TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 19. janvārī *

Lieta C-265/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Kammarrätten i Sundsvall* (Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 17. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 24. jūnijā, tiesvedībā

Margaretha Bouanich

pret

Skatteverket.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents),

* Tiesvedības valoda — zviedru.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Buanišas [*Bouanich*] vārdā — J. Grēnlunds [*J. Grönlund*], *skattejurist*,

— Zviedrijas valdības vārdā — A. Kruse [*A. Kruse*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un L. Strēma van Līra [*L. Ström van Lier*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 14. jūlijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43., 48., 56. un 58. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika izteikts tiesvedībā Buaniša, Francijas pilsone un Zviedrijas akciju sabiedrības *Förvaltnings AB Ratos* (turpmāk tekstā — "*Ratos*") akcionāre, pret *Skatteverket* (Zviedrijas Nodokļu pārvalde) par *Skatteverket* atteikumu atmaksāt Buanišai visus nodokļus, kas ieturēti laikā, kad minētā sabiedrība atpirka akcijas pamatkapitāla samazināšanas ietvaros.

Atbilstošās 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 atpirkšanas laikā, lai tās dzēstu. Akcionāru rezidentu akciju atpirkšana tiek aplikta ar nodokļiem kā kapitāla vērtības pieaugums ar tiesībām uz atpērkamo akciju iegādes izmaksu atskaitījumu. Atlikumam tiek uzlikti nodokļi ar 30 % likmi. Tomēr akcionāriem, kas nav Zviedrijas rezidenti, atpirkšana 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 maksājami 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 šī likme bieži tiek samazināta, piemērojot konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu. Ja nodokļi ir ieturēti ar lielāku likmi nekā tā, ko paredz šī konvencija, 1970. gada likuma 27. pants paredz tiesības uz atlīdzību.

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

Francijas–Zviedrijas konvencija par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu

8 Konvencija, ko 1990. gada 27. novembrī savstarpēji parakstīja Francijas Republikas valdība un Zviedrijas Karalistes valdība, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas un novērstu nodokļu nemaksāšanu ienākuma nodokļu un īpašuma nodokļu jomā (turpmāk tekstā — "Francijas–Zviedrijas konvencija"), stājās spēkā 1992. gada 1. aprīlī.

9 Šās konvencijas 10. panta 1. punkts paredz:

"Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī." [Neoficiāls tulkojums]

10 Saskaņā ar minētā panta 2. punktu:

"Šīs dividendes tāpat ir apliekamas ar nodokļiem līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas maksā dividendes, un atbilstoši šās valsts tiesību aktiem, bet tad, ja persona, kas saņem dividendes, ir patiesā saņēmēja, tādējādi uzliktie nodokļi 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 tādos tiesību aktos, kuri bija piemērojami dienā, kad šī konvencija stājas spēkā, līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes.

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

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

14 Šo komentāru 28. punkts, kas attiecas uz ESAO konvencijas modeļa 10. pantu, norāda, 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, — tādas kā bezmaksas akcijas, atlaides, priekšrocības likvidācijas kvotas saņemšanai un slēptā peļņas izmaksāšana. Šajā pantā paredzētās iespējas ir piemērojamas ar nosacījumu, ka valsts, kuras rezidente ir parādā esošā sabiedrība, šos maksājumus apliek ar nodokļiem kā dividendes.

15 Komentāru par ESAO konvencijas modeļa 13. pantu 31. punktā tiek precizēts, ka, ja akcionārs pārdevis akcijas tās izdevušajai sabiedrībai šās sabiedrības likvidēšanas 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 peļņas izmaksāšanu, nevis par kapitāla vērtības pieaugumu. Minētais pants neaizliedz, ka valsts, kuras rezidente ir attiecīgā sabiedrība, apliek ar nodokļiem šādas izmaksas ar likmi, ko paredz ESAO konvencijas modeļa 10. pants. Šāda nodokļu uzlikšana ir pieļaujama, jo šī starpība ir ietverta termina "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 tā komentārus, rezultātā nodokļu režīms, ko paredz 1970. gada likums, tika grozīta tā, ka

nerezidentiem tika noteikta 15 % likme nodokļu 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 lūdza 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 lēmumu *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 iesniedzējtiesā.

