiecībā uz akcionāriem veikto pārskaitījumu aplikšanu ar nodokļiem akciju atpiršanas laikā, lai tās dzustu. Akcionāru rezidentu akciju atpiršana tiek aplikta ar nodokļiem kā kapitāla vērtības pieaugums ar tiesību uz atpirkamo akciju iegādes izmaksu atskaitījumu. Atlikumam tiek uzlikti nodokļi ar 30 % likmi. Tomēr akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, atpiršana tiek uzskatīta par dividenžu izmaksāšanu, kas nedod tiesības uz minēto atskaitījumu.

- 4 Dividenžu izmaksāšanas sistēma ir paredzēta likumā par dividenžu nodokļiem [*lag* (1970:624) *om kupongskatt*, turpmāk tekstā – “1970. gada likums”], kas ir piemērojams tikai fiziskām vai juridiskām personām, kas nav Zviedrijas rezidenti vai kam tajā nav pastāvīgās dzīvesvietas (turpmāk tekstā – “akcionāri nerezidenti”).

- 5 1970. gada likuma 1. pants nosaka – nodokļi valstij ir maksājumi par jebkādiem maksājumiem, kas veikti atbilstoši akcijām, ko izdod Zviedrijas sabiedrība. Šā likuma 2. panta otrajā daļā tiek precizēts, ka ar “maksājumiem” tiek saprasts jebkāds pārskaitījums akcionāram, tostarp pamatkapitāla samazināšanas gadījumā.

- 6 Šā likuma 5. pants nosaka 30 % likmi nodoklim, ar ko apliekami maksājumi, bet šā likme bieži tiek samazināta, piemērojot konvencijas par dubults nodokļu uzlikšanas novēršanu. Ja nodokļi ir ieturti ar lielāku likmi nekā tas, ko paredz šā konvencija, 1970. gada likuma 27. pants paredz tiesības uz atlīdzību.

- 7 Minētais likums nedod iespēju atskaitīt atpirkamo akciju iegādes izmaksas. Tādējādi akcionāram, kam piemērojams šis likums, tiek veikti nodokļu ieturējumi ar likmi 30 % no kopējās summas, kas saņemta saistībā ar atpiršanu. Tomēr spēkā esošo konvenciju par dubults nodokļu uzlikšanas novēršanu tiesību normas paredz citu risinājumu.

Francijas–Zviedrijas konvencija par dubults nodokļu uzlikšanas novēršanu

- 8 Konvencija, ko 1990. gada 27. novembrā savstarpīgi parakstīja Francijas Republikas valdība un Zviedrijas Karalistes valdība, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas un novērstu nodokļu nemaksāšanu ienākuma nodokļu un pašuma nodokļu jomā (turpmāk tekstā – “Francijas–Zviedrijas konvencija”), stājās spēkā 1992. gada 1. aprīlī.

- 9 Šīs konvencijas 10. panta 1. punkts paredz:

“Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir Ikgumslīdzijas valsts rezidente, citas Ikgumslīdzijas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokšiem šajā otrajā valstī.” [Neoficiāls tulkojums]

10 Saskaņā ar minētā panta 2. punktu:

“Šīs dividendes tpat ir apliekamas ar nodokšiem Ikgumslīdzijā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas maksā dividendes, un atbilstoši šīs valsts tiesību aktiem, bet tad, ja persona, kas saņem dividendes, ir patiesā saņēmēja, tādējādi uzliktie nodokši nevar pārsniegt 15 % no dividenžu bruto summas.” [Neoficiāls tulkojums]

11 Atbilstoši Francijas–Zviedrijas konvencijas 10. panta 5. punktam termins “dividendes”, kas tiek izmantots šajā pantā, tostarp ietver ienākumus no akcijām, kā arī ienākumus, uz kuriem attiecas izmaksāšanas kārtība, kas noteikta tādās tiesību aktos, kuri bija piemērojami dienā, kad šī konvencija stājas spēkā, Ikgumslīdzijā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes.

12 No minētās konvencijas 13. panta 6. punkta izriet, ka tās kapitāla pieaugums, ko rada akciju nodošana, kāda ir pamata lietā, ir apliekams ar nodokšiem tikai tajā Ikgumslīdzijā valstī, kuras rezidents ir cedents.

