TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 12. decembrī *

Lieta C-446/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 13. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 22. oktobrī, tiesvedībā

Test Claimants in the FII Group Litigation

pret

Commissioners of Inland Revenue.

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*] (referents), P. Kūris [*P. Kūris*] un E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], E. Borgs-Bartets [*A. Borg Barthet*] un M. Ilešičs [*M. Ilešič*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*],
sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 29. novembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Test Claimants in the FII Group Litigation* vārdā – Dž. Āronsons [*G. Aaronson*], *QC*, kā arī P. Farmers [*P. Farmer*] un D. Kavenders [*D. Cavender*], *barristers*, kurus pilnvarojis S. Vaitheds [*S. Whitehead*] un M. Andersons [*M. Anderson*], *solicitors*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — sākotnēji Ī. O'Nīla [*E. O'Neill*], pēc tam — K. Gibsa [*C. Gibbs*], pārstāves, kam palīdz Dž. Barlings [*G. Barling*], *QC*, kā arī D. Evarts [*D. Ewart*] un S. Stīvensa [*S. Stevens*], *barristers*,

— Īrijas vārdā — D. Dž. O'Hagans [*D. J. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz G. Kloesija [*G. Clohessy*], *BL*, un E. Kolinss [*A. Collins*], *SC*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43. panta un EKL 56. panta, kā arī 4. panta 1. punkta un 6. panta interpretāciju Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.).

2 Šis lūgums tika izteikts tiesvedībā starp Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām un *Commissioners of Inland Revenue* (Apvienotās Karalistes Nodokļu administrācija) par nodokļu uzlikšanu dividendēm, kuras tiek saņemtas no šīs valsts nerezidentēm sabiedrībām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Direktīvas 90/435, tās sākotnējā redakcijā, 4. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ja mātes uzņēmums saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir asociēts meitas uzņēmums, tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mātes uzņēmuma valsts vai nu:

— atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

— uzliek šādai peļņai nodokļus saskaņā ar 5. pantā paredzētajiem ierobežojumiem tādā apjomā, kas nepārsniedz attiecīgā nodokļa summu dalībvalstī, ļaujot mātes uzņēmumam no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, ja tas ir lietderīgi, tiešo peļņas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā], ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitas uzņēmums."

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 6. pantu mātes uzņēmuma dalībvalsts nevar ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā no peļņas, ko šāda sabiedrība saņem no meitas uzņēmuma.

5 Direktīvas 90/435 7. pantā ir noteikts:

"1. Termins "tiešais peļņas nodoklis" ["nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā"] šajā direktīvā neattiecas uz sabiedrību ienākumu nodokļa priekšmaksām [avansa maksājumiem] vai iepriekšēju samaksu (*précompte*) meitas uzņēmuma dalībvalstij, kas notiek saistībā ar peļņas sadalīšanu tā mātes uzņēmumam.

2. Šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai starptautiskos līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu vai samazinātu divkāršu [dubultu] nodokļu uzlikšanu dividendēm, jo īpaši noteikumus, kas attiecas uz to, kā dividenžu saņēmējiem maksāt nodokļu kredītus [atlaides]."

Valsts tiesiskais regulējums

6 Atbilstoši Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem nodokļu tiesību aktiem, jebkuras sabiedrības, kas ir šīs dalībvalsts rezidentes, kā arī sabiedrības, kas nav šīs dalībvalsts

rezidentes, bet kas tajā veic komercdarbību ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, realizētā peļņa finanšu gada laikā ir apliekama ar sabiedrību ienākuma nodokli šajā valstī.

7 No 1973. gada Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajā Karalistē tiek piemērota tāda sistēma nodokļu uzlikšanai, ko sauc par "daļēju nodokļa ieskaitīšanu", saskaņā ar kuru, lai novērstu ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu, ja sabiedrība rezidente izmaksā peļņu, viena daļa no sabiedrību ienākuma nodokļa, kas šai sabiedrībai ir jāmaksā, tiek ieskaitīta tās akcionāriem. Līdz 1999. gada 6. aprīlim šī sistēma pamatojās, pirmkārt, uz sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumu, ko veica peļņas sadalītāja sabiedrība, un, otrkārt, uz nodokļa atlaidi, ko piešķīra izmaksāto dividenžu saņēmējiem akcionāriem, papildus piemērojot Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, dividenžu saņēmējām, atbrīvojumu no sabiedrību ienākuma nodokļa par dividendēm, kuras ir saņemtas no šīs dalībvalsts rezidentes sabiedrības.

Sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums

8 Atbilstoši 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli un sabiedrību ienākuma nodokli (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpmāk tekstā — *"ICTA"*) 14. pantam redakcijā, kas bija piemērojama pamata lietas faktisko apstākļu laikā, Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai, kura izmaksā dividendes saviem akcionāriem, ir jāveic sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums ("advance corporation tax", turpmāk tekstā — *"ACT"*), ko aprēķina par izmaksāto dividenžu summu vai vērtību.

9 Sabiedrībai ierobežotā apmērā ir tiesības ieskaitīt *ACT*, kas ir maksājams par veikto dividenžu izmaksāšanu konkrētā finanšu gada laikā, summā, kas tai ir jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis ("mainstream corporation tax") par šo finanšu gadu. Ja sabiedrību ienākuma nodokļa parāds ir nepietiekams, lai *ACT* varētu ieskaitīt

pilnībā, tad *ACT* pārmaksu var pārskaitīt vai nu uz iepriekšējo vai nākošo finanšu gadu, vai arī šīs sabiedrības meitas uzņēmumiem, kuri to var ieskaitīt to maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā. Meitas uzņēmumi, kuriem var pārskaitīt *ACT* pārmaksu, drīkst būt tikai Apvienotās Karalistes rezidenti.

10 Apvienotās Karalistes sabiedrību grupa var arī izvēlēties nodokļu uzlikšanas grupai sistēmu, kas ļauj šai grupai piederošām sabiedrībām atlikt *ACT* samaksu līdz brīdim, kad minētās grupas mātes uzņēmums uzsāk dividenžu izmaksāšanu. Šī sistēma, par ko ir pieņemts 2001. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp.), netiek apspriesta šajā lietā.

Akcionāru rezidentu, kas saņem dividendes no sabiedrībām rezidentēm, stāvoklis

11 Piemērojot *ICTA* 208. pantu, ja Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība saņem dividendes no sabiedrības, kas arī ir šīs dalībvalsts rezidente, tai par šīm dividendēm nav jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis.

12 Turklāt atbilstoši *ICTA* 231. panta 1. punktam sabiedrības rezidentes veiktā dividenžu izmaksāšana citai sabiedrībai rezidentei, par ko jāmaksā *ACT*, rada pēdējai sabiedrībai tiesības uz tādu nodokļa atlaidi, kas atbilst pirmās sabiedrības pārskaitītajai *ACT* summas daļai. Atbilstoši *ICTA* 238. panta 1. punktam — iegūtās dividendes un nodokļa atlaide kopā veido saņēmējas sabiedrības "ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem" ("franked investment income" vai "FII").

13 Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība, kas no citas sabiedrības rezidentes ir saņēmusi dividendes, kuru izmaksāšana ir radījusi tiesības uz nodokļa atlaidi, var pārņemt *ACT* summu, ko ir samaksājusi šī cita sabiedrība, un to atskaitīt no *ACT* summas, kas tai pašai ir jāmaksā, ja tā uzsāk dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem tādā veidā, ka tā samaksā *ACT* tikai par atlikušo summu.

14 Atbilstoši *ICTA* F tabulai fiziska persona Apvienotās Karalistes rezidente ir ienākuma nodokļa maksātāja par dividendēm, kuras tā saņēmusi no šīs dalībvalsts rezidentes sabiedrības. Tomēr tai ir tiesības uz nodokļa atlaidi, kas atbilst šīs sabiedrības samaksātās *ACT* summas daļai. Šo nodokļa atlaidi var atskaitīt no summas, kas šai personai ir jāmaksā kā ienākuma nodoklis par dividendi, vai to var izmaksāt skaidrā naudā, ja nodokļa atlaide pārsniedz šai personai uzliktā nodokļa apmēru.

Akcionāru rezidentu, kas saņem dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, situācija

15 Ja Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība saņem dividendes no sabiedrības, kuras rezidence ir ārpus Apvienotās Karalistes, tai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis par šīm dividendēm.

16 Šādā gadījumā minēto dividenžu saņēmējai sabiedrībai nav tiesību uz nodokļa atlaidi un saņemtās dividendes netiek uzskatītas par to ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem. Savukārt atbilstoši *ICTA* 788. un 790. pantam tai ir tiesības uz nodokļa samazinājumu par nodokli, ko dividenžu izmaksātāja sabiedrība samaksājusi savas rezidences valstī; šo samazinājumu piešķir vai nu saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem, vai atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — "*CDI*"), ko tā ir noslēgusi ar šo citu valsti.

17 Tādējādi valsts tiesību akti atļauj sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, ieskaitīt par šīm sabiedrības nerezidentes izmaksātajām dividendēm veikto nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā. Ja šī dividenžu saņēmēja sabiedrība rezidente tieši vai netieši kontrolē 10 % vai vairāk no dividenžu izmaksātājas sabiedrības balsstiesībām vai ja tā ir tieši vai netieši kontrolējošās sabiedrības meitas uzņēmums, nodokļa samazinājums attiecas uz ārvalstu sabiedrību ienākuma nodokli, ko maksā par dividendēs izmaksāto peļņu. Šo ārvalsts nodokli var samazināt tikai atbilstoši tai sabiedrību ienākuma nodokļa summai, kas Apvienotajā Karalistē jāmaksā par atbilstošo peļņu.

18 Līdzīgas tiesību normas ir piemērojamas saskaņā ar Apvienotās Karalistes noslēgtajām *CDI*.

19 Ja sabiedrība rezidente pati izmaksā dividendes saviem akcionāriem, tai ir jāmaksā *ACT*.

20 Attiecībā uz iespēju ieskaitīt *ACT*, kas ir maksājams par šādu dividenžu izmaksāšanu, apmērā, kas minētajai sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis, tas, ka šāda sabiedrība rezidente saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, var radīt *ACT* pārmaksu divu iemeslu dēļ.

21 Pirmkārt, kā tika norādīts šī sprieduma 16. punktā, sabiedrības nerezidentes veiktā dividenžu izmaksāšana nerada tādu nodokļa atlaidi, ko varētu atskaitīt no sabiedrības rezidentes maksājamās *ACT* summas par dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem.

22 Otrkārt, ja sabiedrība rezidente saņem nodokļa samazinājumu par šīs sabiedrības nerezidentes samaksāto nodokli ārvalstī, minētā nodokļa ieskaitīšana maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā samazina to summu, no kuras sabiedrības rezidentes interesēs var atskaitīt *ACT*.

FID sistēma

23 No 1994. gada 1. jūlija sabiedrība rezidente, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, var izvēlēties šīs dividendes kvalificēt par "dividendēm par ienākumu ārvalstī" ("foreign income dividend", turpmāk tekstā — "*FID*"), par kurām ir jāmaksā *ACT*, bet kas šai sabiedrībai, ar nosacījumu, ka *FID* ir tikpat lielas kā saņemtās ārvalsts izcelsmes dividendes, dod tiesības lūgt *ACT* pārmaksas atmaksu.

24 *ACT* ir jāmaksā četrpadsmit dienu laikā pēc tā ceturkšņa, kura laikā tika izmaksāta dividende, bet *ACT* pārmaksa ir jāatmaksā tad, kad sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, jeb deviņu mēnešu laikā pēc finanšu gada beigām.

25 Ja par *FID* kvalificēta dividende tiek izmaksāta akcionāram — fiziskai personai, tai vairs nav tiesību uz nodokļa atlaidi, bet attiecībā uz ienākuma nodokli tiek uzskatīts, ka šī persona ir guvusi ienākumu, kuram tika uzlikts nodoklis pēc zemākas likmes. No nodokļa atbrīvotiem akcionāriem, piemēram, Apvienotās Karalistes pensiju fondiem, kas saņem *FID*, arī nav tiesību uz nodokļa atlaidi.

26 *ACT* sistēma, ieskaitot *FID* sistēmu (turpmāk tekstā — "*FID* sistēma"), tika atcelta attiecībā uz pēc 1999. gada 6. aprīļa izmaksātajām dividendēm.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

27 Pamata prāva pieder "group litigation" prāvu veidam par ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem ("Franked Investment Income Group Litigation"), ko veido vairākas Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību, kurām pieder daļas citu dalībvalstu vai trešo valstu rezidenšu sabiedrībās, celtās prasības *High Court of Justice* (Anglija un Velsa), *Chancery Division.*

28 Lietas, ko iesniedzējtiesa izvēlējās kā "izmēģinājuma lietas" šī prejudiciālā nolēmuma mērķiem, attiecas uz Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību, kas ir *British American Tobacco* grupā (*BAT,* turpmāk tekstā — "prasītājas pamata lietā"), iesniegtajiem lūgumiem. Grupas vadībā ir mātes uzņēmums, kam tieši vai netieši pieder 100 % to citu sabiedrību kapitāla, kurām pašām dažādās Eiropas Savienības dalībvalstīs un Eiropas Ekonomikas zonā dibinātajās sabiedrībās pieder 100 % kapitāla.

29 Šīs lietas attiecas, pirmkārt, uz šo sabiedrību nerezidenšu izmaksātajām dividendēm prasītājām pamata lietā laikā no 1973. gada 30. septembrī noslēgtā finanšu gada un — saskaņā ar nolēmumu par prejudiciālā jautājuma uzdošanu — vismaz līdz šī nolēmuma datumam, otrkārt, uz grupas *BAT* mātes uzņēmuma izmaksātajām dividendēm saviem akcionāriem laikā no šī paša finanšu gada līdz 1999. gada 31. martam, treškārt, uz prasītāju pamata lietā veiktajiem *ACT* maksājumiem laikā no šī finanšu gada līdz 1999. gada 14. aprīlim un, ceturtkārt, uz dividendēm, kuras ir kvalificētas kā *FID* un kuras ir izmaksātas laikā no 1994. gada 30. septembra līdz 1997. gada 30. septembrim.

30 Prasītājas pamata lietā lūdz atmaksāt un/vai atlīdzināt zaudējumus, kas radušies no Apvienotajā Karalistē spēkā esošo tiesību aktu piemērošanas prasītājām, it īpaši norādot uz:

— sabiedrību ienākuma nodokli, kas ir samaksāts par saņemtajām ārvalsts izcelsmes dividendēm, un nodokļa atlaidi, kas ir piemērota šim nodoklim, ko šāda nodokļa neesamības gadījumā varēja izmantot vai pārskaitīt, lai to atskaitītu no citos nodokļos maksājamām summām;

— samaksāto *ACT* par saviem akcionāriem izmaksātajām summām par ārvalsts izcelsmes dividendēm, kurām ir izveidojusies pārmaksa;

— šajā pēdējā gadījumā to, ka attiecīgās summas nevarēja izmantot laikā no *ACT* samaksas datuma līdz brīdim, kad *ACT* tika ieskaitīts sabiedrību ienākuma nodokļa summā, un

— attiecībā uz to dividenžu izmaksāšanu, kuras ir kvalificētas kā *FID*, to, ka *ACT* samaksātās summas nevarēja izmantot laikā no *ACT* samaksas līdz tās atmaksas brīdim, kā arī papildu summas, kas prasītājām pamata lietā bija jāpārskaita saviem akcionāriem, lai tiem kompensētu nodokļa atlaides neesamību.

31 Šādos apstākļos *High Court of Justice* (Anglija un Velsa), *Chancery Division*, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai EKL 43. vai EKL 56. pantam ir pretrunā tas, ka dalībvalsts patur spēkā un piemēro pasākumus, ar ko no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība ("sabiedrība rezidente") saņem no citām sabiedrībām rezidentēm, un ar ko sabiedrību ienākuma nodokli uzliek sabiedrības rezidentes saņemtajām dividendēm no citu dalībvalstu rezidentēm

sabiedrībām ("sabiedrības nerezidentes") (pēc nodokļa samazinājuma piešķiršanas, kas novērš nodokļu dubulto uzlikšanu par jebkuru nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā, kas maksājams par šo dividendi, un noteiktos apstākļos par sākotnējo nodokli, ko sabiedrības nerezidentes samaksājušas par savu peļņu savā rezidences valstī)?