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

"1) Vai EKL 56. un 58. pants pieļauj, ka dalībvalsts summai, kas saņemta par vērtspapīru atpirkšanu, lai tos dzēstu, un ko pārskaitījusi akciju sabiedrība, kas reģistrēta šajā valstī, piemēro maksājumu veikšanas kārtību, nepiešķirot tiesības uz atpērkamo vērtspapīru 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 vērtspapīru atpirkšanu, lai tos dzēstu, tiek piemēroti vērtības pieauguma noteikumi, piešķirot tiesības uz minēto vērtspapīru 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 tā, kas piemērojama summai, ko pārskaita pirmās dalībvalsts akcionāram un otras dalībvalsts akcionāram gadījumā, ja tiek atpirkti vērtspapīri, lai tos 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?"

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 tādu 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 ārvalstu investoriem veikt investīcijas Zviedrijas sabiedrībās un rada diskrimināciju, kas ir pretrunā ar EKL 56. pantu, ko nevar attaisnot, pat ņemot vērā EKL 58. panta tiesību normas.

24 Zviedrijas valdība neapstrīd, ka 1970. gada likums neatbilst Kopienu tiesībām. Tā atzīst, ka Zviedrijas tiesiskā regulējuma par akciju atpirkšanas maksājumu aplikšanu ar nodokļiem rezultātā attieksme pret akcionāriem, kas ir nodokļu maksātāji, ir atšķirīga atkarībā no tā, vai tiem ir ierobežots vai neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums Zviedrijā. Līdz ar to šīs sistēmas rezultātā akcionāram, kura nodokļu maksāšanas pienākums ir ierobežots, dažkārt ir jāmaksā lielāki nodokļi nekā tādam akcionāram, kura nodokļu maksāšanas pienākums nav ierobežots.

25 Šī valdība piebilst, ka ir paredzēts grozīt šo tiesisko regulējumu tā, lai akcionārs, kuram ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, varētu no atpērkamo akciju iegādes atskaitīt izmaksu summas.

26 Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka Zviedrijas tiesiskais regulējums par atpirkuma maksas aplikšanu ar nodokli pamatkapitāla samazināšanas gadījumā acīmredzami paredz atšķirīgu regulējumu akcionāriem rezidentiem un akcionāriem nerezidentiem. Tiesības uz atpirkto akciju iegādes izmaksu atskaitījumu ir nodokļu priekšrocība, kas tiek liegta akcionāriem nerezidentiem. Šī atšķirīgā attieksme pret akcionāriem izraisa diskrimināciju, jo vienādās situācijās attieksme ir atšķirīga, kaut arī nav nekādas objektīvas atšķirības situācijās, kas šajā ziņā attaisnotu atšķirīgu attieksmi pret divām nodokļu maksātāju kategorijām.

27 Līdz ar to Komisija uzskata, ka 1970. gada likuma radītā diskriminācija ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas ir pretrunā ar EKL 56. pantu. No iesniedzējtiesas rīkojuma izriet, ka nepastāv nekādi apstākļi, kas atbilstoši EKL 58. pantam varētu attaisnot šāda ierobežojuma pastāvēšanu.

28 Vispirms ir jāatgādina Tiesas pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru — kaut arī tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, šīm dalībvalstīm tomēr ir jāizmanto sava kompetence, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši Tiesas 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts).

29 Akciju pārdošana atpakaļ emitenta sabiedrībai, ko veica arī Buaniša, ir uzskatāma par kapitāla apriti Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pants tika atcelts ar Amsterdamas līgumu] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta izpratnē un kapitāla aprites nomenklatūras, kas ir šīs direktīvas 1. pielikumā,

izpratnē. Minētā nomenklatūra ir saglabājusi savu norādošo vērtību jēdziena "kapitāla aprite" definēšanai (skat. Tiesas 2003. gada 23. septembra spriedumu lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, I-9743. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D.*, Krājums, I-5821. lpp., 24. punkts). Līdz ar to tādam darījumam ir piemērojams Kopienu tiesiskais regulējums par kapitāla brīvu apriti.