13 Tā pati konvencija balstās uz konvencijas par dubultās nodokšu uzlikšanas novēršanu modeli, ko izstrādājis Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) un kuram tpat ir izstrādāti komentāri.

14 Šis komentāru 28. punkts, kas attiecas uz ESAO konvencijas modeļa 10. pantu, norāda, ka par dividendēm tiek uzskatītas ne tikai peņas izmaksas, par kurām ticis pieņemts lēmums ikgādējā akcionāru kopsapulcē, bet arī citas priekšrocības, kas pārvēršamas naudas izteiksmē, – tās kā bezmaksas akcijas, atlaides, priekšrocības likvidācijas kvotas saņemšanai un slēptā peņas izmaksāšana. Šajā pantā paredzētās iespējas ir piemērojamas ar nosacījumu, ka valsts, kuras rezidente ir parādē esošā sabiedrība, šos maksājumus apliek ar nodokšiem kā dividendes.

15 Komentāru par ESAO konvencijas modeļa 13. pantu 31. punktā tiek precizēts, ka, ja akcionārs pārdēvis akcijas tās izdevušajai sabiedrībai šīs sabiedrības likvidācijas laikā vai tās brīvā pamatkapitāla samazināšanas laikā valstī, kuras rezidente ir šī sabiedrība, starpība starp pārdošanas cenu un akciju nominālvērtību var tikt uzskatīta par uzkrātās peņas izmaksāšanu, nevis par kapitāla vērtības pieaugumu. Minētais pants neaizliedz, ka valsts, kuras rezidente ir attiecīgā sabiedrība, apliek ar nodokšiem šādas izmaksas ar likmi, ko paredz ESAO konvencijas modeļa 10. pants. Šāda nodokšu uzlikšana ir pieļaujama, jo šī starpība ir ietverta terminā “dividendes” definīcijā, kas nostiprināta minētā 10. panta 3. punktā, kurš ir interpretēts komentāru par šo pantu 28. punktā.

16 Atbilstoši iesniedzējtiesas viedoklim Francijas–Zviedrijas konvencijas tiesību normu, kas ir interpretētas, ņemot vērā ESAO konvencijas modeli un tās komentārus, rezultātā nodokšu režīms, ko paredz 1970. gada likums, tika grozīta tā, ka nerezidentiem tika noteikta 15 % likme nodokšu maksājumiem un ka tika paredzētas tiesības uz atskaitījumu, kas atbilst atpirkto akciju nominālvērtībai.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

17 Pamatkapitāla samazināšanas operācijas ietvaros 1998. gada 2. decembrī *Ratos* par apmēram SEK 8 640 000 (EUR 917 000) atpirka B kategorijas akcijas, kuras bija ieguvusi Buaniša, Francijas rezidente. Maksāšanas laikā, piemērojot 1970. gada likumu un

Francijas–Zviedrijas konvenciju, no kopējās summas tika ieturēti nodokļi ar likmi 15 %, proti, apmēram SEK 1 300 000 (EUR 138 000).

18 Buaniša lūguma kompetentajai nodokļu pārvaldei atmaksāt, prioritāri, visu ieturēto nodokļu summu un, pakārtoti, daļu no ieturētajiem nodokļiem, kas aprēķināti no atpirkto akciju nominālvērtības.

19 Minētā nodokļu pārvalde 1999. gada 28. septembrī apmierināja tās pakārtoto prasījumu un atmaksāja apmēram SEK 167 000 (EUR 18 000).

20 Buaniša apstrīdēja šo lūgumu *Länsrätten i Dalarnas län* [Dālarnas rajona tiesa], izvirzot prasījumu par ieturēto nodokļu atlikuma atmaksu. Tā kā šī prasība ar 2001. gada 29. marta spriedumu tika noraidīta, prasītāja pamata prāvā iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesai.