2) Ja kādā dalībvalstī ir sistēma, kas noteiktos apstākļos nosaka sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumu [..], veicot sabiedrības rezidentes dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, un piešķir nodokļu atlaidi par šīm dividendēm šīs dalībvalsts rezidentiem akcionāriem, vai šī dalībvalsts pārkāpj EKL 43. vai EKL 56. pantu vai Direktīvas [90/435] 4. panta 1. punktu vai 6. pantu, ja tā patur spēkā un piemēro pasākumus, kas atļauj sabiedrībai rezidentei izmaksāt dividendes saviem akcionāriem bez pienākuma maksāt *ACT*, ja tā ir saņēmusi dividendes no šīs dalībvalsts rezidentēm sabiedrībām (tieši vai netieši, ar citu šīs dalībvalsts rezidenšu sabiedrību starpniecību), un kas neatļauj sabiedrībai rezidentei izmaksāt dividendes saviem akcionāriem bez pienākuma maksāt *ACT* par saņemtajām dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm?

3) Vai iepriekš otrajā jautājumā minētajām Kopienu tiesībām ir pretrunā tas, ka dalībvalsts patur spēkā un piemēro pasākumus, kas atļauj maksājamo *ACT* summu ieskaitīt dividenžu maksātājas sabiedrības, kā arī citu grupas sabiedrību, kas ir šīs dalībvalsts rezidentes, par šo peļņu maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā:

a) bet kas neparedz nekāda veida maksājamā *ACT* ieskaitīšanu vai ekvivalentu nodokļa samazinājumu (piemēram, *ACT* atmaksu) attiecībā uz to gūto peļņu šajā valstī vai citā dalībvalstī, kuru guvušas šīs dalībvalsts nerezidentes grupas sabiedrības, un/vai

b) kas paredz, ka jebkāds nodokļa samazinājums, kas novērš nodokļu dubulto uzlikšanu, ko saņem šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība, samazina sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kurā var ieskaitīt maksājamo *ACT*?

4) Ja dalībvalstī ir ieviesti pasākumi, kas noteiktos apstākļos paredz, ka, ja rezidentes sabiedrības izvēlas atgūt iekasēto *ACT* par akcionāriem izmaksātajām summām, ja sabiedrības rezidentes šīs summas saņem no sabiedrībām nerezidentēm (šim nolūkam tostarp no trešo valstu rezidentēm sabiedrībām), — vai EKL 43. pants, EKL 56. pants vai Direktīvas [90/435] 4. panta 1. punkts vai [šīs] direktīvas 6. pants tiek pārkāpts, ja šie pasākumi:

a) nosaka pienākumu sabiedrībām rezidentēm samaksāt *ACT* un vēlāk pieprasīt tā atmaksu, un

b) neparedz, ka sabiedrību rezidenšu akcionāri var saņemt nodokļa atlaidi, lai gan tie to būtu saņēmuši par tām sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm, kuras tā pati nebūtu saņēmusi no sabiedrībām nerezidentēm?

5) Ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts veikusi pasākumus, kas būtībā izklāstīti pirmajā un otrajā jautājumā, un pēc šī datuma veikusi citus pasākumus, kas būtībā izklāstīti ceturtajā jautājumā, un ja šie pēdējie pasākumi veido ierobežojumu, ko aizliedz EKL 56. pants, vai šis ierobežojums ir uzskatāms par jaunu ierobežojumu, kas 1993. gada 31. decembrī vēl nepastāvēja?

6) Ja kāds pirmajā līdz piektajā jautājumā izklāstītais pasākums pārkāpj kādu no šajos jautājumos minētajiem Kopienas tiesību aktu noteikumiem, tad gadījumā, kad sabiedrība rezidente vai citas tās pašas grupas sabiedrības izvirza šādus prasījumus par attiecīgajiem pārkāpumiem:

a) prasījums atmaksāt sabiedrību ienākuma nodokli, kas nelikumīgi samaksāts pirmajā jautājumā izklāstītajos apstākļos;

b) prasījums atjaunot nodokļa samazinājumu (vai kompensēt zaudējumus par tā neesamību), ko piemēro nelikumīgi iekasētajam sabiedrību ienākuma nodoklim pirmajā jautājumā izklāstītajos apstākļos;

c) prasījums atmaksāt (vai kompensēt) *ACT*, ko nevarēja ieskaitīt sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā vai kas citā veidā nevarēja būt pamatā nodokļa samazinājumam, un kas nebūtu jāmaksā (vai kas būtu samazināts) pārkāpuma neesamības gadījumā;

d) prasījums par attiecīgās summas lietošanas zaudējumu laikā no *ACT* samaksas dienas līdz šīs ieskaitīšanas dienai, ja *ACT* tika ieskaitīts sabiedrību ienākuma nodokļa summā;

e) prasījums atmaksāt sabiedrību ienākuma nodokli, ko samaksāja sabiedrība vai cita šīs grupas sabiedrība, ja kādai no šīm sabiedrībām tika uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis, atsakoties no citiem nodokļa samazinājumiem, lai pieļautu maksājamā *ACT* ieskaitīšanu tās maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā (*ACT* ieskaitīšanai noteiktās robežas radīja tās maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa pārmaksu);

f) prasījums par naudas līdzekļu lietošanas zaudējumu, kas radās no sabiedrību ienākuma nodokļa agrākas samaksas, nekā tas būtu bijis vajadzīgs, vai nodokļa samazinājuma zaudējuma iepriekšējā e) punktā minēto apstākļu dēļ;

g) sabiedrības rezidentes prasījums samaksāt (vai kompensēt) *ACT* pārmaksu, ko šī sabiedrība ir nodevusi citai grupas sabiedrībai un par ko netiek piešķirts nodokļa samazinājums, ja šī cita sabiedrība tiek pārdota, tā atdalās vai tiek likvidēta;

h) prasījums par naudas līdzekļu lietošanas zaudējumu laikā no *ACT* samaksas dienas līdz atmaksāšanas dienai gadījumā, ja *ACT* būtu bijis samaksāts, bet vēlāk atgūts saskaņā ar ceturtajā jautājumā minētajiem noteikumiem;

i) prasījums par kompensāciju, kad rezidente sabiedrība izvēlējusies lūgt *ACT* atmaksu saskaņā ar noteikumiem, kas izklāstīti ceturtajā jautājumā, un kompensējusi saviem akcionāriem nodokļa atlaides neesamību, palielinot dividenžu summu, kur

katrs no minētajiem prasījumiem, kas izskatāmi atsevišķi, uzskatāms par:

— prasījumu atmaksāt nepamatoti iekasētās summas tādā veidā, ka tiesības uz šo atmaksu rodas iepriekš minēto Kopienas tiesību normu pārkāpuma dēļ vai saistībā ar to, vai

— tiesībām uz kompensāciju vai zaudējumu atlīdzību tādā veidā, ka ir jāizpilda [1996. gada 5. marta] spriedumā [apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, *Recueil*, I-1029. lpp.] noteiktie nosacījumi zaudējumu atlīdzības jomā, vai

— tiesībām uz tādas summas samaksu, kura atbilst nepamatoti liegtajai priekšrocībai?

7) Gadījumā, ja atbilde uz jebkuru sestā jautājuma daļu ir, ka šis prasījums ir kvalificējams par prasījumu atmaksāt summu, kas ir uzskatāma par nepamatoti liegtu priekšrocību, tad:

a) vai tiesības uz šādu samaksu ir iepriekš minēto Kopienas tiesību aktu normās paredzēto tiesību rezultāts vai saistītas ar tām;

b) vai ir jāizpilda nosacījumi zaudējumu atlīdzības jomā, kas paredzēti iepriekš minētajā spriedumā [apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*], vai

c) ir jāizpilda kādi citi nosacījumi?

8) Vai atbilde uz iepriekš uzdoto sesto vai septīto jautājumu atšķiras atkarībā no tā, vai, pamatojoties uz valsts tiesībām, sestajā jautājumā izvirzītie prasījumi ir celti kā prasījumi par atmaksu vai tie ir celti vai jāceļ kā prasījumi par zaudējumu atlīdzību?

9) Kādas norādes, ja tādas ir, Tiesa uzskata par piemērotām sniegt šajā tiesvedībā, un kādi ir apstākļi, kuri valsts tiesnesim jāņem vērā, ja tas nosaka, vai pastāv pietiekami būtisks pārkāpums sprieduma [apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*] nozīmē, it īpaši attiecībā uz jautājumu, vai, ņemot vērā pašreizējo Tiesas judikatūru par attiecīgo Kopienas tiesību aktu normu interpretāciju, šis pārkāpums bija atvainojams, vai attiecībā uz jautājumu par to, vai katrā konkrētā gadījumā pastāv pietiekama cēloņsakarība, ko varētu uzskatīt par "tiešu cēloņsakarību" šī sprieduma nozīmē?"

32 Iesniedzējtiesa norāda, ka no EKL 57. panta 1. punkta izriet, ka attiecībās ar trešām valstīm kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, nav uzskatāms par pretēju EKL 56. pantam. Tā uzskata, ka, tā kā pirmie trīs jautājumi attiecas uz noteikumiem pirms šī datuma, tad tie ir piemērojami situācijām tikai Eiropas Kopienā. Tā kā ceturtais un piektais jautājums attiecas uz noteikumiem pēc šī datuma, tas — jautājumā par EKL 56. panta piemērošanu — attiecas gan uz situācijām tikai Kopienā, gan uz situācijām saistībā ar trešām valstīm.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

33 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43. un EKL 56. pants ir pretrunā tādiem dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem sabiedrības rezidentes no šīs pašas valsts rezidentes sabiedrības saņemtās dividendes tiek atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa (turpmāk tekstā — "valsts izcelsmes dividendes"), lai gan šis

nodoklis tiek uzlikts sabiedrības rezidentes saņemtajām dividendēm no sabiedrības, kas nav šīs pašas valsts rezidente (turpmāk tekstā — "ārvalsts izcelsmes dividendes"), šajā pēdējā gadījumā piešķirot arī nodokļa samazinājumu par nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā — dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī — kā arī, ja dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei tieši vai netieši pieder 10 % vai vairāk balsstiesību dividenžu izmaksātājā sabiedrībā, piešķirot nodokļa samazinājumu sakarā ar sabiedrību ienākuma nodokli, ko dividenžu izmaksātāja sabiedrība maksājusi par peļņu, kura izmaksāta dividenžu veidā.

34 Pēc prasītāju pamata lietā domām, šādi valsts tiesību akti ir pretrunā EKL 43. un 56. pantam, jo, pirmkārt, tie var atturēt sabiedrības rezidentes no savu meitas uzņēmumu dibināšanas vai kapitāla ieguldīšanas sabiedrībās citās dalībvalstīs un, otrkārt, tos nevar pamatot ne ar atšķirīgām situācijām ārvalstu izcelsmes dividenžu gadījumā un valsts izcelsmes dividenžu gadījumā, ne arī, lai nodrošinātu valsts nodokļu režīma konsekvenci.

35 Iesākumā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši Tiesas 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 37. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 28. punkts).

36 Šajā sakarā ir jānorāda, ka gan EKL 43. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pants par kapitāla brīvu apriti var attiekties uz valsts tiesību aktiem, kas nosaka, ka sabiedrībai rezidentei jāmaksā nodoklis par dividenžu saņemšanu, šī nodokļa, kas tiek maksāts dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī, bāzei un arī atskaitīšanas iespējai esot atkarīgai no tā, vai dividendēm ir valsts vai ārvalsts izcelsme, kā arī no apmēra, kādā dividenžu saņēmēja sabiedrība piedalās dividenžu izmaksātājā sabiedrībā.

37 No nolēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka lietas, kas ir izvēlētas kā "izmēģinājuma lietas" iesniedzējtiesas izskatāmajā prāvā, attiecas uz Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kuras ir saņēmušas dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, ko tās kontrolē 100 % apmērā. Tādēļ, ja runa ir par dalību, kas daļu īpašniekam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, tad jāpiemēro EK līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 21. un 22. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 37. un 66.–68. punkts, kā arī 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31. punkts).

38 Kā norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 33. punktā, Tiesā netika norādīts citu šīs lietas dalībnieču sabiedrību dalības veids. Tādējādi nevar izslēgt, ka šī prāva ir arī par pamata lietā minēto valsts tiesību aktu ietekmi uz tādu sabiedrību rezidenšu situāciju, kas ir saņēmušas dividendes uz tādas dalības pamata, kas tām neļauj īstenot noteiktu ietekmi uz dividenžu izmaksātājas sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību. Līdz ar to šie tiesību akti ir jāizskata, ņemot vērā arī Līguma noteikumus par kapitāla brīvu apriti.

Par brīvību veikt uzņēmējdarbību

39 Pirmkārt, attiecībā uz prasītāju pamata lietā situāciju ir jāatgādina, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā piešķirta Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī to tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas uzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu

lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 30. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 41. punkts).

40 Attiecībā uz sabiedrībām ir būtiski norādīt, ka to juridiskā adrese EKL 48. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti valsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām ir pilsonība šim nolūkam. Pieļaut, ka uzņēmējdarbības dalībvalsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt EKL 43. pantu par bezjēdzīgu (šajā sakarā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank*, *Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts). 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 (šajā nozīmē skat. iepriekš minētos spriedumus lietās Komisija/Francija, 14. punkts, un *Saint-Gobain ZN*, 35. punkts).

41 Pamata lietā ir jāatzīst, ka minētie valsts tiesību akti sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no sabiedrības, kurā tai tieši vai netieši pieder vismaz 10 % balsstiesību, paredz atšķirīgu nodokļu uzlikšanas kārtību atkarībā no tā, vai dividendes ir saņemtas no Apvietotās Karalistes rezidentes sabiedrības vai no citas dalībvalsts rezidentes sabiedrības. Pirmajā gadījumā saņemtās dividendes ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa, bet otrajā gadījumā par tām šis nodoklis ir jāmaksā, bet tās rada tiesības uz nodokļa samazinājumu par visu to nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, kas ir samaksāta, izmaksājot dividendes, dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī, kā arī par sabiedrību ienākuma nodokļa summu, ko šī pēdējā sabiedrība samaksājusi par dividendēs izmaksāto peļņu.

42 Pēc prasītāju pamata lietā domām, tas, ka Apvienotajā Karalistē spēkā esošajos tiesību aktos dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei tiek piemērots atbrīvojums no nodokļa par valsts izcelsmes dividendēm un nodokļa ieskaits par ārvalstu izcelsmes dividendēm, rada situāciju, kurā nodokļa uzlikšana otrā veida dividendēm ir mazāk izdevīga nekā uz pirmā veida dividendēm attiecinātā nodokļa uzlikšana.

43 Vispirms ir jānorāda, ka dalībvalsts, kura vēlas novērst vai samazināt nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu izmaksātajai peļņai, rīcībā ir vairākas sistēmas. Dividenžu saņēmēja akcionāra gadījumā šīs sistēmas ne vienmēr izraisa vienādu rezultātu. Tādējādi atbrīvojuma no nodokļa sistēmā dividenžu saņēmējs akcionārs principā nemaksā nodokli par saņemtajām dividendēm, un tas ir neatkarīgi no nodokļa likmes, kura ir piemērota dividenžu izmaksātājas sabiedrības dividendēs izmaksātajai peļņai un summai, ko šī pēdējā sabiedrība faktiski ir samaksājusi kā nodokli. Savukārt pamata lietā esošajā nodokļa ieskaitīšanas sistēmā akcionārs maksājamā nodoklī par saņemtajām dividendēm var ieskaitīt tikai to nodokļa summu, kas dividenžu izmaksātājai sabiedrībai faktiski bija jāmaksā par dividendēs izmaksāto peļņu, proti, summu, kas ir ieskaitāma tikai šī akcionāra nodokļa parāda apmērā.

44 Attiecībā uz dalībvalsts rezidentam mātes uzņēmumam izmaksātajām dividendēm, kuras izmaksā citas dalībvalsts rezidente sabiedrība, no kuras kapitāla šim mātes uzņēmumam pieder vismaz 25 %, Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts skaidri atļauj dalībvalstīm izvēlēties starp atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu. Ir paredzēts, ka, ja šāds mātes uzņēmums saņem no sava meitas uzņēmuma peļņu, ko izmaksā tādā veidā, kas nav pēdējās likvidācijas gadījums, tad mātes uzņēmuma valstij nav jāuzliek nodoklis šai peļņai vai arī to var uzlikt, atļaujot šim uzņēmumam atskaitīt no sava nodokļa summas meitas uzņēmuma nodokļa daļu saistībā ar šo peļņu, un, vajadzības gadījumā, nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, ko meitas uzņēmuma rezidences dalībvalsts ir iekasējusi, nepārsniedzot atbilstošā valsts nodokļa summu.