30 EKL 56. pants nepieļauj nekādus kapitāla aprites ierobežojumus dalībvalstu starpā, ja vien tas nav attaisnojams saskaņā ar EKL 58. pantu.

31 Lai atbildētu uz pirmo jautājumu, vispirms ir jāpārliecinās, vai tas, ka dalībvalsts atsaka akcionāriem nerezidentiem tiesības uz atpērkamo akciju iegādes izmaksu atskaitījumu šo akciju atpirkšanas laikā, ir uzskatāms par kapitāla aprites ierobežojumu.

32 Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka 1970. gada likums nosaka atšķirīgus noteikumus akcionāriem, kuri ieguvuši akcijas no Zviedrijas sabiedrības, atkarībā no tā, vai tie ir vai nav Zviedrijas rezidenti. Tādējādi tiem akcionāriem, kas ir Zviedrijas rezidenti, ja tiek samazināts pamatkapitāls akciju atpirkšanas laikā ir atļauts atskaitīt minēto akciju iegādes izmaksas, bet akcionāriem nerezidentiem tas nav atļauts. Līdz ar to tiesības uz atskaitījumu ir uzskatāmas par nodokļu priekšrocību, kas ir pieejama tikai akcionāriem rezidentiem.

33 Netiek apstrīdēts, ka šāda nodokļu priekšrocība tās ieguvējiem ir nodokļu atvieglojums, jo akcionāriem nerezidentiem, kas nevar šādu priekšrocību izmantot, ir jāmaksā lielāki nodokļi un tādējādi tie atrodas nelabvēlīgākā stāvoklī nekā akcionāri rezidenti.

34 Ir jākonstatē, kā to atzīmējusi ģenerāladvokāte savu secinājumu 33. un 34. punktā, ka šāda tiesiskā regulējuma ietekmē kapitāla pārrobežu pārskaitījumi var kļūt nepievilcīgāki, gan pārliecinot investorus, kas nav Zviedrijas rezidenti, nepirkt to sabiedrību akcijas, kas ir Zviedrijas rezidentes, gan tā rezultātā ierobežojot Zviedrijas sabiedrību iespējas palielināt kapitāla vērtības pieaugumu, piesaistot investorus, kas nav Zviedrijas rezidenti.

35 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka atteikums akcionāriem nerezidentiem akciju atpirkšanas laikā atskaitīt akciju iegādes izmaksas ir uzskatāms par kapitāla aprites ierobežojumu EKL 56. panta izpratnē.

36 Turpmāk ir jāizvērtē, vai šis ierobežojums var tikt attaisnots, ņemot vērā tos iemeslus, kas noteikti EKL 58. panta 1. punktā. No šīs tiesību normas un tā paša panta 3. punkta izriet, ka dalībvalsts savā tiesiskajā regulējumā var noteikt atšķirību starp nodokļu maksātājiem, kas ir rezidenti, un tiem, kas nav rezidenti, ja šī atšķirība nav uzskatāma par patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

37 Kā jau tika konstatēts šā sprieduma 34. punktā — 1970. gada likums nosaka atšķirību starp akcionāriem rezidentiem un nerezidentiem, uzliekot atšķirīgu nodokļu lielumu summai, ko tie saņem akciju atpirkšanas laikā.

38 Tomēr ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir pieļaujama atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam, no patvaļīgas diskriminācijas, ko aizliedz šā paša panta 3. punkts. No judikatūras izriet, ka valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kāds ir pamata prāvā, var tikt uzskatīts par atbilstošu Līguma tiesību normām, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, ja atšķirīgā pieeja attiecas uz situācijām, kuras nevar objektīvi

salīdzināt, vai to attaisno pārākas vispārējās intereses (skat. Tiesas 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 28. un 29. punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 42. punkts).

39 Šajā ziņā ir jāizvērtē, vai atšķirīgā ienākumu no akciju atpirkšanas aplikšana ar nodokļiem akcionāriem rezidentiem un akcionāriem nerezidentiem ir attiecināma uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas.

40 Šajā ziņā ir jāatzīst, ka iegādes izmaksas ir tieši saistītas ar akciju atpirkšanas laikā pārskaitīto summu tā, ka rezidenti un nerezidenti šajā ziņā atrodas salīdzināmā situācijā. Nav nekādu atšķirību starp objektīvajām situācijām, kas ļautu pamatot šajā ziņā atšķirīgu attieksmi pret abām nodokļu maksātāju kategorijām.