21 Uzskatot, ka EK lūgums un Tiesas judikatūra nesniedz skaidru atbildi uz jautājumiem, kas radušies pamata prāvā, *Kammarrätten i Sundsvall* [Kamarātenes apgabaltiesa Sundsvālī] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 56. un 58. pants pieļauj, ka dalībvalsts summai, kas saņemta par vērtspapuru atpirkšanu, lai tos dzēstu, un ko pārskaitījusi akciju sabiedrība, kas reģistrēta šajā valstī, piemēro maksājumu veikšanas kārtību, nepieširost tiesības uz atpirkamo vērtspapuru 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 vērtspapuru atpirkšanu, lai tos dzēstu, tiek piemēroti vērtības pieauguma noteikumi, pieširost tiesības uz minēto vērtspapuru iegādes izmaksu atskaitījumu?

2) Ja atbilde ir noraidoša – vai, ja nodokļu konvencija par dubultās nodokļu 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 tās, kas piemērojama summai, ko pārskaita pirmās dalībvalsts akcionāram un otras dalībvalsts akcionāram gadījumā, ja tiek atpirkti vērtspapuri, lai tos dzēstu, atsaucoties uz ESAO konvencijas modeļa komentāriem, turklāt ataujot atskaitīt summu, kas atbilst atpirkto akciju nominālvērtībai, minētie EKL panti pieļauj, ka dalībvalsts piemēro tādus tiesisko regulējumu kā iepriekš minētais?

3) Vai EKL 43. un 48. pants pieļauj, ka dalībvalsts piemēro tādus tiesisko regulējumu, kāds ir minēts iepriekš?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

22 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamata prāvā, kurš paredz, ka gadījumā, ja tiek samazināts pamatkapitāls, summa par akciju atpirkumu, kas pārskaitīta akcionāram nerezidentam, ir apliekama ar nodokli kā dividenžu maksājums un nav piešķiramas tiesības uz minēto akciju iegādes izmaksu atskaitījumu, kaut arī tāda pat summa, kas pārskaitīta akcionāram rezidentam, ir apliekama ar nodokli kā kapitāla vērtības pieaugums ar tiesībām uz iegādes izmaksu atskaitījumu.

23 Buaniša apgalvo, ka 1970. gada likums paredz ierobežojumu valstu investoriem veikt investīcijas Zviedrijas sabiedrības un rada diskrimināciju, kas ir pretrunā ar EKL 56. pantu, ko

nevar attaisnot, pat ?emot v?r? EKL 58. panta ties?bu normas.

24 Zviedrijas vald?ba neapstr?d, ka 1970. gada likums neatbilst Kopienu ties?b?m. T? atz?st, ka Zviedrijas tiesisk? regul?juma par akciju atpiršanas maks?jumu aplikšanu ar nodok?iem rezult?t? attieksme pret akcion?riem, kas ir nodok?u maks?t?ji, ir atš?ir?ga atkar?b? no t?, vai tiem ir ierobežots vai neierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums Zviedrij?. L?dz ar to š?s sist?mas rezult?t? akcion?ram, kura nodok?u maks?šanas pien?kums ir ierobežots, dažk?rt ir j?maks? liel?ki nodok?i nek? t?dam akcion?ram, kura nodok?u maks?šanas pien?kums nav ierobežots.

25 Š? vald?ba piebilst, ka ir paredz?ts groz?t šo tiesisko regul?jumu t?, lai akcion?rs, kuram ir ierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums, var?tu no atp?rkamo akciju ieg?des atskait?t izmaksu summas.

26 Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka Zviedrijas tiesiskais regul?jums par atpirkuma maksas aplikšanu ar nodokli pamatkapit?la samazin?šanas gad?jum? ac?mredzami paredz atš?ir?gu regul?jumu akcion?riem rezidentiem un akcion?riem nerezidentiem. Ties?bas uz atpirkto akciju ieg?des izmaksu atskait?jumu ir nodok?u priekšroc?ba, kas tiek liegta akcion?riem nerezidentiem. Š? atš?ir?g? attieksme pret akcion?riem izraisa diskrimin?ciju, jo vien?d?s situ?cij?s attieksme ir atš?ir?ga, kaut ar? nav nek?das objekt?vas atš?ir?bas situ?cij?s, kas šaj? zi?? attaisnotu atš?ir?gu attieksmi pret div?m nodok?u maks?t?ju kategorij?m.