45 Tomēr, organizējot savu nodokļu režīmu un it īpaši ieviešot sistēmu nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai, dalībvalstīm ir jāievēro prasības, kas izriet no Kopienu tiesībām, it īpaši tās prasības, kas ir noteiktas Līguma noteikumos par brīvu apriti.

46 Tādējādi no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī kāda būtu pieņemtā sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai dubultās ekonomiskās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai, Līgumā garantētajai brīvajai apritei ir pretrunā tas, ka dalībvalstī pret ārvalsts izcelsmes dividendēm ir mazāk labvēlīga attieksme nekā pret valsts izcelsmes dividendēm, izņemot, ja šī atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamato primāri vispārējo interešu iemesli (šajā sakarā skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz*, Krājums, I-7063. lpp., 20.–49. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 20.–55. punkts). Tāpat attiecībā uz dalībvalstīm sniegtajām iespējām Direktīvā 90/435 Tiesa ir atgādinājusi, ka šādas iespējas var izmantot, tikai ievērojot Līguma pamatnoteikumus, it īpaši tos, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību (iepriekš minētais spriedums lietā *Keller Holding*, 45. punkts).

47 Attiecībā uz jautājumu, vai dalībvalsts var noteikt atbrīvojumu no nodokļa par valsts izcelsmes dividendēm, tai pašā laikā ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojot nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, ir svarīgi precizēt, ka dalībvalsts pienākums ir, ievērojot Kopienu tiesības, organizēt savu nodokļu uzlikšanas sistēmu sadalītajai peļņai, tostarp noteikt ar nodokli apliekamo summu, kā arī piemērojamo nodokļa likmi — ja vien tā ir nodokļu maksātāja šajā dalībvalstī — dividenžu izmaksātājas sabiedrības un/vai dividenžu saņēmējas sabiedrības labā.

48 Tādējādi Kopienu tiesības principā dalībvalstij neaizliedz novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu sabiedrības rezidentes saņemtajām dividendēm, piemērojot

normas, kas atbrīvo šīs dividendes no nodokļa, ja tās izmaksā sabiedrība rezidente, un ar nodokļa ieskaitīšanas sistēmas palīdzību novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu šīm dividendēm, ja tās izmaksā sabiedrība nerezidente.

49 Lai šādā situācijā nodokļa ieskaitīšanas sistēmas piemērošana būtu saderīga ar Kopienu tiesībām, vispirms ir svarīgi, lai ārvalsts izcelsmes dividendēm šajā dalībvalstī netiktu uzlikts nodoklis pēc lielākas likmes nekā tā, ko piemēro valsts izcelsmes dividendēm.

50 Līdz ar to šai dalībvalstij ir jānovērš nodokļu vairākkārtēja uzlikšana ārvalsts izcelsmes dividendēm, dividenžu izmaksātājas sabiedrības nerezidentes samaksātā nodokļa summu ieskaitot tajā nodokļa summā, ko piemēro dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, nepārsniedzot šo pēdējo summu.

51 Tādējādi, ja ārvalsts izcelsmes dividendēs izmaksātajai peļņai tiek uzlikts mazāks nodoklis dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī nekā samaksātais nodoklis dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī, šai pēdējai valstij ir jāpiešķir nodokļa atlaide, kuras kopsummai jāatbilst dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksātajam nodoklim savā rezidences dalībvalstī.

52 Savukārt, ja šai peļņai dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī uzliek lielāku nodokli nekā dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalsts iekasētais nodoklis, šai pēdējai valstij ir pienākums piešķirt tikai tik lielu nodokļa atlaidi, kāda ir sabiedrību ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai. Tai nav pienākuma atmaksāt starpību, proti, dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī samaksāto summu, kura pārsniedz maksājamo nodokli dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī.

53 Šajos apstākļos tikai tas vien, ka atšķirībā no atbrīvojuma no nodokļa sistēmas nodokļa ieskaitīšanas sistēmā nodokļa maksātājiem tiek noteikti papildu administratīvie pienākumi un ir jāpierāda faktiski samaksātā nodokļa apmērs dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī, nav uzskatāms par atšķirīgu attieksmi, kas būtu pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo sabiedrību rezidenšu, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, īpašie administratīvie pienākumi ir daļa no nodokļa atlaides par ārvalstī samaksāto nodokli sistēmas darbības.

54 Tomēr prasītājas pamata lietā norāda, ka atbilstoši Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem valsts izcelsmes dividenžu izmaksāšanas gadījumā dividenžu saņēmējas sabiedrības ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa par šīm dividendēm neatkarīgi no dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksātā nodokļa summas, proti, arī tad, ja tai piešķirtā nodokļa samazinājuma dēļ šī sabiedrība nav nodokļa parādniece vai maksā mazāku sabiedrību ienākuma nodokli par Apvienotajā Karalistē piemērojamo nominālo likmi.

55 Apvienotās Karalistes valdība to nav apstrīdējusi, bet tomēr apgalvo, ka tas, ka dividenžu izmaksātājai sabiedrībai un dividenžu saņēmējai sabiedrībai tiek piemērots dažāda nodokļa apmērs, pastāv tikai izņēmuma apstākļos, kuru nav pamata lietā.

56 Šajā sakarā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai uzliktā nodokļa likme ir vienāda un atšķirīgais nodokļa apmērs pastāv tikai konkrētos gadījumos ar nodokli apliekamās summas izmaiņu dēļ, kas rodas pēc īpašu izņēmuma nodokļa samazinājumu piešķiršanas.

57 No tā izriet, ka pamata lietā minēto valsts tiesību aktu kontekstā tas, ka valsts izcelsmes dividendēm tiek piemērota atbrīvojuma no nodokļa sistēma un ārvalsts izcelsmes dividendēm — nodokļa ieskaitīšanas sistēma, nav pretrunā brīvībai veikt

uzņēmējdarbību, ko nosaka EKL 43. pants, ja vien ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērotā nodokļa likme nav lielāka par valsts izcelsmes dividendēm piemēroto nodokļa likmi un ja nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksāto nodokli tās dalībvalstī, maksimāli sasniedzot to nodokļa apmēru, ko piemēro dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī.

Par kapitāla brīvu apriti

58 Otrkārt, attiecībā uz sabiedrībām rezidentēm, kuras ir saņēmušas dividendes no sabiedrības, kurā tām pieder 10 % vai vairāk balsstiesību, šādai dalībai daļu īpašniekam neļaujot īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ir jāatzīst, ka arī minētajām sabiedrībām Apvienotajā Karalistē, ja tās saņem valsts izcelsmes dividendes, tiek piemērots atbrīvojums no nodokļa, un — ārvalsts izcelsmes dividenžu gadījumā — nodokļa ieskaitīšanas sistēma.

59 Pēc prasītāju pamata lietā domām, runa ir par atšķirīgu attieksmi, kas attur Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības no kapitāla ieguldījumiem citu dalībvalstu rezidentēs sabiedrībās un kas ir — nepastāvot objektīvam pamatojumam — EKL 56. panta par kapitāla aprites brīvību pārkāpums.

60 Šajā sakarā pietiek uzvērt, kā tas tika norādīts arī šī sprieduma 47.–56. punktā, ka tādi tiesību akti kā pamata lietā nav diskriminējoši pret sabiedrībām, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes. Līdz ar to šī sprieduma 57. punkta secinājums attiecas arī uz Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti.

61 Visbeidzot, attiecībā uz sabiedrībām rezidentēm, kuras ir saņēmušas dividendes no sabiedrībām, kurās tām pieder mazāk par 10 % balsstiesību, no valsts tiesību aktiem pamata lietā izriet, ka valsts izcelsmes dividendes ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa, lai gan par ārvalsts izcelsmes dividendēm šis nodoklis ir jāmaksā un tās rada tiesības tikai uz nodokļa samazinājumu par iespējamo tā nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, kas par šīm pašām dividendēm tiek uzlikts dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī.

62 Šajā sakarā vispirms ir jānorāda, ka attiecībā uz tādu nodokļu tiesību normu, kuras mērķis ir novērst vai samazināt nodokļa uzlikšanu sadalītajai peļņai, akcionāres sabiedrības, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar akcionāres sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, jo abos gadījumos izmaksātajai peļņai var principā vairākkārtēji uzlikt nodokli.

63 Tomēr, lai gan sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, piemērotā atbrīvojuma no nodokļa sistēma samazina risku sadalītajai peļņai vairākkārtēji uzlikt nodokļus, tas tā nav attiecībā uz sabiedrību nerezidenšu sadalīto peļņu. Ja pēdējā gadījumā dividenžu saņēmējas sabiedrības rezidences valsts piešķir nodokļa samazinājumu par nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, kas ir ieturēts dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī, šāda nodokļa samazinājuma rezultātā juridiski tiek novērsta nodokļu dubulta uzlikšana dividenžu saņēmējai sabiedrībai. Savukārt šis nodokļa samazinājums nenovērš nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu, kas pastāv, ja sadalītajai peļņai vispirms tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis, ko maksā dividenžu izmaksātāja sabiedrība savā rezidences valstī, un tad sabiedrību ienākuma nodoklis, ko maksā dividenžu saņēmēja sabiedrība.

64 Šādas atšķirīgas attieksmes dēļ Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības tiek atturētas ieguldīt savu kapitālu citā dalībvalstī reģistrētās sabiedrībās. Turklāt tai ir ierobežojoša ietekme arī uz citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, jo tā rada tām šķērsli kapitāla piesaistei Apvienotajā Karalistē. Ciktāl attieksme nodokļu jomā pret gūtajiem ienākumiem no ārvalsts izcelsmes kapitāla ir mazāk labvēlīga nekā pret tām dividendēm, kuras izmaksā Apvienotajā Karalistē reģistrētas sabiedrības, citās

dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību akciju iegāde Apvienotās Karalistes rezidentiem investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to sabiedrību akciju iegāde, kuru juridiskā adrese ir šajā pašā dalībvalstī (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Vekooijen*, 34. un 35. punkts; lietā *Lenz*, 20. un 21. punkts, kā arī lietā *Manninen*, 22. un 23. punkts).

65 No tā izriet, ka pamata lietā apspriežamajos tiesību aktos esošā atšķirīgā attieksme pret sabiedrību rezidenšu saņemtajām dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm, kurās pirmā veida sabiedrībām pieder mazāk par 10 % balsstiesību, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ko EKL 56. pants principā aizliedz.

66 Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, piešķirt šīm sabiedrībām rezidentēm sabiedrību ienākuma nodokļa samazinājumu ir leģitīmi un samērīgi tikai apmērā, kas atbilst tai iespējamai nodokļa ieturējuma summai ienākuma gūšanas vietā, ko iekasē par dividendi. Praktiski šķēršļi sabiedrībai, kurai dividenžu izmaksātājā sabiedrībā ir tikai mazāk kā 10 % balsstiesību, neļauj piešķirt nodokļa atlaidi, kas atbilstu šīs pēdējās sabiedrības faktiski samaksātai nodokļa summai. Atšķirībā no nodokļa atlaides par nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, šādu nodokļa atlaidi var piešķirt tikai pēc ilgām un sarežģītām pārbaudēm. Tādējādi šis apmērs tiesiski jānosaka atkarībā no piederošo daļu daudzuma. Turklāt Apvienotajā Karalistē noteiktais 10 % apmērs ir labvēlīgāks nekā 25 % apmērs, kas ir noteikts Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādātajā konvencijas modelī, kā arī Direktīvas 90/435 sākotnējā versijā.

67 Protams, dalībvalstu tiesības principā, ieviešot sistēmas, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu sadalāmajai peļņai, ir noteikt nodokļu maksātājus, kuriem šīs sistēmas var piemērot, un sakarā ar to noteikt slieksni šo nodokļu maksātāju dalībai attiecīgajās dividenžu izmaksātājās sabiedrībās. Direktīvas 90/435 4. pants kopā ar 3. pantu, redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietas faktisko apstākļu laikā, nosaka dalībvalstu pienākumu tikai attiecībā uz tām dalībvalstu sabiedrībām, kurām pieder vismaz 25 % kapitāla citas dalībvalsts

sabiedrībā, ja dalībvalstis neatbrīvo no nodokļiem peļņu, kuru mātes uzņēmums rezidents saņem no tā meitas uzņēmuma, kas ir citas dalībvalsts rezidents, ļaujot šim mātes uzņēmumam atskaitīt no savas nodokļa summas ne tikai samaksāto nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā — meitas uzņēmuma rezidences valstī —, bet arī meitas uzņēmuma nodokļa daļu saistībā ar šo peļņu.

68 Tomēr, kaut arī uz dalību sabiedrībās, uz kuru neattiecas Direktīva 90/435, direktīvas 4. pants neierobežo dalībvalstu tiesības uzlikt nodokli peļņai, ko sabiedrība nerezidente izmaksā sabiedrībai rezidentei, nepiešķirot šai pēdējai sabiedrībai nekādu atvieglojumu sakarā ar sabiedrību ienākuma nodokli, ko pirmā sabiedrība ir samaksājusi savā rezidences valstī, tomēr dalībvalsts var īstenot šo kompetenci tikai tad, ja saskaņā ar savas valsts tiesībām šī dalībvalsts uzliek nodokli, kas jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai, arī sabiedrības rezidentes saņemtām dividendēm no citas sabiedrības rezidentes un tā nevar saņemt samazinājumu par sabiedrību ienākuma nodokļa summu, ko samaksājusi dividenžu izmaksātāja sabiedrība.

69 Tas vien, ka attiecībā uz šādu dalību dalībvalsts nosaka, vai un cik lielā apmērā ir jānovērš nodokļu vairākkārtēja uzlikšana, vēl nenozīmē, ka tai ir atļauts piemērot sistēmu, kurā attieksme pret ārvalsts izcelsmes dividendēm un valsts izcelsmes dividendēm nav vienāda.

70 Turklāt neatkarīgi no tā, ka dalībvalstī katrā ziņā ir iespējamas atšķirīgas sistēmas nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas sadalītajai peļņai novēršanai vai samazināšanai, iespējamās grūtības noteikt faktiski citā dalībvalstī samaksāto nodokļa summu nevar pamatot tādu šķērsli brīvai kapitāla apritei, kāds izriet no tiesību aktiem pamata lietā (šajā sakarā skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 54. punkts).

71 No tā izriet, ka tādi nodokļu tiesību akti, kādi ir pamata lietā, ir pretrunā kapitāla brīvas aprites principam, ko nosaka EKL 56. pants.

72 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. pants un EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja dalībvalstī pastāv sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai, gadījumos, kad sabiedrības rezidentes izmaksā dividendes rezidentiem, tāda pati attieksme ir jāpiemēro arī attiecībā uz dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes.

73 EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet uzliek šo nodokli dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā sabiedrībai rezidentei pieder vismaz 10 % balsstiesību, pēdējā gadījumā piešķirot nodokļa atlaidi par dividenžu izmaksātājas sabiedrības savā rezidences dalībvalstī faktiski samaksātā nodokļa summu, ja vien ārvalsts izcelsmes dividendēm uzliekamā nodokļa likme nav lielāka par nodokļa likmi, ko piemēro valsts izcelsmes dividendēm, un ja nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī samaksāto summu, sasniedzot to nodokļa summas apmēru, ko piemēro dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī.

74 EKL 56. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, lai gan šis nodoklis tiek uzlikts dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā tai pieder mazāk par 10 % balsstiesību, nepiešķirot tai nodokļa atlaidi par dividenžu izmaksātājas sabiedrības faktiski samaksāto nodokļa summu tās rezidences valstī.

Par otro jautājumu

75 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43. pants un EKL 56. pants un/vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts un 6. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādi valsts tiesību akti kā pamata lietā esošie, kuros, piešķirot nodokļa atlaidi sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, atkarībā no šīs pēdējās sabiedrības par šo dividenžu izmaksāšanu samaksātā *ACT* pirmajai sabiedrībai ir atļauts izmaksāt dividendes saviem akcionāriem bez pienākuma samaksāt *ACT*, lai gan sabiedrībai rezidentei, kura ir saņēmusi dividendes no sabiedrības nerezidentes, līdzīgā gadījumā ir pienākums nomaksāt *ACT* pilnībā.