41 Šādos apstākļos tāds valsts tiesiskais regulējums kā 1970. gada likums ir uzskatāms par patvaļīgu diskrimināciju attiecībā uz akcionāriem nerezidentiem, jo objektīvi salīdzināmā situācijā tiem tiek uzlikti lielāki nodokļi nekā akcionāriem rezidentiem.

42 Attiecībā uz citiem attaisnojumiem, kas paredzēti EKL 58. pantā vai Tiesas judikatūrā, ir jāatzīmē, ka tie nav tikuši izvirzīti.

43 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamata prāvā, kas paredz, ka

pamatkapitāla samazināšanas gadījumā akciju atpirkšanas summa, kas tiek pārskaitīta akcionāram nerezidentam, ir apliekama ar nodokļiem kā dividenžu izmaksa un netiek piešķirtas tiesības atskaitīt minēto akciju iegādes izmaksas, kaut arī tāda 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 iesniedzējtiesa jautā, vai atbilde uz pirmo jautājumu var būt citāda gadījumā, ja piemērojamā nodokļu režīms izriet no konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu — tādas kā Francijas–Zviedrijas konvencija, kas akcionāriem nerezidentiem dividenžu aplikšanai ar nodokļiem 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 atpirkšanas summas.

45 Buaniša apgalvo, ka, ņemot vērā Francijas–Zviedrijas konvenciju, Francijas Republikai ir ekskluzīvas tiesības aplikt ar nodokļiem vērtības palielinājumu, kas iegūts vērtspapīru atpirkšanas darījuma laikā. Tādējādi nodoklis, kas nepareizi ieturēts saskaņā ar dividenžu sistēmu, tai ir pilnībā jāatmaksā.

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

47 Komisija uzskata, ka tāda kārtība, kāda tika aprakstīta pamata prāvā, kas piemērojama atbilstoši nodokļu 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 nodokļu tiesiskais regulējums atbilst Kopienu noteikumiem par kapitāla brīvu apriti. Ja atbilde ir apstiprinoša, turpmāk ir jāpārliecinās, ka šī konvencija nesatur noteiktās pamatbrīvības ierobežojumu.

49 Ir jāatzīst, ka dubultās nodokļu uzlikšanas novēršana ir tikai viens no Kopienas mērķiem, kura īstenošana atbilstoši EKL 293. panta otrajam ievilkumam ir atkarīga no dalībvalstīm. Ja nepastāv Kopienas vienādošanas vai saskaņošanas pasākumi, kas vērsti uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai novērstu, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, nodokļu dubulto uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējo konvenciju ietvaros var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu 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 nodokļu kompetences sadalījums nepieļauj, ka dalībvalstis izraisa diskrimināciju pretēji Kopienu noteikumiem.

51 Tā kā nodokļu režīmes, kas izriet no Francijas–Zviedrijas konvencijas, kas interpretēta, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa komentārus, ir daļa no atbilstošām tiesību normām, kas piemērojamas pamata prāvā, un tā kā iesniedzējtiesa šo sistēmu tieši tā arī raksturo, Tiesai tas ir jāņem vērā, lai sniegtu Kopienu

tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai. Tiesai nav jāinterpretē valsts tiesības, ne arī jāizvērtē to piemērojamība šajā gadījumā (skat. it īpaši Tiesas 1996. gada 24. oktobra spriedumu lietā C-435/93 *Dietz*, *Recueil*, I-5223. lpp., 39. punkts, un 1998. gada 30. aprīļa spriedumu lietā C-136/95 *Thibault*, *Recueil*, I-2011. lpp., 21. punkts).

52 Saistībā ar nodokļu režīmu, kas izriet no Francijas–Zviedrijas konvencijas, ir jāatgādina, ka akcionāriem nerezidentiem, kāda ir arī Buaniša, atbilstoši šai konvencijai, kas interpretēta, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa komentārus, akciju atpirkšanas laikā ir tiesības atskaitīt akciju nominālvērtību no summas, kas apliekama ar nodokļiem. Līdz ar to tiek uzlikti nodokļi ar likmi 15 % no atlikuma.