27 L?dz ar to Komisija uzskata, ka 1970. gada likuma rad?t? diskrimin?cija ir uzskat?ma par kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kas ir pretrun? ar EKL 56. pantu. No iesniedz?jtiesas r?kojuma izriet, ka nepast?v nek?di apst?k?i, kas atbilstoši EKL 58. pantam var?tu attaisnot š?da ierobežojuma past?v?šanu.

28 Vispirms ir j?atg?dina Tiesas past?v?g? judikat?ra, saska?? ar kuru – kaut ar? tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, š?m dal?bvalst?m tom?r ir j?izmanto sava kompetence, iev?rojot Kopienu ties?bas (skat. it ?paši Tiesas 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C?80/94 *Wielockx, Recueil*, I?2493. lpp., 16. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 19. punkts).

29 Akciju p?rdošana atpaka? emitenta sabiedr?bai, ko veica ar? Buaniša, ir uzskat?ma par kapit?la apriti Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EEK par L?guma 67. panta [panta tika atcelts ar Amsterdamas I?gumu] ?stenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta izpratn? un kapit?la aprites nomenklat?ras, kas ir š?s direkt?vas 1. pielikum?, izpratn?. Min?t? nomenklat?ra ir saglab?jusi savu nor?došo v?rt?bu j?dziena "kapit?la aprite" defin?šanai (skat. Tiesas 2003. gada 23. septembra spriedumu liet? C?452/01 *Ospelt un Schlössle Weissenberg, Recueil*, I?9743. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 5. j?lija spriedumu liet? C?376/03 *D.*, Kr?jums, I?5821. lpp., 24. punkts). L?dz ar to t?dam dar?jumam ir piem?rojams Kopienu tiesiskais regul?jums par kapit?la br?vu apriti.

30 EKL 56. pants nepie?auj nek?dus kapit?la aprites ierobežojumus dal?bvalstu starp?, ja vien tas nav attaisnojams saska?? ar EKL 58. pantu.

31 Lai atbild?tu uz pirmo jaut?jumu, vispirms ir j?p?rliecin?s, vai tas, ka dal?bvalsts atsaka akcion?riem nerezidentiem ties?bas uz atp?rkamo akciju ieg?des izmaksu atskait?jumu šo akciju atpiršanas laik?, ir uzskat?ms par kapit?la aprites ierobežojumu.

32 Šaj? zi?? ir j?atz?m?, ka 1970. gada likums nosaka atš?ir?gus noteikumus akcion?riem, kuri ieguvuši akcijas no Zviedrijas sabiedr?bas, atkar?b? no t?, vai tie ir vai nav Zviedrijas rezidenti. T?d?j?di tiem akcion?riem, kas ir Zviedrijas rezidenti, ja tiek samazin?ts pamatkapit?ls akciju

atpiršanas laik? ir at?auts atskait?t min?to akciju ieg?des izmaksas, bet akcion?riem nerezidenti?m tas nav at?auts. L?dz ar to ties?bas uz atskait?jumu ir uzskat?mas par nodok?u priekšroc?bu, kas ir pieejama tikai akcion?riem rezidenti?m.

33 Netiek apstr?d?ts, ka š?da nodok?u priekšroc?ba t?s ieguv?jiem ir nodok?u atvieglojums, jo akcion?riem nerezidenti?m, kas nevar š?du priekšroc?bu izmantot, ir j?maks? liel?ki nodok?i un t?d?j?di tie atrodas nelabv?l?g?k? st?vokl? nek? akcion?ri rezidenti.

34 Ir j?konstat?, k? to atz?m?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 33. un 34. punkt?, ka š?da tiesisk? regul?juma ietekm? kapit?la p?rrobežu p?rskait?jumi var k??t nepievilc?g?ki, gan p?rliedzinot investorus, kas nav Zviedrijas rezidenti, nepirkt to sabiedr?bu akcijas, kas ir Zviedrijas rezidentes, gan t? rezult?t? ierobežojot Zviedrijas sabiedr?bu iesp?jas palielin?t kapit?la v?rt?bas pieaugumu, piesaistot investorus, kas nav Zviedrijas rezidenti.

35 Š?dos apst?k?os ir j?konstat?, ka atteikums akcion?riem nerezidenti?m akciju atpiršanas laik? atskait?t akciju ieg?des izmaksas ir uzskat?ms par kapit?la aprites ierobežojumu EKL 56. panta izpratn?.

