ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA [*L. A. GEELHOED*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 29. jūnijā [1]

I — Ievads

1. Šī lieta, kurā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegusi *High Court of Justice of England and Wales*, ir saistīta ar Apvienotās Karalistes tā saukto "nepietiekamas kapitalizācijas" noteikumu atbilstību Līguma noteikumiem par brīvu apriti. Apvienotā Karaliste ar šiem noteikumiem, kuri vairākas reizes ir grozīti, ir aizliegusi atskaitīt procentu maksājumus, kurus ir maksājusi Apvienotajā Karalistē reģistrēta meitas sabiedrība nerezidentei mātes sabiedrībai vai grupas sabiedrībai kā starpniekam.

2. Šajā lietā vēlreiz ir jāizskata jautājums par valsts tiesību normu, kas vērstas pret tiešo nodokļu "ļaunprātīgu izmantošanu", atbilstību brīvas aprites noteikumiem. Šis jautājums it īpaši tika apskatīts 2002. gada spriedumā lietā *Lankhorst-Hohorst* (attiecībā uz Vācijas noteikumiem par nepietiekamu kapitalizāciju) un vēl izskatāmajā lietā *Cadbury Schweppes* (attiecībā uz Apvienotās Karalistes noteikumiem par kontrolētām ārvalstu sabiedrībām) [2]. Atbilstoši spriedumam lietā *Lankhorst-Hohorst* pieļaujamo nepietiekamas kapitalizācijas ierobežojumu robežas tomēr nav pilnībā skaidras, kā rezultātā vairākas dalībvalstis — tai skaitā Apvienotā Karaliste un Vācija — ir noteikušas plašāku nepietiekamas kapitalizācijas tiesisko regulējumu, attiecinot to arī uz šajā valstī reģistrētu sabiedrību grupas ietvaros veiktiem maksājumiem, neņemot vērā faktu, ka situācijās, kuras pastāv tikai valsts iekšienē, nevar rasties iespējams "ļaunprātīgas izmantošanas" risks. Šī iemesla dēļ un tā kā Apvienotās Karalistes attiecīgās tiesību normas būtiskos aspektos atšķiras no Vācijas tiesību normām, kas apstrīdētas lietā *Lankhorst-Hohorst*, šajā lietā nepieciešams jauns skatījums uz šo jautājumu.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* (*Recueil*, I-11779. lpp.); lieta C-196/04 *Cadbury Schweppes*, spriedums vēl nav pasludināts (skat. ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] 2006. gada 2. maijā sniegtos secinājumus šajā lietā).

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Piemērojamās Apvienotās Karalistes tiesības*

1) "Nepietiekamas kapitalizācijas" noteikumu konteksts un pamatojums

3. Sabiedrību finansēs ir divi galvenie naudas līdzekļu veidi: naudas līdzekļi no aizņēmumiem un naudas līdzekļi no pašu kapitāla. Vairākas dalībvalstis nošķir tiešo nodokļu piemērošanu šiem diviem naudas līdzekļu veidiem. Attiecībā uz naudas līdzekļiem no aizņēmumiem — sabiedrībām principā ir atļauts atskaitīt procentu maksājumus par aizdevumiem, lai aprēķinātu ar nodokļiem apliekamo peļņu (t.i., pirms nodokļu samaksas), pamatojoties uz to, ka tie veido kārtējos izdevumus, kas rodas, veicot uzņēmējdarbību. Attiecībā uz naudas līdzekļiem no pašu kapitāla sabiedrībām tomēr nav atļauts atskaitīt peļņas sadales maksājumus, kas izmaksāti akcionāriem, no to aprēķinātās peļņas pirms nodokļu nomaksas. Dividendes drīzāk ir jāmaksā no ieņēmumiem pēc nodokļu nomaksas.