53 Ņemot vērā, ka akcionāriem rezidentiem tiek uzlikti nodokļi ar likmi 30 % no akciju atpirkšanas summas pēc iegādes izmaksu atskaitījuma, ir jāpārliecinās, vai šiem akcionāriem piemērojamie noteikumi ir labvēlīgāki nekā akcionāriem nerezidentiem. Lai veiktu šādu pārbaudi, ir jāzina akciju iegādes izmaksu lielums, kā arī šo akciju nominālvērtība.

54 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka faktu konstatēšana un izvērtēšana ietilpst valsts tiesas, nevis Tiesas kompetencē (Tiesas 1979. gada 15. novembra spriedums lietā 36/79 *Denkavit*, *Recueil*, 3439. lpp., 12. punkts; 1999. gada 5. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-175/98 un C-177/98 *Lirussi* un *Bizzaro*, *Recueil*, I-6881. lpp., 37. punkts, un 2000. gada 22. jūnija spriedums lietā C-318/98 *Fornasar* u.c., *Recueil*, I-4785. lpp., 31. punkts).

55 Līdz ar to iesniedzējtiesai tajā notiekošās tiesvedības ietvaros ir jāpārbauda, vai tas, ka akcionāri nerezidenti var atskaitīt nominālvērtību un tiem uzliekami nodokļi ar maksimālo likmi 15 %, ir uzskatāms par nelabvēlīgāku attieksmi nekā rezidentiem, kuriem ir tiesības atskaitīt iegādes izmaksas un kuriem tiek piemērota 30 % likme.

56 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas izriet no konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, kāda ir arī Francijas–Zviedrijas konvencija, kurā dividenžu aplikšanai ar nodokļiem akcionāriem nerezidentiem noteikts zemāks limits nekā akcionāriem rezidentiem piemērojamais limits, un interpretācijas, ņemot vērā piemērojamā ESAO konvencijas modeļa komentārus, rezultātā ir atļauts atskaitīt šo akciju nominālvērtību no akciju atpirkuma summas, izņemot gadījumu, kad, piemērojot minēto valsts tiesisko regulējumu, pret akcionāriem nerezidentiem nav nelabvēlīgāka attieksme nekā pret akcionāriem rezidentiem. Iesniedzējtiesai ir jākonstatē, vai tāds ir konkrētais gadījums pamata prāvā.

Par trešo jautājumu

57 Ņemot vērā atbildes uz pirmo un otro jautājumu, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamata prāvā, kas paredz, ka pamatkapitāla samazināšanas gadījumā akciju atpirkšanas summa, kas tiek pārskaitīta akcionāram nerezidentam, ir apliekama ar nodokļiem kā dividenžu izmaksa un netiek piešķirtas tiesības atskaitīt minēto akciju iegādes izmaksas, kaut arī tā pati summa, kas pārskaitīta akcionāram rezidentam, tiek aplikta kā kapitāla vērtības pieaugums un tiek piešķirtas tiesības atskaitīt iegādes izmaksas;**

2) **EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas izriet no konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, kāda ir arī Konvencija, ko, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas un novērstu nodokļu nemaksāšanu ienākuma nodokļu un īpašuma nodokļu jomā, 1990. gada 27. novembrī savstarpēji parakstīja Francijas Republikas valdība un Zviedrijas Karalistes valdība, kurā dividenžu aplikšanai ar nodokļiem akcionāriem nerezidentiem noteikts zemāks limits nekā akcionāriem rezidentiem piemērojamais, un, interpretējot šo konvenciju, ņemot vērā piemērojamā ESAO konvencijas modeļa komentārus, atļauj, nosakot akciju atpirkšanas cenu pamatkapitāla samazināšanas gadījumā, atskaitīt šo akciju nominālvērtību no akciju atpirkuma summas, izņemot gadījumu, kad, piemērojot minēto valsts tiesisko regulējumu, pret akcionāriem nerezidentiem nav nelabvēlīgāka attieksme nekā pret akcionāriem rezidentiem. Iesniedzējtiesai ir jākonstatē, vai tāds ir konkrētais gadījums pamata prāvā.**

[Paraksti]