36 Turpm?k ir j?izv?rt?, vai šis ierobežojums var tikt attaisnots, ?emot v?r? tos iemeslus, kas noteikti EKL 58. panta 1. punkt?. No š?s ties?bu normas un t? paša panta 3. punkta izriet, ka dal?bvalsts sav? tiesiskaj? regul?jum? var noteikt atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem, kas ir rezidenti, un tiem, kas nav rezidenti, ja š? atš?ir?ba nav uzskat?ma par patva??gu diskrimin?ciju vai sl?ptu kapit?la br?vas aprites ierobežojumu.

37 K? jau tika konstat?ts š? sprieduma 34. punkt? – 1970. gada likums nosaka atš?ir?bu starp akcion?riem rezidenti?m un nerezidenti?m, uzliekot atš?ir?gu nodok?u lielumu summai, ko tie sa?em akciju atpiršanas laik?.

38 Tom?r ir j?noš?ir nevienl?dz?ga attieksme, kas ir pie?aujama atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam, no patva??gas diskrimin?cijas, ko aizliedz š? paša panta 3. punkts. No judikat?ras izriet, ka valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamata pr?v?, var tikt uzskat?ts par atbilstošu L?guma ties?bu norm?m, kas attiecas uz kapit?la br?vu apriti, ja atš?ir?g? pieeja attiecas uz situ?cij?m, kuras nevar objekt?vi sal?dzin?t, vai to attaisno p?r?kas visp?r?j?s intereses (skat. Tiesas 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I?4071. lpp., 43. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Manninen*, 28. un 29. punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu liet? C?512/03 *Blanckaert*, Kr?jums, I?7685. lpp., 42. punkts).

39 Šaj? zi?? ir j?izv?rt?, vai atš?ir?g? ien?kumu no akciju atpiršanas aplikšana ar nodok?iem akcion?riem rezidenti?m un akcion?riem nerezidenti?m ir attiecin?ma uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas.

40 Šaj? zi?? ir j?atz?st, ka ieg?des izmaksas ir tieši saist?tas ar akciju atpiršanas laik? p?rskait?to summu t?, ka rezidenti un nerezidenti šaj? zi?? atrodas sal?dzin?m? situ?cij?. Nav nek?du atš?ir?bu starp objekt?vaj?m situ?cij?m, kas ?autu pamatot šaj? zi?? atš?ir?gu attieksmi pret ab?m nodok?u maks?t?ju kategorij?m.

41 Š?dos apst?k?os t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? 1970. gada likums ir uzskat?ms par patva??gu diskrimin?ciju attiec?b? uz akcion?riem nerezidenti?m, jo objekt?vi sal?dzin?m? situ?cij? tiem tiek uzlikti liel?ki nodok?i nek? akcion?riem rezidenti?m.

42 Attiec?b? uz citiem attaisnojumiem, kas paredz?ti EKL 58. pant? vai Tiesas judikat?r?, ir j?atz?m?, ka tie nav tikuši izvirz?ti.

43 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamata prāvā, kas paredz, ka pamatkapitāla samazināšanas gadījumā akciju atpiršanas summa, kas tiek pārskaitīta akcionāram nerezidentam, ir apliekama ar nodokšiem kā dividenžu izmaksas un netiek piešķirtas tiesības atskaitīt minēto akciju iegādes izmaksas, kaut arī tādā pati summa, kas pārskaitīta akcionāram rezidentam, ir apliekama kā kapitāla vērtības pieaugums un tiek piešķirtas tiesības atskaitīt iegādes izmaksas.

Par otro jautājumu

44 Ar savu otro jautājumu iesniedzātjiesa jautā, vai atbilde uz pirmo jautājumu var būt citāda gadījumā, ja piemērojam nodokšu režīms izriet no konvencijas par dubultās nodokšu uzlikšanas novēršanu – tādā kā Francijas–Zviedrijas konvencija, kas akcionāriem nerezidentiem dividenžu aplikšanai ar nodokšiem nosaka limitu, kas ir zemāks nekā akcionāriem rezidentiem piemērojamais limits, un atļauj, interpretējot šo konvenciju, ņemot vērā ESAO komentārus par piemērojamo konvencijas modeli, atskaitīt šo akciju nominālvērtību no akciju atpiršanas summas.