76 Vispirms ir jānorāda, ka attiecībā uz izmaksāto peļņu, ko saņem vienas dalībvalsts sabiedrības un ko izmaksā meitas uzņēmumi citās dalībvalstīs, atbilstoši Direktīvas 90/435 3. panta 1. punktam, redakcijā, ko piemēro pamata lietas faktisko apstākļu rašanās laikā, šī direktīva ir piemērojama mātes uzņēmumiem, kuriem pieder meitas uzņēmumu kapitāls vismaz 25 % apmērā. Tādējādi, kā ir atgādināts šī sprieduma 38. punktā, tā kā nolēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu nav precizēts citu iesniedzējtiesā izskatāmās lietas dalībnieku — sabiedrību dalības veids, nevar izslēgt, ka nolēmums ietekmē arī to dalības veidu, uz kuru šīs direktīvas materiālā piemērošanas joma šajā sakarā neattiecas.

77 Turklāt tiktāl, ciktāl "izmēģinājuma" pamata lietas skar dividenžu izmaksu, kas attiecas uz 1973. gada 31. decembrī noslēgto finanšu gadu, tās vismaz daļēji attiecas uz situācijām, uz kurām netika attiecināta Direktīvas 90/435 piemērojamība laikā.

78 Tādējādi, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, vispirms ir jāizskata, cik lielā mērā tādi tiesību akti kā pamata lietā esošie ir saderīgi ar Līguma noteikumiem.

Par Līguma noteikumiem attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti

79 Atbilstoši valsts tiesību aktiem pamata lietā sabiedrībai rezidentei, kura saņem citas sabiedrības rezidentes izmaksātās dividendes, tiek piešķirta nodokļa atlaide, kura atbilst tai *ACT* summas daļai, ko šī cita sabiedrība ir samaksājusi, kas tai ļauj izmaksāt dividendes saviem akcionāriem, *ACT* summā, kas šajā sakarā ir jāmaksā, ieskaitot to *ACT* summu, ko šī cita sabiedrība jau ir samaksājusi. Savukārt sabiedrība rezidente, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, nesaņem šādu nodokļa atlaidi, un tādējādi tai, izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, ir jāmaksā *ACT* pilnībā.

80 Tā kā šie tiesību akti ir piemērojami dividenžu izmaksai par labu sabiedrībām akcionārēm neatkarīgi no to dalības apmēra citās sabiedrībās uz tiem var attiekties gan EKL 43. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pants par kapitāla brīvu apriti.

81 Tomēr, ciktāl runa ir par tādu dalību, kas daļu īpašniekam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ir jāpiemēro Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ņemot vērā pamata "izmēģinājuma" lietās esošos apstākļus, valsts tiesību akti pamata lietā ir jāizskata no EKL 43. panta viedokļa (skat. šī sprieduma 37. punktu).

82 Kā apgalvo prasītājas pamata lietā, atbilstoši tādiem tiesību aktiem, kādi ir pamata lietā, sabiedrībai rezidentei, kura ir saņēmusi ārvalsts izcelsmes dividendes un izmaksājusi saviem akcionāriem šo pašu dividenžu daudzumu, ir jāmaksā *ACT* pilnībā, lai gan sabiedrībai rezidentei, kura ir saņēmusi valsts izcelsmes dividendes un izmaksā tādu pašu dividenžu daudzumu saviem akcionāriem, kādu tā ir

saņēmusi, *ACT* parāds tiek kompensēts ar piešķirto nodokļa atlaidi tādā veidā, ka šādai sabiedrībai *ACT* vairs nav jāmaksā.

83 Šī sistēma sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, nodrošina, ka, ja dividenžu saņēmēja sabiedrība sadala peļņu saviem akcionāriem, *ACT* ir jāmaksā tikai vienu reizi. Šai dividenžu saņēmējai sabiedrībai piešķirtais atbrīvojums no *ACT* sakrīt ar tai piešķirto sabiedrību ienākuma nodokļa samazinājuma summu par dividendēm, kuras ir saņemtas no citas sabiedrības rezidentes.

84 Ir jāatzīst, ka *ACT* maksāšanas pienākuma neesamība ir naudas uzkrāšanas priekšrocība, jo attiecīgā sabiedrība var saglabāt naudas līdzekļus, kas citādāk tai būtu bijis jāsamaksā kā *ACT*, līdz brīdim, kad tai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis (iepriekš minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 44. punkts).

85 Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, šī atšķirīgā attieksme nav Kopienu tiesībās aizliegtā diskriminācija, jo tā balstās nevis uz atšķirību starp valsts izcelsmes dividendēm un ārvalsts izcelsmes dividendēm, bet uz atšķirību starp dividendēm, par kurām *ACT* ir samaksāts, un tām, par kurām *ACT* nav maksāts. Sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, piešķirtās nodokļa atlaides mērķis ir novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu *ACT* jomā. Tomēr tādas sabiedrības gadījumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, tā kā šī pēdējā sabiedrība nav maksājusi *ACT*, ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas risks attiecībā uz *ACT* nepastāv.

86 Kaut arī patiesība ir tāda, ka pamata lietā apspriežamie tiesību akti nosaka, ka *ACT* apmērs, kas sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā, izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, ir atkarīgs no tā, vai šī sabiedrība ir saņēmusi dividendes no tādas

sabiedrības, kura jau ir samaksājusi *ACT*, tomēr šīs metodes rezultātā praksē pret sabiedrību, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, ir mazāk labvēlīga attieksme nekā pret sabiedrību, kura saņem valsts izcelsmes dividendes. Vēlāk, izmaksājot dividendes, pirmajai sabiedrībai ir pienākums samaksāt visu *ACT*, bet otrajai sabiedrībai tas ir jāmaksā tikai tik lielā apmērā, par kādu summu tās akcionāriem izmaksātās dividendes pārsniedz tās saņemtās dividendes.

87 Pretēji Apvienotās Karalistes valdības apgalvotajam tādas ārvalsts izcelsmes dividendes saņemošās sabiedrības situācija attiecībā uz mērķi novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu, uz ko attiecas tiesiskais regulējums pamata lietā, ir salīdzināma ar tās sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, pat ja šī pēdējā sabiedrība saņem tikai tādas dividendes, par kurām *ACT* ir nomaksāts.

88 Kā norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 65.–68. punktā, *ACT*, kas ir jāmaksā Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai, ir tikai sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums, pat ja tas tiek ieturēts dividenžu izmaksas brīdī un aprēķināts par šo dividenžu daudzumu. *ACT*, ko maksā dividenžu izmaksas brīdī, principā var ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodoklī, kas sabiedrībai ir jāmaksā par savu peļņu attiecīgajā finanšu gadā. Tāpat arī Tiesa, lemjot par Apvienotajā Karalistē spēkā esošajos tiesību aktos paredzēto sistēmu, ar ko nodokli uzliek grupai, ir norādījusi, ka sabiedrību ienākuma nodokļa daļa, kas šādā sistēmā sabiedrībai rezidentei nav jāmaksā avansā, ja tā izmaksā dividendes savam mātes uzņēmumam, principā tiek iekasēta tad, kad pirmā sabiedrība maksā sabiedrību ienākuma nodokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 53. punkts).

89 Tomēr attiecībā uz sabiedrībām, kuras nemaksā *ACT* tādēļ, ka to juridiskā adrese ir ārpus Apvienotās Karalistes, tām izmaksājot dividendes sabiedrībai rezidentei, ir jāatzīst, ka arī tām savā rezidences valstī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis.

90 Šajā kontekstā nevar atsaukties uz to, ka sabiedrībai nerezidentei nav jāmaksā *ACT*, ja tā izmaksā dividendes sabiedrībai rezidentei, lai atteiktu šai pēdējai sabiedrībai iespēju samazināt *ACT* apmēru, kas tai ir jāmaksā vēlākas dividenžu izmaksāšanas laikā. Tas, ka tādai sabiedrībai nerezidentei netiek noteikts pienākums maksāt *ACT*, rodas no tā, ka tai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis nevis Apvienotajā Karalistē, bet tās rezidences valstī. Nevar pieprasīt, lai sabiedrība maksā avansa veidā nodokli, kas tai nekad netiks uzlikts (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 55. un 56. punkts).

91 Tā kā gan sabiedrībām rezidentēm, kuras izmaksā dividendes citām sabiedrībām rezidentēm, gan sabiedrībām nerezidentēm, kuras arī veic šādu izmaksu, to rezidences valstī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, valsts pasākumu, kura mērķis ir novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu tikai tādai peļņai, ko izmaksā sabiedrības, kuras saņem dividendes no citām sabiedrībām rezidentēm, tai pašā laikā sabiedrībām, kuras saņem dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, radot naudas uzkrāšanai nelabvēlīgu situāciju, nevar izskaidrot ar attiecīgās situācijas atšķirīgumu.

92 Nevar apgalvot, kā to dara Apvienotās Karalistes valdība, ka patiesībā šī atšķirīgā attieksme nepastāv, ja sabiedrība, kura atrodas ārpus Apvienotās Karalistes un kura ir izmaksājusi dividendes, nenomaksājot *ACT*, var izmaksāt lielākas summas saviem akcionāriem. Ar šādu argumentu netiek ņemts vērā apstāklis, ka arī šādai sabiedrībai savas rezidences valstī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis saskaņā ar tajā piemērojamām normām un likmēm.

93 Atšķirīgu attieksmi nevar pamatot arī ar nepieciešamību saglabāt Apvienotajā Karalistē spēkā esošās nodokļu sistēmas konsekvenci, jo pastāv tieša sakarība starp piešķirto nodokļu priekšrocību, proti, sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, piešķirto nodokļa atlaidi, un kompensējošo nodokļu parādu, proti, šīs pēdējās sabiedrības samaksāto *ACT* par šo dividenžu izmaksu.

Šādas tiešas sakarības nepieciešamībai būtu noteikti jārada situācija, kurā sabiedrībām, kuras saņem dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, tiek piešķirta tāda pati nodokļu priekšrocība gadījumā, ja arī šīm pēdējām sabiedrībām to rezidences valstī par sadalīto peļņu arī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis.

94 No tā izriet, ka EKL 43. pantam ir pretrunā tāds valsts pasākums, kas ļauj sabiedrībai rezidentei, kura ir saņēmusi dividendes no citas sabiedrības rezidentes, atskaitīt no pirmās sabiedrības maksājamās *ACT* summas to *ACT* summu, ko otrā sabiedrība ir samaksājusi, lai gan tādas sabiedrības rezidentes gadījumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, šāds atskaitījums nav atļauts attiecībā uz sabiedrību ienākuma nodokli, kas šai sabiedrībai ir jāmaksā savā rezidences valstī.

95 Tā kā nevar izslēgt, ka iesniedzējtiesā izskatāmā prāva attiecas arī uz sabiedrībām rezidentēm, kuras ir saņēmušas dividendes, pamatojoties uz savu dalību citā sabiedrībā, kas tām neļauj īstenot noteiktu ietekmi uz dividenžu izmaksātājas sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, šis pasākums ir jāizskata, ņemot vērā arī EKL 56. pantu par kapitāla brīvu apriti.

96 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka pret sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, ir atšķirīga attieksme, proti, tām nav naudas uzkrāšanas priekšrocības, un to nevar pamatot ar attiecīgās situācijas atšķirīgumu.

97 Šādas atšķirīgas attieksmes dēļ Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības tiek atturētas ieguldīt savu kapitālu citā dalībvalstī reģistrētās sabiedrībās un ierobežojoši tiek ietekmētas arī citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības, tām radot šķērsli kapitāla uzkrāšanai pirmajā dalībvalstī.

98 Tā kā Apvienotās Karalistes valdības norādītie pamati šī kapitāla brīvas aprites šķēršļa pamatojumam bija tādi paši kā tie, kas jau ir noraidīti, izskatot valsts pasākumu sakarā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību pamata lietā, ir jāsecina, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šāds pasākums ir pretrunā arī šim pantam.

Par Direktīvu 90/435

99 Pēc prasītāju pamata lietā domām, valsts nodokļu normas, uz ko attiecas otrais prejudiciālais jautājums, arī ir pretrunā Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktam un 6. pantam.

100 Pirmkārt, šīs direktīvas 4. panta 1. punkts ir pārkāpts, jo atšķirībā no mātes uzņēmuma rezidenta, kurš saņem valsts izcelsmes dividendes, mātes uzņēmumam rezidentam, kurš saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, tās izmaksājot saviem akcionāriem, *ACT* ir jāmaksā pilnībā un šajā sakarā tam netiek piešķirts sabiedrību ienākuma nodokļa samazinājums par summu, ko tā meitas uzņēmums jau ir samaksājis par sadalīto peļņu.

101 Otrkārt, par ārvalsts izcelsmes dividendēm samaksātais *ACT* ir tas nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā, ko aizliedz Direktīvas 90/435 6. pants un ko neatļauj arī šīs direktīvas 7. pants.

102 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu dalībvalstij, kas mātes uzņēmuma rezidenta saņemto peļņu no citas dalībvalsts rezidenta meitas uzņēmuma neatbrīvo no nodokļa, ir jāļauj šim mātes

uzņēmumam no savas nodokļu summas atskaitīt to meitas uzņēmuma ienākuma nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, vajadzības gadījumā, to nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, ko ir iekasējusi meitas uzņēmuma rezidences dalībvalsts, ievērojot atbilstošā valsts nodokļa maksimālo apmēru.

103 Kā izriet no šīs direktīvas trešā apsvēruma, tās mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir izbeigt sadarbības starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām nostādīšanu nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar sadarbību starp vienas dalībvalsts sabiedrībām un tādējādi atvieglot sabiedrību apvienošanos grupās Kopienu līmenī (1996. gada 17. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-283/94, C-291/94 un C-292/94 *Denkavit* u.c., *Recueil*, I-5063. lpp., 22. punkts, un 2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-294/99 *Athinaïki Zythopoiïa*, *Recueil*, I-6797. lpp., 25. punkts).

104 Attiecībā uz dalībvalstīm noteikto pienākumu saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu nodoklī, kas par sadalīto peļņu ir jāmaksā mātes uzņēmumam rezidentam, ieskaitīt meitas uzņēmuma nerezidenta samaksāto nodokli savas rezidences dalībvalstī šī noteikuma mērķi — novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu sadalītajai peļņai — var sasniegt tikai tad, ja pirmās dalībvalsts nodokļu sistēma garantē attiecīgajam mātes uzņēmumam, ka tā meitas uzņēmuma ārvalstī samaksātais nodoklis par sadalīto peļņu pilnībā tiks ieskaitīts tajā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas ir jāmaksā šajā dalībvalstī.

105 Tomēr pretēji prasītāju pamata lietā apgalvotajam šis noteikums neietver dalībvalsts, kurā pastāv tā sabiedrību ienākuma nodokļa avansa samaksas sistēma, kas jāmaksā mātes uzņēmumam, ja tas izmaksā saviem akcionāriem no meitas uzņēmuma nerezidenta saņemtās dividendes, pienākumu garantēt, ka jebkurā gadījumā avansā maksājamā summa ir jānosaka, izmantojot meitas uzņēmuma samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli savā rezidences valstī.

106 Otrkārt, ir jānorāda, ka pretēji prasītāju pamata lietā apgalvotajam uz minētajiem valsts pasākumiem neattiecas dalībvalstīm Direktīvas 90/435 6. pantā noteiktais aizliegums jebkādā veidā ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā no peļņas, ko mātes uzņēmums rezidents ir saņēmis no sava meitas uzņēmuma nerezidenta.

107 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka šīs direktīvas kontekstā jēdziens "nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā" nav tikai daži konkrēti valsts nodokļu veidi un ka valsts noteiktā nodokļa, nodevas vai atskaitījuma kvalificēšana Kopienu tiesību kontekstā Tiesai ir jāveic atkarībā no objektīvām nodokļu iezīmēm neatkarīgi no tā, kā tas ir kvalificēts valsts tiesībās (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Athinaïki Zythopoiïa*, 26. un 27. punkts, kā arī 2003. gada 25. septembra spriedumu lietā C-58/01 *Océ Van der Grinten*, *Recueil*, I-9809. lpp., 46. punkts).

108 Attiecībā uz Direktīvas 90/435 5. pantā noteikto aizliegumu dalībvalstīm ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā no meitas uzņēmuma rezidenta izmaksātās peļņas savam mātes uzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā veido jebkurš ienākuma nodoklis, kas tiek uzlikts dividenžu izmaksāšanas valstī, un darījums, kuram tiek uzlikts šis nodoklis, ir dividenžu izmaksāšana vai citādāki ienākumi no vērtspapīriem, ja ar šo nodokli apliekamā summa ir ienākumi no minētajiem vērtspapīriem un nodokļa maksātājs ir šo pašu vērtspapīru turētājs (2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-375/98 *Epson Europe*, *Recueil*, I-4243. lpp., 23. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Athinaïki Zythopoiïa*, 28. un 29. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Océ Van der Grinten*, 47. punkts).