45 Buaniša apgalvo, ka, ņemot vērā Francijas–Zviedrijas konvenciju, Francijas Republikai ir ekskluzīvas tiesības aplikēt ar nodokšiem vērtības palielinājumu, kas iegūts vērtspārņu atpiršanas darbījuma laikā. Tādējādi nodoklis, kas nepareizi ieturēts saskaņā ar dividenžu sistēmu, tai ir pilnībā jāatmaksā.

46 Komisija atsaucas uz judikatūru par nodokšu kredītu (Tiesas 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp.) un nodokšu priekšrocībām (Tiesas 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp.), lai pamatotu, ka Kapienu tiesību ieviešana nevar būt atkarīga no satura konvencijai par dubultās nodokšu uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp divām dalībvalstīm.

47 Komisija uzskata, ka tādā kārtībā, kāda tika aprakstīta pamata prāvā, kas piemērojama atbilstoši nodokšu konvencijai un interpretējama, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa komentārus, ir pretrunā ar EKL 56. un 58. pantu.

48 Šajā ziņā ir jāizvērtē, vai ir jāņem vērā Francijas–Zviedrijas konvencija, lai novērtētu, vai nodokšu tiesiskais regulējums atbilst Kapienu noteikumiem par kapitāla brīvu apriti. Ja atbilde ir apstiprinoša, turpmāk ir jāpārliedz, ka šī konvencija nesatur noteiktās pamatbrīvības ierobežojumu.

49 Ir jāatzīst, ka dubultās nodokšu uzlikšanas novēršana ir tikai viens no Kapienas mērķiem, kura īstenošana atbilstoši EKL 293. panta otrajam ievilkumam ir atkarīga no dalībvalstīm. Ja nepastāv Kapienas vienadošanas vai saskaņošanas pasākumi, kas vērsti uz nodokšu dubultās uzlikšanas novēršanu, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokšiem, lai novērstu, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, nodokšu dubulto uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējo konvenciju ietvaros var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokšu jomā (skat. Tiesas 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly*, *Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Saint-Gobain ZN*, 57. punkts, un lietā *D.*, 52. punkts).

50 Tomēr šis nodokšu kompetences sadalījums nepieļauj, ka dalībvalstis izraisa diskrimināciju pretēji Kapienu noteikumiem.

51 Tā kā nodokšu režīms, kas izriet no Francijas–Zviedrijas konvencijas, kas interpretēta,

Ēmot v?r? ESAO konvencijas mode?a koment?rus, ir da?a no atbilstoš?m ties?bu norm?m, kas piem?rojamas pamata pr?v?, un t? k? iesniedz?jtiesa šo sist?mu tieši t? ar? raksturo, Tiesai tas ir j??em v?r?, lai sniegtu Kopienu ties?bu interpret?ciju, kas b?tu noder?ga valsts tiesai. Tiesai nav j?interpret? valsts ties?bas, ne ar? j?izv?rt? to piem?rojam?ba šaj? gad?jum? (skat. it ?paši Tiesas 1996. gada 24. oktobra spriedumu liet? C?435/93 *Dietz, Recueil*, I?5223. lpp., 39. punkts, un 1998. gada 30. apr??a spriedumu liet? C?136/95 *Thibault, Recueil*, I?2011. lpp., 21. punkts).

52 Saist?b? ar nodok?u rež?mu, kas izriet no Francijas–Zviedrijas konvencijas, ir j?atg?dina, ka akcion?riem nerezidentiem, k?da ir ar? Buaniša, atbilstoši šai konvencijai, kas interpret?ta, Ēmot v?r? ESAO konvencijas mode?a koment?rus, akciju atpirkšanas laik? ir ties?bas atskait?t akciju nomin?lv?rt?bu no summas, kas apliekama ar nodok?iem. L?dz ar to tiek uzlikti nodok?i ar likmi 15 % no atlikuma.

53 Ēmot v?r?, ka akcion?riem rezidentiem tiek uzlikti nodok?i ar likmi 30 % no akciju atpirkšanas summas p?c ieg?des izmaksu atskait?juma, ir j?p?rliecin?s, vai šiem akcion?riem piem?rojamie noteikumi ir labv?l?g?ki nek? akcion?riem nerezidentiem. Lai veiktu š?du p?rbaudi, ir j?zina akciju ieg?des izmaksu lielums, k? ar? šo akciju nomin?lv?rt?ba.

54 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka faktu konstat?šana un izv?rt?šana ietilpst valsts tiesas, nevis Tiesas kompetenc? (Tiesas 1979. gada 15. novembra spriedums liet? 36/79 *Denkavit, Recueil*, 3439. lpp., 12. punkts; 1999. gada 5. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?175/98 un C?177/98 *Lirussi un Bizzaro, Recueil*, I?6881. lpp., 37. punkts, un 2000. gada 22. j?nija spriedums liet? C?318/98 *Fornasar u.c., Recueil*, I?4785. lpp., 31. punkts).

55 L?dz ar to iesniedz?jtiesai taj? notiekoš?s tiesved?bas ietvaros ir j?p?rbauda, vai tas, ka akcion?ri nerezidenti var atskait?t nomin?lv?rt?bu un tiem uzliekami nodok?i ar maksim?lo likmi 15 %, ir uzskat?ms par nelabv?l?g?ku attieksmi nek? rezidentiem, kuriem ir ties?bas atskait?t ieg?des izmaksas un kuriem tiek piem?rota 30 % likme.

56 T?d?j?di uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, kas izriet no konvencijas par dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu, k?da ir ar? Francijas–Zviedrijas konvencija, kur? dividenžu aplikšanai ar nodok?iem akcion?riem nerezidentiem noteikts zem?ks limits nek? akcion?riem rezidentiem piem?rojamais limits, un interpret?cijas, Ēmot v?r? piem?rojam? ESAO konvencijas mode?a koment?rus, rezult?t? ir at?auts atskait?t šo akciju nomin?lv?rt?bu no akciju atpirkuma summas, iz?mot gad?jumu, kad, piem?rojot min?to valsts tiesisko regul?jumu, pret akcion?riem nerezidentiem nav nelabv?l?g?ka attieksme nek? pret akcion?riem rezidentiem. Iesniedz?jtiesai ir j?konstat?, vai t?ds ir konkr?tais gad?jums pamata pr?v?.

Par trešo jaut?jumu

57 Ēmot v?r? atbildes uz pirmo un otro jaut?jumu, uz trešo jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

58 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atmaks?jami.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamata pr?v?, kas paredz, ka pamatkapit?la samazin?šanas gad?jum? akciju atpirkšanas summa, kas tiek p?rskait?ta akcion?ram nerezidentam, ir apliekama ar**

nodokšiem k? dividenžu izmaksa un netiek pieširts tiesbas atskaitit minito akciju iegdes izmaksas, kaut ar t? pati summa, kas p?rskaitta akcion?ram rezidentam, tiek aplikta k? kapit?la v?rt?bas pieaugums un tiek pieširts tiesbas atskaitit iegdes izmaksas;

2) EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, kas izriet no konvencijas par dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu, k?da ir ar? Konvencija, ko, lai izvair?tos no nodok?u dubultas uzlikšanas un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu ien?kuma nodok?u un ?pašuma nodok?u jom?, 1990. gada 27. novembr? savstarp?ji parakst?ja Francijas Republikas vald?ba un Zviedrijas Karalistes vald?ba, kur? dividenžu aplikšanai ar nodokšiem akcion?riem nerezidentiem noteikts zem?ks limits nek? akcion?riem rezidentiem piem?rojamais, un, interpret?jot šo konvenciju, ?emot v?r? piem?rojam? ESAO konvencijas mode?a koment?rus, at?auj, nosakot akciju atpiršanas cenu pamatkapit?la samazin?šanas gad?jum?, atskaitit šo akciju nomin?lv?rt?bu no akciju atpirkuma summas, iz?emot gad?jumu, kad, piem?rojot min?to valsts tiesisko regul?jumu, pret akcion?riem nerezidentiem nav nelabv?l?g?ka attieksme nek? pret akcion?riem rezidentiem. Iesniedz?jtiesai ir j?konstat?, vai t?ds ir konkr?tais gad?jums pamata pr?v?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – zviedru.