109 Jēdziens "nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā" Direktīvas 90/435 6. panta kontekstā ir jāinterpretē tāpat. Tādējādi "nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā" šī panta izpratnē ir jebkurš nodoklis peļņai, ko šāds mātes uzņēmums saņem no citā dalībvalstī dibināta meitas uzņēmuma un ar kuru apliekamais darījums ir dividenžu izmaksāšana vai citādāki ienākumi no vērtspapīriem, ja ar šo nodokli apliekamā summa ir ienākumi no minētajiem vērtspapīriem un šī nodokļa maksātājs ir vērtspapīru īpašnieks.

110 Kā uzsver Apvienotās Karalistes valdība, sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā *ACT*, ja tā izmaksā dividendes saviem akcionāriem. Darbība, par kuru sabiedrībai, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, ir jāmaksā *ACT*, ir nevis šo dividenžu saņemšana, bet dividenžu izmaksāšana saviem akcionāriem.

111 No tā izriet, ka uz *ACT*, kas vēlākas dividenžu izmaksāšanas laikā jāmaksā sabiedrībai, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, neattiecas Direktīvas 90/435 6. pantā noteiktais aizliegums ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā.

112 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, ir atļauts atskaitīt no pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa avansa summas minētā nodokļa summu, ko avansā ir samaksājusi otrā sabiedrība, lai gan tās sabiedrības rezidentes gadījumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, šāds atskaitījums nav atļauts attiecībā uz šīs pēdējās sabiedrības savā rezidences valstī samaksāto nodokli par sadalīto peļņu.

Par trešo jautājumu

113 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43. pants un EKL 56. pants un/vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts un 6. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādi tiesību akti, kādi ir pamata lietā:

— kas paredz, ka jebkurš nodokļa samazinājums sabiedrības rezidentes labā, kas ir saņēmusi ārvalsts izcelsmes dividendes, par ārvalstīs samaksāto nodokli samazina sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kurā var ieskaitīt maksājamo *ACT*, un

— kas neļauj sabiedrībai rezidentei pārskaitīt samaksātā *ACT* summu, kuru tā nevar ieskaitīt maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā konkrētajā finanšu gadā vai iepriekšējos vai vēlākajos finanšu gados, saviem meitas uzņēmumiem nerezidentiem, lai tie varētu to ieskaitīt to maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā.

114 Šajā jautājumā ir norādītas sabiedrības rezidentes, kurai ir meitas uzņēmumi nerezidenti un/vai kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, konkrētas problēmas attiecībā uz *ACT*, kas tai ir jāmaksā par dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, ieskaitīšanu maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā.

115 Vispirms attiecībā uz otro uzdotā jautājuma daļu ir jānorāda, ka debates Tiesā bija tikai par to, ka sabiedrībai rezidentei nav iespējas pārskaitīt *ACT* pārmaksu meitas uzņēmumiem nerezidentiem, lai tie varētu to ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tiem jāmaksā Apvienotajā Karalistē par šajā dalībvalstī veiktajām darbībām.

116 Šī sprieduma 76.–78. punktā izklāstīto iemeslu dēļ, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, vispirms ir jāizskata, vai tiesību akti pamata lietā ir pretrunā Līguma noteikumiem.

117 Ir jāatzīst, ka uz valsts pasākumiem, par kuriem ir uzdots trešais prejudiciālais jautājums, var attiekties gan EKL 43. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pants par kapitāla brīvu apriti. Attiecībā uz sabiedrības rezidentes, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, saņemtajiem nodokļa samazinājumiem pamata

lietā minēto tiesību aktu analīze, atbildot uz pirmo prejudiciālo jautājumu, pierādīja, ka runa ir par dažādiem nodokļa samazinājumiem atkarībā no tā, cik daļu šīm sabiedrībām pieder citā sabiedrībā.

118 Attiecībā uz otru valsts tiesību aktu aspektu, kas minēts trešajā prejudiciālajā jautājumā, tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sabiedrību grupām, — uz to drīzāk attiecas EKL 43. pants, nevis EKL 56. pants.

119 Pēc prasītāju pamata lietā domām, minētie tiesību akti ir pretrunā EKL 43. un 56. pantam, ciktāl tie ierobežo sabiedrības, kurai ir ienākumi ārvalstīs un/vai kura pieder tādai sabiedrību grupai, kurā ir ietvertas arī sabiedrības nerezidentes, iespējas samazināt *ACT* pārmaksu salīdzinājumā ar sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kas tai ir jāmaksā Apvienotajā Karalistē. Šie tiesību akti rada atšķirīgu attieksmi, kas izpaužas kā nelabvēlīgi *ACT* ieskaita un cesijas nosacījumi sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes un/vai kurām ir meitas uzņēmumi nerezidenti. Šādas atšķirības nav nedz piemērotas, nedz nepieciešamas, lai sasniegtu mērķi novērst izmaksāto dividenžu ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu.

120 Ir jāatceras, ka jebkurš sabiedrību ienākuma nodokļa, kas ir jāmaksā sabiedrībai rezidentei, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, samazinājums par ārvalstī samaksātā nodokļa summu — šim pēdējam atbilstot iekasētajai nodokļa ieturējuma summai ienākuma gūšanas vietā par dividendēm vai sabiedrību ienākuma nodoklim, ko ir samaksājusi sabiedrība nerezidente par dividendēs izmaksāto peļņu — noteikti samazina sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kas sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā un kurā šī pati sabiedrība rezidente var ieskaitīt vēlāk saviem akcionāriem veiktās dividenžu izmaksāšanas laikā samaksāto *ACT*.

121 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka attiecībā uz *ACT*, kas ir jāmaksā sabiedrībai, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, tad, kad tā izmaksā dividendes saviem akcionāriem, no iepriekš minētā izriet, ka katrā ziņā EKL 43. un 56. pantam ir

pretrunā jebkāda veida diskriminējoša attieksme *ACT* uzlikšanas laikā pret tām sabiedrībām, kuras saņem valsts izcelsmes dividendes, salīdzinājumā ar tām sabiedrībām, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes (skat. šī sprieduma 112. punktu).

122 Protams, nevar izslēgt, ka, pat nepastāvot šādai diskriminācijai, sabiedrībai, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividenžu nozīmīgu daudzumu, ir jāmaksā tāda *ACT* summa, kas pārsniedz tās sabiedrību ienākuma nodokļa parādu un kas tādējādi var izraisīt *ACT* pārmaksu. Tomēr šāda situācija izriet tieši no valsts tās normas piemērošanas, kuras mērķis ir novērst vai samazināt nodokļa uzlikšanu dividendēs izmaksātajai peļņai.

123 Tādas sistēmas, kas ir pieņemta nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas sadalītajai peļņai novēršanai vai samazināšanai, ietvaros šādu normu var uzskatīt par pretēju Līguma nosacījumiem par brīvu apriti tikai tad, ja tā attiecas pret dividendēm no ārvalstu sabiedrībām mazāk labvēlīgā veidā nekā pret tām dividendēm, kuras pārskaitījušas sabiedrības rezidentes, lai gan runa ir par objektīvi salīdzināmām situācijām un atšķirīgu attieksmi nevar pamatot ar primāriem vispārējo interešu iemesliem.

124 No lietas materiāliem neizriet, ka tikai tas, ka sabiedrībām, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, piešķirtais nodokļa samazinājums par ārvalstī samaksāto nodokli samazina tā sabiedrību ienākuma nodokļa apmēru, kas jāmaksā Apvienotajā Karalistē, veido mazāk labvēlīgu attieksmi pret minētajām dividendēm salīdzinājumā ar valsts izcelsmes dividendēm. Faktiski, kā ir norādījusi Apvienotās Karalistes valdība, šāda *ACT* pārmaksa var rasties arī tādas sabiedrības gadījumā, kura saņem valsts izcelsmes dividendes katru reizi, kad tās maksājamais *ACT* apmērs pārsniedz tās sabiedrību ienākuma nodokļa parādu, it īpaši, ja šādai sabiedrībai ir piešķirti tādi atbrīvojumi no nodokļa vai tā samazinājumi, kas ir samazinājuši tās sabiedrību ienākuma nodokļa parādu.

125 Tas, ka sabiedrībai, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, par kurām tiek piešķirts nodokļa samazinājums ārvalsts nodokļa apmērā, tiek samazināts sabiedrību ienākuma nodoklis, kurā var ieskaitīt *ACT* pārmaksu, diskriminē šādu sabiedrību salīdzinājumā ar sabiedrību, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, tikai tad, ja šai pirmajai sabiedrībai faktiski nav tādu pašu iespēju kā otrajai sabiedrībai, lai sabiedrību ienākuma nodoklī ieskaitītu samaksātā *ACT* pārmaksu.

126 Tomēr no valsts tiesību aktiem, ko pamata lietā izklāsta iesniedzējtiesa, neizriet, ka šajā sakarā attieksme pret sabiedrību rezidenti, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, ir citādāka nekā pret sabiedrību rezidenti, kura saņem valsts izcelsmes dividendes.

127 No tā izriet, ka Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību nav pretrunā valsts pasākums, kas paredz, ka jebkurš sabiedrības rezidentes, kura ir saņēmusi ārvalsts izcelsmes dividendes, saņemtais nodokļa samazinājums par ārvalstī samaksātā nodokļa summu samazina sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kurā var ieskaitīt *ACT*.

128 Līdz ar to, ja šāds pasākums nediskriminē sabiedrību, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, tad iepriekšējā punkta secinājums ir piemērojams arī Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti.

129 Attiecībā uz otro valsts tiesību aktu aspektu, kas ir norādīts trešajā prejudiciālajā jautājumā, ir jānorāda — kā to atgādina iesniedzējtiesa —, ka, ja sabiedrība rezidente var pārskaitīt *ACT* apmēru, ko nevarēja ieskaitīt maksājamajā sabiedrību ienākuma nodokļa summā saistībā ar konkrēto finanšu gadu vai iepriekšējiem vai nākošajiem finanšu gadiem, saviem meitas uzņēmumiem rezidentiem, kuri tad to var ieskaitīt

sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tiem jāmaksā, tad tomēr šāda sabiedrība nevar pārskaitīt šo *ACT* pārmaksu sabiedrībām nerezidentēm, lai tās varētu ieskaitīt to sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tām ir jāmaksā Apvienotajā Karalistē.

130 Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, sabiedrība rezidente nevar atsaukties uz to, ka tās meitas uzņēmumi nerezidenti nevar ieskaitīt *ACT* pārmaksu sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tiem ir jāmaksā, ja vien šis fakts sabiedrībai rezidentei pašai nerada nelabvēlīgu situāciju.

131 Tomēr ir jānorāda, ka noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 31. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 42. punkts).

132 Tomēr iespēja, ko minētie valsts tiesību akti paredz sabiedrību grupai — pārskaitīt konkrētu nodokļa summu, ko viena grupas sabiedrība nevar ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tai ir jāmaksā Apvienotajā Karalistē, citai šīs grupas sabiedrībai, lai tā to varētu ieskaitīt uzņēmumu nodokļa summā, kas tai jāmaksā šajā pašā dalībvalstī — ir attiecīgo sabiedrību nodokļu priekšrocība. Tas, ka šādas priekšrocības nav minētās grupas sabiedrībām nerezidentēm, ierobežo grupas sabiedrību rezidensu iespēju īstenot brīvību veikt uzņēmējdarbību, tās atturot dibināt meitas uzņēmumus citās dalībvalstīs (šajā sakarā skat. attiecībā uz nodokļa samazinājumu grupai sakarā ar zaudējumiem, ko cietuši meitas uzņēmumi nerezidenti, iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 32. un 33. punkts).

133 Kā apgalvo prasītājas pamata lietā un Eiropas Kopienu Komisija, tas, ka sabiedrība rezidente nevar pārskaitīt *ACT* pārmaksu meitas uzņēmumiem nerezidentiem, kuri ir sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, ierobežo tās brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tomēr ne nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, ne Apvienotās Karalistes apsvērumos nav norādīts neviens ar Līgumu saderīgs leģitīms mērķis, kas varētu pamatot šādu ierobežojumu.

134 No iepriekš minētā izriet, ka EKL 43. pantam ir pretrunā tāds valsts pasākums, kas neļauj sabiedrībai rezidentei pārskaitīt saviem meitas uzņēmumiem nerezidentiem *ACT* pārmaksu, pat ja tie ir sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji šajā attiecīgajā dalībvalstī.

135 Visbeidzot, prasītājas pamata lietā apgalvo, ka, tā kā šo valsts tiesību aktu aspektu rezultātā mātes uzņēmumam rezidentam jāmaksā pārmaksātais *ACT*, tad tie ir pretrunā arī Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktam un 6. pantam.

136 Kā norādīts šī sprieduma 106.–111. punktā, uz šiem pamata lietā minētajiem valsts tiesību aktu aspektiem neattiecas šīs direktīvas 6. pants.

137 Attiecībā uz Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu pietiek norādīt, ka šis noteikums nosaka dalībvalsts pienākumu garantēt mātes uzņēmumam, kas saņem dividendes no citā dalībvalstī nodibināta meitas uzņēmuma, ka tā meitas uzņēmuma samaksātais nodoklis ārvalstī par sadalīto peļņu tiks pilnībā ieskaitīts summā, kas mātes uzņēmumam ir jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis pirmajā dalībvalstī (skat. šī sprieduma 104. punktu), bet no tā neizriet šīs valsts pienākums šādā gadījumā ne nodrošināt, ka šim mātes uzņēmumam piešķirtais nodokļa samazinājums par ārvalstī samaksāto nodokli nesamazina summu, kurā var ieskaitīt daļu no

sabiedrību ienākuma nodokļa, kas ir samaksāts avansā, izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, ne arī sniegt iespēju šim pašam mātes uzņēmumam pārskaitīt avansā samaksāto nodokļa summu, kuru tas nevar ieskaitīt savā nodokļu parādā, meitas uzņēmumiem nerezidentiem, kas ir sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji šajā pašā valstī.

138 Tādējādi uz trešo jautājumu jāatbild, ka EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas paredz nodokļa samazinājumu ārvalsts izcelsmes dividendes saņēmušai sabiedrībai rezidentei par ārvalstī samaksāto nodokli, ar ko tiek samazināta sabiedrību ienākuma nodokļa summa, kurā tā var ieskaitīt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli.

139 EKL 43. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kuros ir atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt saviem meitas uzņēmumiem rezidentiem avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kuru nevar ieskaitīt pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā par šo finanšu gadu vai iepriekšējiem vai nākošajiem finanšu gadiem, lai šie meitas uzņēmumi varētu to ieskaitīt savā maksājamajā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, bet nav atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt šādu summu saviem meitas uzņēmumiem nerezidentiem gadījumā, kad to šajā dalībvalstī gūtajai peļņai tiek uzlikts nodoklis.

Par ceturto jautājumu

140 Ar savu ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43. pants un EKL 56. pants, kā arī Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts un 6. pants pieļauj tādus valsts tiesību aktus, kādi ir pamata lietā, kas, piešķirot sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, tiesības izvēlēties sistēmu, kas tām ļauj atgūt samaksāto *ACT* par vēlāku dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, pirmkārt,

nosaka pienākumu šīm sabiedrībām samaksāt *ACT*, vēlāk lūdzot tā atmaksu, un, otrkārt, neparedz to akcionāriem nodokļa atlaidi, ko tie būtu saņēmuši, ja sabiedrības rezidentes būtu veikušas valsts izcelsmes dividenžu izmaksu.

141 Attiecībā uz Direktīvas 90/435 noteikumiem — to piemērošanu iesniedzējtiesas norādītajai problēmai var noraidīt uzreiz. Pirmkārt, kā ir precizēts šī sprieduma 137. punktā, šīs direktīvas 4. panta 1. punkts nereglamentē noteikumus, saskaņā ar kuriem varētu noteikt pienākumu veikt sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumu. Paredzot normas nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas meitas uzņēmuma nerezidenta izmaksātajai peļņai mātes uzņēmumam rezidentam novēršanai, šis noteikums nav piemērojams fizisko personu — akcionāru situācijai. Otrkārt, ir jāatgādina, ka *ACT* nav nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā minētās direktīvas 6. panta izpratnē (skat. šī sprieduma 111. punktu).

142 Attiecībā uz Līguma noteikumiem par brīvu apriti ir jānorāda, ka, tā kā minētie tiesību akti ir piemērojami dividenžu izmaksāšanai sabiedrībām rezidentēm neatkarīgi no šo sabiedrību dalības nozīmīguma, tad uz tiem var attiekties gan EKL 43. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pants par kapitāla brīvu apriti.

143 Ņemot vērā pamata lietā izklāstītos apstākļus (skat. šī sprieduma 37. punktu), pamata lietā minētie tiesību akti ir jāizskata, ņemot vērā EKL 43. pantu.

144 Kā ir norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 94. punktā, ar šo jautājumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai par *FID* sistēmas, ko Apvienotā Karaliste ieviesusi no 1994. gada 1. jūlija, tiesiskumu. Šī sistēma ļauj sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem

ārvalsts izcelsmes dividendes, saņemt *ACT* pārmaksas atmaksu, proti, tās *ACT* summas atmaksu, ko nevar ieskaitīt maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā.

145 Tomēr ir jāatzīst, ka attieksme nodokļu jomā pret tām sabiedrībām, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes un kuras izvēlas *FID* sistēmu, divos veidos ir nelabvēlīgāka par attieksmi, kāda ir pret valsts izcelsmes dividendes saņemošām sabiedrībām rezidentēm.

146 Pirmkārt, attiecībā uz iespēju saņemt *ACT* pārmaksas atmaksu no nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka, lai gan *ACT* ir jāsamaksā četrpadsmit dienu laikā pēc ceturkšņa, kura laikā attiecīgā sabiedrība izmaksā dividendes saviem akcionāriem, *ACT* pārmaksas atmaksu var saņemt tikai tad, kad ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, t.i., deviņus mēnešus pēc finanšu gada beigām. Atkarībā no brīža, kurā sabiedrība izmaksā dividendes, tai ir jāgaida no astoņiem mēnešiem līdz pat septiņpadsmit ar pusi mēnešiem, lai saņemtu samaksātā *ACT* atmaksu.

147 Tā rezultātā, kā norāda prasītājas pamata lietā, sabiedrībām rezidentēm, kuras izvēlas šo sistēmu, tādēļ ka tās saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, nav naudas uzkrāšanas priekšrocības, bet šāda priekšrocība ir sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem valsts izcelsmes dividendes. Pēdējā gadījumā dividenžu izmaksātāja sabiedrība rezidente jau ir samaksājusi *ACT* par sadalīto peļņu, bet nodokļa atlaide tiek piešķirta sabiedrībai rezidentei, kura saņem šīs dividendes, un tas ļauj šai sabiedrībai izmaksāt dividendēm līdzvērtīgu summu saviem akcionāriem, nemaksājot *ACT*.

148 Otrkārt, akcionāram, kurš saņem tās ārvalsts izcelsmes dividendes no sabiedrības rezidentes, kas ir kvalificētas kā *FID*, nav tiesību uz nodokļa atlaidi, bet tas ir

uzskatāms par tādu, kurš ir guvis ar viszemāko nodokļa likmi apliktu ienākumu minētajā finanšu gadā. Nodokļa atlaides neesamības dēļ šādam akcionāram nav tiesību uz atmaksu, ja tas nav peļņas nodokļa maksātājs vai ja maksājamais peļņas nodoklis ir mazāks par dividendei uzlikto nodokli pēc viszemākās likmes.

149 Kā apgalvo prasītājas pamata lietā, tas rada situāciju, ka sabiedrībai, kura izvēlējusies *FID* sistēmu, ir jāpalielina savu izmaksājamo summu apmērs, ja tā vēlas garantēt akcionāriem tādu pašu rezultātu, kāds izriet no valsts izcelsmes dividenžu izmaksas.

150 Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, šī atšķirīgā attieksme neierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību.

151 Attiecībā uz sabiedrības, kura izvēlējusies *FID* sistēmu, pienākumu maksāt *ACT* laikā, kamēr tiek gaidīta tā vēlāka atmaksa, šī valdība atkārto savu argumentu, ka sabiedrības, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija nav salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, jo pirmās sabiedrības pienākums maksāt *ACT* vēlākas dividenžu izmaksāšanas laikā ir pamatojams ar to, ka atšķirībā no otrā veida sabiedrības tā saņēmusi tādas dividendes, par kurām nav samaksāts *ACT*. Ja citādākā kontekstā sabiedrībai, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes un kura izvēlas *FID* sistēmu, tiek piešķirtas tiesības uz samaksātā *ACT* atmaksu, tad šī attieksme nekādā veidā nav diskriminējoša.

152 Tomēr, kā ir norādīts šī sprieduma 87.–91. punktā, ja sabiedrības izmaksātajai peļņai tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis tās rezidences valstī, tad, ja sabiedrību ienākuma nodokļa avansa samaksas sistēmā, kurai ir pakļauta dividenžu saņēmēja sabiedrība, ir noteikts maksājamais apmērs, ņemot vērā sadalītai peļņai uzlikto

nodokli, ko dividenžu izmaksātāja sabiedrība rezidente ir samaksājusi, bet neņemot vērā dividenžu izmaksātājas sabiedrības nerezidentes ārvalstī samaksāto nodokli, šādā sistēmā attieksme pret ārvalsts izcelsmes dividenžu saņēmēju sabiedrību ir mazāk labvēlīga nekā pret valsts izcelsmes dividenžu saņēmēju sabiedrību, lai gan abu sabiedrību situācija ir līdzīga.

153 Protams, ja šīs pirmās sabiedrības situācija uzlabojas, tāpēc ka avansā samaksāto nodokli, ko nevar ieskaitīt maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, var atmaksāt, šāda sabiedrība ir nelabvēlīgākā situācijā nekā sabiedrība, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, tajā ziņā, ka tai nav naudas uzkrāšanas priekšrocības.

154 Šāda atšķirīga attieksme, kuras rezultātā dalība sabiedrībā nerezidentē kļūst mazāk pievilcīga par dalību sabiedrībā rezidentē, ir, nepastāvot objektīvam pamatojumam, brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

155 Pretēji Apvienotās Karalistes valdības norādītajam, naudas uzkrāšanai neizdevīgais stāvoklis, kas rodas sabiedrībām, kuras izvēlējušās *FID* sistēmu, nav pamatojams ar praktiskas dabas apsvērumiem, kas saistīti ar to, ka, uzliekot nodokli minētajai dividendei, ir nepieciešams laiks, lai dalībvalsts varētu ņemt vērā visus nodokļus, kas ir jau uzlikti sadalītajai peļņai šajā pašā valstī vai ārvalstī.

156 Patiešām dalībvalsts rīcībā ir jābūt konkrētam terminam, lai tā, nosakot galīgo maksājamo sabiedrību ienākuma nodokļa summu, varētu ņemt vērā visus nodokļus, kas jau ir uzlikti sadalītajai peļņai. Tomēr tas nevar pamatot to, ka valsts izcelsmes dividenžu gadījumā dalībvalstij, nosakot dividenžu izmaksātājas sabiedrības maksājamo *ACT* summu, ir jāņem vērā sabiedrības rezidentes, no kuras pati

dividenžu izmaksātāja sabiedrība saņēmusi dividendes, samaksātā *ACT* daļa — brīdis, kurā nemaz nebija iespējams noteikt galīgo sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kas šai citai sabiedrībai rezidentei būs jāmaksā —, lai gan ārvalsts izcelsmes dividenžu gadījumā šī valsts nosaka maksājamo *ACT* summu sabiedrībai rezidentei, kura izmaksā dividendes saviem akcionāriem, nesniedzot iespēju ieskaitīt šajā summā tā nodokļa summu, kas ir uzlikts peļņai, kuru tai ir izmaksājusi sabiedrība nerezidente.

157 Ja izrādītos, ka praktisku iemeslu dēļ nevar nodrošināt, ka sabiedrību ienākuma nodokļa avansa samaksas sistēmā tiek ņemts vērā par valsts izcelsmes dividendēs izmaksāto peļņu samaksātais nodoklis, attiecīgās dalībvalsts pienākums šīs nevienlīdzīgās attieksmes izbeigšanai būtu grozīt vienu vai otru aspektu savā sistēmā, uzliekot nodokli sabiedrībām rezidentēm.

158 Attiecībā uz apstākli, ka *FID* sistēmā nav paredzēta nodokļa atlaide akcionāram, Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka šāda nodokļa atlaide tiek piešķirta dividenžu saņēmējam akcionāram tikai tad, ja pastāv ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana sadalītajai peļņai, kas ir jānovērš vai jāsamazina. Tāds nav gadījums attiecībā uz *FID* sistēmu, jo, pirmkārt, par ārvalsts izcelsmes dividendēm *ACT* netika maksāts un, otrkārt, *ACT*, kas minēto dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei jāmaksā, izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, vēlāk tiek atmaksāts.

159 Tomēr šis arguments pamatojas uz to pašu kļūdaino premisu, saskaņā ar kuru ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas risks pastāv tikai to dividenžu gadījumā, ko izmaksā sabiedrība rezidente, kurai ir pienākums maksāt *ACT* par dividenžu izmaksāšanu, lai gan patiesībā šis risks pastāv arī to dividenžu gadījumā, kuras izmaksā sabiedrība nerezidente, kuras ienākumiem tās rezidences valstī arī ir uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis atbilstoši tajā piemērojamām likmēm un normām.

160 Šī paša iemesla dēļ Apvienotās Karalistes valdība nevar apstrīdēt, ka pret dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības nerezidentes, ir mazāk labvēlīga attieksme nodokļu jomā, apgalvojot, ka šāda sabiedrība, tā kā tai nav pienākuma maksāt *ACT*, saviem akcionāriem var maksāt lielākas dividendes.

161 Tāpat ir jānoraida arī arguments, saskaņā ar kuru *FID* sistēmas ietvaros piemērotā atšķirīgā attieksme pret ārvalsts izcelsmes dividendēm nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo šai sistēmai ir tikai izvēles raksturs.

162 Kā norāda prasītājas pamata lietā, valsts sistēma, kas ierobežo brīvu apriti, ir nesaderīga ar Kopienu tiesībām arī tad, ja tās piemērošana ir fakultatīva.

163 Visbeidzot, attiecībā uz Apvienotās Karalistes valdības argumentu, ka minētie ierobežojumi ir pamatoti ar nepieciešamību saglabāt Apvienotās Karalistes nodokļu sistēmas konsekvenci, ir jāatzīst, ka šis arguments tikai norāda uz tiem pašiem argumentiem, kas tika noraidīti jau otrā jautājuma izskatīšanas laikā (skat. šī sprieduma 93. punktu).

164 No iepriekš minētā izriet, ka EKL 43. pantam ir pretrunā tās *FID* sistēmas pazīmes, uz kurām atsaucas iesniedzējtiesa ceturtajā jautājumā.

165 Pēc iesniedzējtiesas domām, ja šis jautājums attiecas arī uz tādām sabiedrībām, kuras ir nodibinātas trešā valstī un uz kurām līdz ar to neattiecas EKL 43. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, kā arī šī sprieduma 38. punktā izklāstītā iemesla dēļ, rodas jautājums, vai tādi valsts pasākumi kā pamata lietā apspriežamie ir pretrunā arī EKL 56. pantam par kapitāla brīvu apriti.

166 Šajā sakarā ir svarīgi norādīt, ka atšķirīga attieksme pret ārvalsts izcelsmes dividendēm, ja tās saņem sabiedrība rezidente, kura izvēlas *FID* sistēmu (skat. šī sprieduma 145.–149. punktu), attur šādu sabiedrību no sava kapitāla ieguldīšanas citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā un tai ir arī ierobežojoša ietekme uz citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, tādējādi radot šķērsli kapitāla uzkrāšanai Apvienotajā Karalistē.

167 Lai atšķirīga attieksme būtu saderīga ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu iemesliem.

168 Tā kā Apvienotās Karalistes valdība šajā kontekstā atsaucas uz tiem pašiem apsvērumiem, ko tā norādīja sakarā ar EKL 43. panta analīzi, pietiek norādīt, ka šī sprieduma 150.–163. punktā izklāstīto iemeslu dēļ šī atšķirīgā attieksme skar situācijas, kuras ir objektīvi salīdzināmas, un tā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kura pamatotība nav pierādīta.

169 Vienīgais šīs valdības īpaši norādītais arguments attiecībā uz kapitāla brīvu apriti ir balstīts uz to, ka situācijā, kurā ir iesaistītas trešās valstīs nodibinātas dividenžu izmaksātājas sabiedrības, sabiedrību rezidences valstī samaksātā nodokļa pārbaude var izrādīties grūtāka, nekā tas ir tikai Kopienas kontekstā.

170 Patiešām, tā kā pastāv noteikts integrācijas līmenis Savienības dalībvalstu starpā, it īpaši Kopienu tiesību akti, kuru mērķis ir sadarbība starp valstu nodokļu administrācijām, piemēram, Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), dalībvalsts nodokļa uzlikšana uzņēmējdarbībai ar pārrobežu raksturu Kopienā ne vienmēr ir pielīdzināma uzņēmējdarbībai, kuras iezīme ir attiecības starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

171 Turklāt, kā uzsvēris ģenerāladvokāts savu secinājumu 121. punktā, nevar izslēgt, ka dalībvalsts var pierādīt, ka kapitāla aprites ierobežojums uz vai no trešām valstīm ir pamatots ar kādu konkrētu iemeslu, bet šis pats pamatojums tādos pašos apstākļos nav pieņemams kapitāla aprites ierobežojumam starp dalībvalstīm.

172 Tomēr attiecībā uz minētajiem valsts tiesību aktiem Apvienotās Karalistes valdība norādīja, ka ārvalstī samaksātā nodokļa pārbaude ir apgrūtināta, tikai tādēļ, lai paskaidrotu laika posma ilgumu, kas pagāja no *ACT* samaksas brīža līdz tā atmaksas brīdim. Tomēr, kā ir norādīts šī sprieduma 156. punktā, tas nevar pamatot tiesību aktus, kuros ārvalsts izcelsmes dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei ir aizliegts ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumā nodokļa summu, kas ir uzlikta ārvalstīs sadalītajai peļņai, lai gan valsts izcelsmes dividendēm minētā summa tiek automātiski atskaitīta no samaksātā nodokļa, ja to avansa veidā maksā dividenžu izmaksātāja sabiedrība rezidente.

173 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros, atbrīvojot no sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma samaksas sabiedrības rezidentes, kuras izmaksā saviem akcionāriem iepriekš saņemtās valsts izcelsmes dividendes, sabiedrībām rezidentēm, kuras

izmaksā saviem akcionāriem to iepriekš saņemtās ārvalsts izcelsmes dividendes, ir piešķirtas tiesības izvēlēties sistēmu, kas tām ļauj atgūt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, bet kas, pirmkārt, šīm sabiedrībām uzliek pienākumu samaksāt minēto nodokli avansa veidā un lūgt tā vēlāku atmaksu un, otrkārt, neparedz nodokļa atlaidi to akcionāriem, lai gan tie to saņemtu gadījumā, kad valsts izcelsmes dividendes izmaksā sabiedrība rezidente.

Par piekto jautājumu

174 Ar savu piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ņemot vērā, ka valsts pasākumi, uz ko attiecas pirmais un otrais jautājums, tika veikti pirms 1993. gada 31. decembra, kā arī ceturtajā jautājumā norādītie valsts pasākumi, kas tika veikti pēc šī datuma, bet kas groza šos valsts pasākumus, ar nosacījumu, ka tie arī ierobežo kapitāla brīvu apriti, ko principā aizliedz EKL 56. pants, ir atļauti kā pirms 1993. gada 31. decembra pastāvoši ierobežojumi EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

175 Saskaņā ar šo pēdējo noteikumu EKL 56. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu vai Kopienu tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietvēra tiešas investīcijas, arī investīcijas nekustamā īpašumā, kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.

176 Līdz ar to ir jānosaka, vai uz ceturtajā jautājumā minētajiem valsts pasākumiem EKL 57. panta 1. punkts attiecas kā uz kapitāla aprites brīvības ierobežojumiem, kas ietver tiešas investīcijas, uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.

177 It īpaši attiecībā uz jēdzienu "tiešas investīcijas" ir jāatzīst, ka tas Līgumā nav definēts.

178 Tomēr Kopienu tiesībās šis jēdziens ir definēts kapitāla aprites nomenklatūrā, kura ir ietverta Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK I pielikumā par Līguma 67. panta īstenošanu [ar Amsterdamas līgumu atceltais pants] (OV L 178, 5. lpp.) un kura ietver trīspadsmit kapitāla aprites tipus.

179 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ciktāl EKL 56. pantā būtībā ir pārņemts Direktīvas 88/361 1. panta saturs un pat ja tā bija pieņemta uz EEK līguma 69. un 70. panta 1. punkta pamata (EEK līguma 67.–73. pants tika aizstāts ar EK līguma 73.B–73.G pantu, jaunajā redakcijā — EKL 56.–60. pants), šai nomenklatūrai saglabājas norādoša vērtība, kāda tai bija pirms tās stāšanās spēkā, lai definētu kapitāla aprites jēdzienu, ņemot vērā, ka atbilstoši tās ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmeļošs (skat. it īpaši 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer, Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *Van Hilten–van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 39. punkts).

180 Šai nomenklatūrai šāda norādošā vērtība ir jāatzīst, interpretējot tiešo investīciju jēdzienu. Pirmajā minētās nomenklatūras sadaļā ar nosaukumu "Tiešie ieguldījumi" ir ietverta tādu uzņēmumu filiāļu vai jaunu uzņēmumu dibināšana vai paplašināšana,

kā arī tādu esošu uzņēmumu pilnīga iegāde, kuri pilnībā pieder personai, kas nodrošina kapitālu, līdzdalība jaunā vai esošā uzņēmumā, lai izveidotu vai saglabātu stabilas ekonomiskas saiknes, kā arī peļņas atkārtoti ieguldījumi, lai saglabātu stabilas ekonomiskas saiknes.

181 Kā izriet no šī uzskaitījuma un ar to saistītajiem paskaidrojumiem, tiešu ieguldījumu jēdziens attiecas uz visdažādākajiem ieguldījumiem, kurus veic fiziskas vai juridiskas personas un kuri palīdz izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimniecisku darbību veikšanai.

182 Attiecībā uz dalību jaunos vai jau pastāvošos uzņēmumos, kā ir apstiprināts paskaidrojumos, mērķis izveidot vai saglabāt stabilas ekonomiskas saiknes nozīmē, ka akcionāra īpašumā esošās akcijas sniedz tam iespēju — saskaņā ar valsts tiesību normām par akciju sabiedrībām vai citādākā veidā — faktiski piedalīties šīs sabiedrības vadībā vai kontrolē.

183 Pretēji prasītāju pamata lietā apgalvotajam kapitāla brīvas aprites ierobežojumi, kas ietver tiešās investīcijas vai uzņēmējdarbību EKL 57. panta 1. punkta izpratnē, attiecas ne tikai uz valsts pasākumiem, kuri, ja tie piemēroti kapitāla apritei uz vai no trešām valstīm, ierobežo investīcijas vai uzņēmējdarbību, bet arī uz tādiem valsts pasākumiem, kuri ierobežo no tā izrietošo dividenžu izmaksāšanu.

184 No judikatūras izriet, ka jebkura mazāk labvēlīga attieksme pret ārvalsts izcelsmes dividendēm salīdzinājumā ar iekšzemes izcelsmes dividendēm ir jāuzskata par brīvas

kapitāla aprites ierobežojumu, ciktāl tās rezultātā dalības iegūšana citās dalībvalstīs nodibinātās sabiedrībās kļūst mazāk pievilcīga (iepriekš minētie spriedumi lietā *Verkooijen*, 35. punkts; lietā *Lenz*, 21. punkts, un lietā *Manninen*, 23. punkts).

185 No tā izriet, ka EKL 57. panta 1. punkts attiecas uz tādiem kapitāla aprites ierobežojumiem kā mazāk labvēlīga attieksme nodokļu jomā pret ārvalsts izcelsmes dividendēm, ja šāda attieksme ir saistīta ar dalību citā sabiedrībā nolūkā izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp akcionāru un attiecīgo sabiedrību un ļauj akcionāram faktiski piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē.

186 Ja tas tā nav, tad EKL 56. pantā aizliegtais kapitāla brīvas aprites ierobežojums nav piemērojams arī attiecībās ar trešām valstīm.

187 Savukārt no EKL 57. panta 1. punkta izriet, ka dalībvalsts attiecībās ar trešām valstīm var piemērot brīvas kapitāla aprites ierobežojumus, kuri ir ietverami šī noteikuma materiālajā piemērošanas jomā, pat ja tie ir pretēji EKL 56. pantā noteiktajam kapitāla brīvas aprites principam, ar nosacījumu, ka tie pastāvēja jau 1993. gada 31. decembrī.

188 Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, ja Tiesai ir jāuzskata, ka EKL 56. pantam ir pretrunā pamata lietā apspriežamie valsts tiesību akti par nodokļa uzlikšanu ārvalsts izcelsmes dividendēm, tad tādi ir ne tikai pirmajā līdz trešajā prejudiciālajā jautājumā minētie valsts pasākumi, kas ir veikti pirms 1993. gada 31. decembra, bet arī *FID* sistēma, kas stājās spēkā 1994. gada 1. jūlijā, jo attiecībā uz pastāvošajiem pasākumiem *FID* sistēma neieviesa jaunus ierobežojumus, bet tieši pretēji — tikai samazināja pastāvošo tiesību aktu konkrēto ierobežojošo ietekmi.

189 Vispirms ir jāprecizē 1993. gada 31. decembrī "pastāvošu ierobežojumu" jēdziens EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

190 Kā ir ieteikušas prasītājas pamata lietā, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija, ir jāatsaucas uz 1999. gada 1. jūnija spriedumu lietā C-302/97 *Konle* (*Recueil*, I-3099. lpp.), kurā Tiesa interpretēja jēdzienu "pastāvoši tiesību akti", kurš ir ietverts atkāpes noteikumos no akta par Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem un to līgumu pielāgojumiem, kas ir Eiropas Savienības izveides pamatā (OV 1994, C 241, 21. lpp., un OV 1995, L 1, 1. lpp.), atļaujot Austrijas Republikai uz noteiktu laiku saglabāt savus pastāvošos tiesību aktus par otro dzīves vietu.

191 Valsts tiesību aktu saturs, kas pastāv Kopienas tiesību aktā noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai, bet Tiesa šajā spriedumā ir precizējusi, ka tās pienākums ir sniegt vadlīnijas tāda Kopienas jēdziena interpretācijai, kurš ir pamatā atkāpes no Kopienu tiesībām piemērošanai noteiktā datumā "pastāvošiem" valsts tiesību aktiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Konle*, 27. punkts).

192 Kā Tiesa ir nospriedusi šajā pašā spriedumā, jebkurš valsts pasākums, kas ir veikts pēc šī noteiktā datuma, tikai tāpēc vien netiek automātiski nodalīts no atkāpes ietverošā režīma, kas tika ieviests ar minēto Kopienas aktu. Atkāpe attiecas uz noteikumiem, kas būtībā ir identiski iepriekšējiem tiesību aktiem vai kas tikai samazina vai atceļ iepriekšējos tiesību aktos esošo šķērsli Kopienu tiesību un brīvību izmantošanai. Savukārt tādi tiesību akti, kas balstīti uz citādāku loģiku nekā iepriekšējās tiesības un ievieš jaunas procedūras, nav pielīdzināmi minētajā Kopienu aktā norādītajā datumā pastāvošiem tiesību aktiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Konle*, 52. un 53. punkts).

193 Līdz ar to attiecībā uz saikni starp *FID* sistēmu un pastāvošajiem valsts tiesību aktiem par nodokļa uzlikšanu ārvalsts izcelsmes dividendēm, uz ko atsaucas iesniedzējtiesa, šķiet, ka šīs sistēmas mērķis ir ierobežot no pastāvošajiem tiesību aktiem izrietošo ierobežojošo ietekmi attiecībā uz sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, it īpaši piedāvājot šīm sabiedrībām iespēju saņemt *ACT* pārmaksas, kas ir radusies dividenžu izmaksāšanas laikā saviem akcionāriem, atmaksu.

194 Tomēr valsts tiesai ir jānosaka, vai tas, — kā uzsver prasītājas pamata lietā — ka akcionāriem, kas saņem par *FID* kvalificētas dividendes, netiek piešķirta nodokļa atlaide, ir jāuzskata par jaunu ierobežojumu. Ja tā ir patiesība, ka valsts nodokļu sistēmā, kurā ir ietverta *FID* sistēma, šādas nodokļa atlaides piešķiršana dividenžu saņēmējam akcionāram atbilst sabiedrības samaksātajam *ACT* par šo dividenžu izmaksu, no valsts nodokļu tiesību aktu apraksta nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu nevar secināt, ka sabiedrībai, kura izvēlējusies *FID* sistēmu, ir tiesības uz pārmaksātā *ACT* atmaksu, kas pēc 1993. gada 31. decembrī pastāvējušo tiesību aktu loģikas pamato, ka šiem akcionāriem netiek piešķirta nodokļa atlaide.

195 Katrā ziņā pretēji Apvienotās Karalistes valdības apgalvotajam *FID* sistēmu nevar kvalificēt kā pastāvošu ierobežojumu vienīgi tās izvēles rakstura dēļ, tā kā attiecīgajām sabiedrībām vienmēr bija iespēja, ka tām tiks piemērota agrāk pieņemtā sistēma ar no tās izrietošo ierobežojošo ietekmi. Kā ir norādīts šī sprieduma 162. punktā, brīvu apriti ierobežojoša sistēma nav saderīga ar Kopienu tiesībām pat tad, ja tās piemērošana ir fakultatīva.

196 Tādējādi uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 57. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts ir pieņēmusi tiesību aktus, kas ietver EKL 56. pantā aizliegtos kapitāla brīvas aprites ierobežojumus uz vai no

trešām valstīm, un pēc šī datuma pieņem pasākumus, kuri arī ierobežo minēto apriti un pēc sava satura ir identiski agrākajiem tiesību aktiem, vai tikai samazina vai atceļ Kopienu tiesību un brīvību izmantošanas šķērsli, kas bija ietverts agrākos tiesību aktos, šo pēdējo pasākumu piemērošana trešām valstīm nav pretrunā EKL 56. pantam, ja tos piemēro kapitāla apritei, kas ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā —, uzņēmējdarbības veikšanai, finanšu pakalpojumu sniegšanai vai vērtspapīru laišanai kapitāla tirgū. Šajā sakarā par tiešām investīcijām nav uzskatāma tāda dalība sabiedrībā, kas nenotiek nolūkā izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas ekonomiskas saiknes starp akcionāru un šo sabiedrību un kas neļauj akcionāram faktiski piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē.

Par sesto līdz devīto jautājumu

197 Ar savu sesto līdz devīto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā — gadījumā, ja iepriekšējos jautājumos minētie valsts pasākumi ir nesaderīgi ar Kopienu tiesībām, vai tādi prasījumi, kādus ir cēlušas prasītājas pamata lietā, lai novērstu šādu nesaderību, ir jāuzskata par prasījumu atmaksāt nepamatoti iekasētās summas vai piešķirt nepamatoti atteiktas priekšrocības vai tieši pretēji — par prasījumu atlīdzināt radušos zaudējumus. Šajā pēdējā gadījumā tā jautā, vai ir jāizpilda iepriekš minētajā spriedumā lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* noteiktie nosacījumi un vai šajā sakarā ir svarīgi ņemt vērā formu, kādā šādi prasījumi ir jāceļ atbilstoši valsts tiesībām.

198 Attiecībā uz tādu nosacījumu piemērošanu, saskaņā ar kuriem dalībvalstij ir pienākums atlīdzināt kaitējumu, kas ir nodarīts indivīdiem, pārkāpjot Kopienu tiesības, iesniedzējtiesa jautā, vai Tiesa var sniegt norādījumus attiecībā uz prasību, ka minēto tiesību pārkāpumam jābūt pietiekami būtiskam, kā arī jābūt cēloņsakarībai starp dalībvalsts pienākuma pārkāpumu un cietušajām personām radušos zaudējumu.

199 Prasītājas pamata lietā norāda, ka visi sestajā jautājumā aprakstītie prasījumi ir ietverami atmaksāšanas prasību kategorijā gan tāpēc, ka prasījumi attiecas uz nelikumīgi uzliktā nodokļa pārmaksas atmaksu vai uz zaudējumiem, kas radās no tā, ka priekšlaicīgi samaksātās nodokļa summas nevarēja izmantot, gan tāpēc, ka tie attiecas uz nodokļu samazinājuma atgūšanu vai tās summas atmaksu, par kuru attiecīgajām sabiedrībām rezidentēm bija jāpalielina par *FID* kvalificētās dividendes, lai kompensētu nodokļa atlaides neesamību saviem akcionāriem. Ja Kopienu tiesības atļautu valsts tiesībās paredzēt tikai prasību par zaudējumu atlīdzību, katrā ziņā tas būtu citādāka veida prasījums nekā tas, uz kuru attiecas iepriekš minētais spriedums lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*.

200 Savukārt Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka visi prasītāju pamata lietā norādītie līdzekļi ir prasības par zaudējumu atlīdzību, uz kuriem attiecas iepriekš minētā sprieduma lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* nosacījumi. Veidam, kādā šie prasījumi ir celti, ņemot vērā valsts tiesības, nav nozīmes to kvalificēšanai Kopienu tiesībās.

201 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Tiesai nav juridiski jākvalificē prasītāju pamata lietā celtās prasības iesniedzējtiesā. Šajā gadījumā prasītājām ir jāprecizē savu prasījumu raksturs un pamatojums (prasība par kompensāciju vai prasība atlīdzināt zaudējumus), iesniedzējtiesai to kontrolējot (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 81. punkts).

202 Joprojām saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienu tiesību noteikumus, izriet no tiesībām, ko attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības, kā tās ir interpretējusi Tiesa, un ir to papildinājums (skat. it īpaši 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio*, *Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 84. punkts). Tādējādi dalībvalsts pienākums principā ir atmaksāt nodokļus, kas ir iekasēti, pārkāpjot Kopienu tiesības (1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c., *Recueil*, I-165. lpp., 20. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 84. punkts).

203 Nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam jautājumā par prettiesiski iekasētu valsts nodokļu vai nodevu atmaksu, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības, tomēr, pirmkārt, šie noteikumi nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīgām valsts rakstura prasībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tie nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Kopienu tiesību sistēmas (efektivitātes princips) (skat. it īpaši 1976. gada 16. decembra spriedumu lietā 33/76 *Rewe*, *Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts, un spriedumu lietā 45/76 *Comet*, *Recueil*, 2043. lpp., 13. un 16. punkts, kā arī nesenāk taisītos 1998. gada 15. septembra spriedumu lietā C-231/96 *Edis*, *Recueil*, I-4951. lpp., 19. un 34. punkts; 1999. gada 9. februāra spriedumu lietā C-343/96 *Dilexport*, *Recueil*, I-579. lpp., 25. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 85. punkts).

204 Turklāt Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. 96. punktā ir nospriedusi, ka, ja sabiedrība rezidente vai tās mātes uzņēmums ir cietuši finansiālus zaudējumus par labu dalībvalsts iestādēm pēc tā sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma samaksas, kas bija uzlikts sabiedrībai rezidentei par savam mātes uzņēmumam nerezidentam izmaksātajām dividendēm, bet no kā bija atbrīvota sabiedrība rezidente, kura izmaksāja šīs dividendes savam mātes uzņēmumam — šīs pašas dalībvalsts rezidentam, Līguma noteikumi par brīvu apriti nosaka, ka sabiedrībām rezidentēm un to mātes uzņēmumiem nerezidentiem pastāv efektīvi tiesību aizsardzības līdzekļi, lai saņemtu šo zaudējumu atmaksu vai atlīdzību.

205 No šīs judikatūras izriet, ka, ja dalībvalsts iekasē nodokļus, pārkāpjot Kopienu tiesības, attiecīgajām personām ir tiesības ne tikai uz prettiesiski iekasētā nodokļa atmaksu, bet arī uz šajā valstī samaksāto summu vai tās ieturēto summu tiešā sakarā ar šo nodokli atmaksu. Kā Tiesa ir nospriedusi iepriekš minētā sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. 87. un 88. punktā, tas ietver arī tos zaudējumus, ko rada nespēja rīkoties ar naudas summu priekšlaicīgas nodokļa samaksas dēļ.

206 Ciktāl valsts tiesību normas par nodokļu samazinājumu neļauj atmaksāt tādu nodokli kā *ACT*, kas iekasēts, pārkāpjot Kopienu tiesības, nodokļu maksātājam, kas samaksājis *ACT*, ir tiesības uz šī nodokļa atmaksu.

207 Tomēr pretēji prasītāju pamata lietā apgalvotajam ne nodokļu samazinājumi, no kuriem nodokļu maksātājs atteicies, lai varētu pilnībā ieskaitīt tāda nelikumīgi iekasētā nodokļa kā *ACT* summu cita maksājama nodokļa summā, ne to sabiedrību rezidenšu ciestie zaudējumi, kuras izvēlējušās *FID* sistēmu tāpēc, ka tām bija jāpalielina savu dividenžu summa, lai kompensētu nodokļa atlaides neesamību saviem akcionāriem, nav kompensējami, pamatojoties uz Kopienu tiesībām un izmantojot prasību par nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu vai par attiecīgajā dalībvalstī samaksāto vai tās ieturēto summu atmaksu tiešā sakarā ar šo nodokli. Šāda atteikšanās no nodokļa samazinājuma vai dividenžu summas palielināšana pamatojas uz šo sabiedrību pieņemtajiem lēmumiem un nav Apvienotās Karalistes atteikuma piešķirt minētajiem akcionāriem līdzvērtīgu attieksmi tai, kāda ir attiecībā pret akcionāriem, kas saņem valsts izcelsmes dividendes, neizbēgamas sekas.

208 Šajos apstākļos valsts tiesai ir jānosaka, vai atteikšanās no nodokļa samazinājuma vai dividenžu summas palielināšana attiecīgajām sabiedrībām rada finansiālus zaudējumus, kas rodas Kopienu tiesību pārkāpuma dēļ un par ko ir atbildīga attiecīgā dalībvalsts.

209 Neizslēdzot, ka dalībvalsts atbildība var rasties mazāk ierobežojošos apstākļos saskaņā ar valsts tiesībām, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nosacījumi, ar kādiem dalībvalstij ir jāatlīdzina personām nodarītais kaitējums, kas nodarīts, pārkāpjot Kopienu tiesības, un par ko ir atbildīga šī dalībvalsts, ir trīs, proti, pārkāptā tiesību norma piešķir tiesības personām, pārkāpums ir pietiekami būtisks un pastāv tieša cēloņsakarība starp dalībvalsts izdarīto pienākuma pārkāpumu un cietušajām personām nodarīto kaitējumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 51. un 66. punkts, kā arī 2003. gada 30. septembra spriedums lietā C-224/01 *Köbler*, *Recueil*, I-10239. lpp., 51. un 57. punkts).

210 Tādu nosacījumu piemērošana, kas ļauj noteikt dalībvalstu atbildību par personām nodarīto kaitējumu, kurš radies no Kopienu tiesību pārkāpumiem, principā ir jāveic valsts tiesām (iepriekš minētie spriedumi lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 58. punkts, un lietā *Köbler*, 100. punkts) saskaņā ar Tiesas sniegtajām vadlīnijām šādu nosacījumu piemērošanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 55.–57. punkts; 1996. gada 26. marta spriedums lietā C-392/93 *British Telecommunications*, *Recueil*, I-1631. lpp., 41. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *Denkavit* u.c., 49. punkts, un lietā *Konle*, 58. punkts).

211 Pamata lietā pirmais nosacījums acīmredzami ir izpildīts attiecībā uz EKL 43. pantu un EKL 56. pantu. Šīs tiesību normas personām piešķir tiesības (skat. attiecīgi iepriekš minēto spriedumu lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 23. un 54. punkts, kā arī 1995. gada 14. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-163/94, C-165/94 un C-250/94 *Sanz de Lera* u.c., *Recueil*, I-4821. lpp., 43. punkts).

212 Attiecībā uz otro nosacījumu ir jāatgādina, ka, pirmkārt, Kopienu tiesību pārkāpums ir pietiekami būtisks, ja dalībvalsts, īstenojot savas normatīvās pilnvaras, acīmredzami un smagi ir pārkāpusi savu pilnvaru izmantošanas robežas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 55. punkts; lietā *British Telecommunications*, 42. punkts, un 2000. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-424/97 *Haim*, *Recueil*, I-5123. lpp., 38. punkts). Otrkārt, ja attiecīgajai dalībvalstij

brīdī, kad tā ir izdarījusi pārkāpumu, ir vienīgi būtiski ierobežota rīcības brīvība vai pat tās nav, ar Kopienu tiesību pārkāpumu *per se* var pietikt, lai konstatētu pietiekami būtisku pārkāpumu (skat. 1996. gada 23. maija spriedumu lietā C-5/94 *Hedley Lomas*, *Recueil*, I-2553. lpp., 28. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Haim*, 38. punkts).

213 Lai noteiktu, vai pārkāpums ir pietiekami būtisks, ir jāņem vērā visi faktori, kas raksturo valsts tiesā izskatāmo situāciju. Šie faktori tostarp ietver pārkāptā noteikuma skaidrības un precizitātes pakāpi, pienākumu neizpildes vai nodarītā kaitējuma tīšo vai netīšo raksturu, iespējamās kļūdas tiesību piemērošanā attaisnojamību vai neattaisnojamību, to, ka Kopienu iestādes nostāja varēja veicināt Kopienu tiesībām pretēja valsts pasākuma veikšanu vai prakses īstenošanu vai uzturēšanu (iepriekš minētie spriedumi lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 56. punkts, kā arī lietā *Haim*, 42. un 43. punkts).

214 Katrā ziņā Kopienu tiesību pārkāpums ir pietiekami būtisks, ja tas ir turpinājies, neņemot vērā sprieduma pasludināšanu, ar ko tiek atzīta valsts pienākumu neizpilde, prejudiciāla nolēmuma pieņemšanu vai Tiesas pastāvīgo judikatūru šajā jautājumā, no kā izriet, ka attiecīgajai rīcībai ir pārkāpuma raksturs (iepriekš minētais spriedums lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 57. punkts).

215 Šajā lietā valsts tiesai, lai izvērtētu, vai attiecīgās dalībvalsts izdarītais EKL 43. panta pārkāpums bija pietiekami būtisks, ir jāņem vērā, ka tiešo nodokļu jomā sekas, kas izriet no Līgumā garantētās brīvas aprites, ir konstatētas tikai pakāpeniski, tostarp ar principiem, kurus Tiesa ir norādījusi savā iepriekš minētajā 1986. gada 28. janvāra spriedumā lietā Komisija/Francija. Turklāt jautājumā par nodokļa uzlikšanu dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes saņem no sabiedrībām nerezidentēm, tikai iepriekš minētajos spriedumos lietās *Verkooijen*, *Lenz* un *Manninen* Tiesai ir bijusi iespēja precizēt no šīs brīvās aprites izrietošās prasības, it īpaši attiecībā uz kapitāla brīvu apriti.

216 Bez Direktīvā 90/435 minētajiem grozījumiem Kopienu tiesībās nav skaidri precizēts dalībvalsts pienākums nodrošināt vienādu attieksmi regulējumā par nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai attiecībā uz dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības rezidentes, un dividendēm, kuras izmaksā sabiedrības rezidentes. No tā izriet, ka pirms iepriekš minētajiem spriedumiem lietās *Verkooijen*, *Lenz* un *Manninen* Tiesas judikatūrā šajā nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu minētā problēma kā tāda vēl nebija izskatīta.

217 Valsts tiesai, ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāizvērtē šī sprieduma 213. punktā minētie faktori, it īpaši pārkāptā noteikuma skaidrības un precizitātes pakāpe, kā arī iespējamo tiesību piemērošanas kļūdu attaisnojamība vai neattaisnojamība.

218 Attiecībā uz trešo nosacījumu, proti, par tiešas cēloņsakarības starp valsts pienākumu neizpildi un cietušajām personām nodarīto kaitējumu pastāvēšanu, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai apgalvotais kaitējums pietiekami tieši izriet no Kopienu tiesību pārkāpuma, lai dalībvalstij rastos pienākums atlīdzināt kaitējumu (šajā sakarā jautājumā par Kopienas ārpuslīgumisko atbildību skat. 1979. gada 4. oktobra spriedumu apvienotajās lietās 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 un 45/79 *Dumortier frères* u.c./Padome, *Recueil*, 3091. lpp., 21. punkts).

219 Ja vien tiesības uz kompensāciju nav tieši paredzētas Kopienu tiesībās, kad šie nosacījumi ir izpildīti, valstij ir pienākums atlīdzināt radīto kaitējumu saskaņā ar valsts tiesībās paredzēto atbildību, ar noteikumu, ka valsts tiesību aktos ietvertie nosacījumi par kaitējuma atlīdzināšanu nav nelabvēlīgāki par tiem, kas attiecas uz līdzīgām iekšēja rakstura prasībām, un to piemērošana praksē nedrīkst būt tāda, kas kaitējuma atlīdzināšanu padara par neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (1991. gada 19. novembra spriedums apvienotajās lietās C-6/90 un C-9/90 *Francovich* u.c., *Recueil*, I-5357. lpp., 41.–43. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 67. punkts, kā arī lietā *Köbler*, 58. punkts).

220 Tādējādi uz sesto līdz devīto jautājumu ir jāatbild, ka, nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam ir jānodrošina lietas dalībniekiem ar Kopienu tiesībām piešķirto tiesību aizsardzība, tostarp arī cietušo personu celto prasījumu valsts tiesās kvalifikācija. Tomēr tām jānodrošina, ka lietas dalībniekiem ir faktisks tiesību aizsardzības līdzeklis, kas tiem ļauj saņemt nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu un šajā dalībvalstī samaksāto vai tās ieturēto summu tiešā sakarā ar šo nodokli atmaksu. Attiecībā uz citiem zaudējumiem, ko persona ir cietusi Kopienu tiesību pārkāpuma dēļ un par ko ir atbildīga dalībvalsts, šai pēdējai ir jāatlīdzina personu zaudējumi, kas tām radušies iepriekš minētā sprieduma lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* 51. punktā minētajos nosacījumos, neizslēdzot, ka, pamatojoties uz valsts tiesībām, valsts atbildība var iestāties arī ar mazāk ierobežojošiem nosacījumiem.

Par lūgumu ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā

221 Tiesas sēdē Apvienotās Karalistes valdība lūdz Tiesai gadījumā, ja tā interpretē Kopienu tiesības tādā veidā, ka tām ir pretrunā tādi valsts tiesību akti, kādi ir apspriežami pamata lietā, ierobežot tās sprieduma iedarbību laikā pat attiecībā uz prasībām tiesā, kas ir celtas pirms šī sprieduma pasludināšanas dienas.

222 Sava lūguma pamatojumam šī valdība uzsver, pirmkārt, ka kopš valsts tiesību aktu pieņemšanas 1973. gadā to saderība ar Kopienu tiesībām nekad nav tikusi apstrīdēta un, otrkārt, ka Apvienotajai Karalistei no celtajām prasībām iesniedzējtiesā izrietētu smagas finanšu sekas, kas ir novērtētas 4,7 miljardu sterliņu mārciņu (7 miljardi EUR) apmērā.

223 Šo minēto summu prasītājas pamata lietā apstrīd, jo tās uzskata, ka šī summa drīzāk ir starp 100 miljoniem un 2 miljardiem sterliņu mārciņu. Turklāt tās uzsver, ka, kaut arī, protams, valsts tiesību aktu saderība ar EKL 43. pantu un EKL 56. pantu acīmredzot nekad nav bijusi apstrīdēta valsts tiesās, tad tomēr par to iedarbību uz pārrobežu uzņēmējdarbību tiesā bija celtas vairākas prasības.

224 Šajā sakarā pietiek atzīt, ka Apvienotās Karalistes valdība ir norādījusi summu, kas ietver prasītāju pamata lietā celtās prasības, uz kurām attiecas visi prejudiciālie jautājumi, balstoties uz pieņēmumu, kas nav apstiprināts, ka Tiesas sniegtās atbildes uz katru no šiem jautājumiem sakritīs ar prasītāju pamata lietā aizstāvēto viedokli.

225 Šajos apstākļos nav jāierobežo šī sprieduma iedarbība laikā.

Par tiesāšanās izdevumiem

226 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, ko izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies sakarā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tādus izdevumus, kas radušies lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) **EKL 43. un 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja dalībvalstī pastāv sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai gadījumos, kad sabiedrības rezidentes izmaksā dividendes rezidentiem, tāda pati attieksme ir jāpiemēro arī attiecībā uz dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes.**

EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet uzliek šo nodokli dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā sabiedrībai rezidentei pieder vismaz 10 % balsstiesību, pēdējā gadījumā piešķirot nodokļa atlaidi par dividenžu izmaksātājas sabiedrības savā rezidences dalībvalstī faktiski samaksātā nodokļa summu, ja vien ārvalsts izcelsmes dividendēm uzliekamā nodokļa likme nav lielāka par nodokļa likmi, ko piemēro valsts izcelsmes dividendēm, un ja nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī samaksāto summu, sasniedzot to nodokļa summas apmēru, ko piemēro dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī.

EKL 56. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, lai gan šis nodoklis tiek uzlikts dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā tai pieder mazāk par 10 % balsstiesību, nepiešķirot tai nodokļa atlaidi par dividenžu izmaksātājas sabiedrības faktiski samaksāto nodokļa summu tās rezidences valstī;

2) **EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, ir atļauts atskaitīt no pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa avansa summas minētā nodokļa summu, ko avansā ir samaksājusi otrā sabiedrība, lai gan tās sabiedrības rezidentes gadījumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, šāds atskaitījums nav atļauts attiecībā uz šīs pēdējās sabiedrības savā rezidences valstī samaksāto nodokli par sadalīto peļņu;**

3) **EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas paredz nodokļa samazinājumu ārvalsts izcelsmes dividendes saņēmušai sabiedrībai rezidentei par ārvalstī samaksāto nodokli, ar ko tiek samazināta sabiedrību ienākuma nodokļa summa, kurā tā var ieskaitīt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli.**

EKL 43. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kuros ir atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt saviem meitas uzņēmumiem rezidentiem avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kuru nevar ieskaitīt pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā par šo finanšu gadu vai iepriekšējiem vai nākošajiem finanšu gadiem, lai šie meitas uzņēmumi varētu to ieskaitīt savā maksājamajā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, bet nav atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt šādu summu saviem meitas uzņēmumiem nerezidentiem gadījumā, kad to šajā dalībvalstī gūtajai peļņai tiek uzlikts nodoklis;

4) **EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros, atbrīvojot no sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma samaksas sabiedrības rezidentes, kuras izmaksā saviem akcionāriem iepriekš saņemtās valsts izcelsmes dividendes, sabiedrībām rezidentēm, kuras izmaksā saviem akcionāriem to iepriekš saņemtās ārvalsts izcelsmes dividendes, ir**

piešķirtas tiesības izvēlēties sistēmu, kas tām ļauj atgūt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, bet kas, pirmkārt, šīm sabiedrībām uzliek pienākumu samaksāt minēto nodokli avansa veidā un lūgt tā vēlāku atmaksu un, otrkārt, neparedz nodokļa atlaidi to akcionāriem, lai gan tie to saņemtu gadījumā, kad valsts izcelsmes dividendes izmaksā sabiedrība rezidente;

5) **EKL 57. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts ir pieņēmusi tiesību aktus, kas ietver EKL 56. pantā aizliegtos kapitāla brīvas aprites ierobežojumus uz vai no trešām valstīm, un pēc šī datuma pieņem pasākumus, kuri arī ierobežo minēto apriti un pēc sava satura ir identiski agrākajiem tiesību aktiem, vai tikai samazina vai atceļ Kopienu tiesību un brīvību izmantošanas šķērsli, kas bija ietverts agrākos tiesību aktos, šo pēdējo pasākumu piemērošana trešām valstīm nav pretrunā EKL 56. pantam, ja tos piemēro kapitāla apritei, kas ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā —, uzņēmējdarbības veikšanai, finanšu pakalpojumu sniegšanai vai vērtspapīru laišanai kapitāla tirgū. Šajā sakarā par tiešām investīcijām nav uzskatāma tāda dalība sabiedrībā, kas nenotiek nolūkā izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas ekonomiskas saiknes starp akcionāru un šo sabiedrību un kas neļauj akcionāram faktiski piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē;**

6) **nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam jānodrošina lietas dalībniekiem ar Kopienu tiesībām piešķirto tiesību aizsardzība, tostarp arī cietušo personu celto prasījumu valsts tiesās kvalifikācija. Tomēr tām ir jānodrošina, ka lietas dalībniekiem ir faktisks tiesību aizsardzības līdzeklis, kas tiem ļauj saņemt nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu un šajā dalībvalstī samaksāto vai tās ieturēto summu tiešā sakarā ar šo nodokli atmaksu. Attiecībā uz citiem**

zaudējumiem, ko persona ir cietusi Kopienu tiesību pārkāpuma dēļ un par ko ir atbildīga dalībvalsts, šai pēdējai ir jāatlīdzina personu zaudējumi, kas tām radušies 1996. gada 5. marta spriedumā apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* 51. punktā minētajos nosacījumos, neizslēdzot, ka, pamatojoties uz valsts tiesībām, valsts atbildība var iestāties arī ar mazāk ierobežojošiem nosacījumiem.

[Paraksti]