4. Šī atšķirība nodokļu piemērošanā nozīmē to, ka sabiedrību grupas gadījumā mātes sabiedrībai var būt izdevīgāk finansēt kādu no tās grupas sabiedrībām ar aizdevumu palīdzību, nevis izmantojot pašu kapitālu. Nodokļu veicinošais raksturs tā rīkoties it īpaši ir acīmredzams gadījumos, kad meitas sabiedrība atrodas tādā jurisdikcijā, kurā ir relatīvi augsti nodokļi, bet mātes sabiedrība (vai tieši grupas sabiedrība, kura kā starpnieks piešķir aizdevumu) atrodas jurisdikcijā, kurā ir zemāki nodokļi. Šādos apstākļos naudas līdzekļi, kas pēc būtības ir ieguldījums pašu kapitālā, var tikt noformēti kā aizdevums, lai tiktu piemēroti labvēlīgāki nodokļi. Šādu fenomenu apzīmē ar terminu "nepietiekama kapitalizācija". Tādā veidā manipulējot ar kapitāla nodrošināšanas veidu, mātes sabiedrība faktiski var izvēlēties vietu, kur tā vēlas, lai tās ienākumi tiktu aplikti ar nodokļiem.

5. Vairākas valstis, uzskatot, ka nepietiekamu kapitalizāciju var ļaunprātīgi izmantot, ir ieviesušas pasākumus, kas vērsti pret šādu ļaunprātīgu izmantošanu. Šie pasākumi parasti paredz, ka aizdevumi, kuri atbilst noteiktām prasībām, nodokļu mērķiem ir jāuzskata par slēptu pašu kapitālu. Tas nozīmē, ka procentu maksājumi tiek pārkvalificēti kā peļņas sadales maksājumi, un tādējādi meitas sabiedrība nevar atskaitīt visus vai daļu no procentu maksājumiem no tās ienākumiem, kas apliekami ar nodokļiem, un uz procentu maksājumu ir attiecināmi jebkuri noteikumi, kas piemērojami dividenžu aplikšanai ar nodokļiem [3].

3 — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), aizliedz Kopienās iekasēt tiešo peļņas nodokli par dividendēm, ko meitas sabiedrība samaksājusi mātes sabiedrībai.

2) Apvienotās Karalistes noteikumi, kas piemērojami līdz 1995. gadam

6. Saskaņā ar 1988. gada likuma par ienākuma un sabiedrību ienākuma nodokļiem (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpmāk tekstā — "*ICTA*") 209. panta 2. punkta d) apakšpunktu jebkuri procenti, kurus par aizdevumu maksāja sabiedrība, bija uzskatāmi par šīs sabiedrības peļņas sadali tiktāl, ciktāl šie procenti bija lielāki par ekonomiski saprātīgu summu, atmaksājot aizdevumu [4]. Šī norma bija piemērojama neatkarīgi no tā, vai maksājumu veica aizdevējam, kurš ir rezidente sabiedrība vai nerezidente sabiedrība. Tas nozīmē, ka tā procentu daļa, kas pārsniedza ekonomiski saprātīgu summu, nebija atskaitāma kā procentu maksājums, aprēķinot sabiedrības ar nodokli apliekamos ienākumus, bet tā tika uzskatīta par sadalīto peļņu, kas izmaksāta no ienākumiem pēc nodokļu nomaksas. Fakts, ka procenti tika uzskatīti par sadalīto peļņu, nozīmēja arī to, ka sabiedrībai par maksājumiem bija jāmaksā avansā sabiedrību ienākuma nodoklis (*advance corporation tax*, turpmāk tekstā — "*ACT*") [5].

7. Saskaņā ar *ICTA* 209. panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) un v) punktu visus procentus — kuri nav procenti, kas saskaņā ar 209. panta 2. punkta d) apakšpunktu jau tiek uzskatīti par sadalīto peļņu, — ko maksā Apvienotajā Karalistē nerezidējošai aizdevējai sabiedrībai, kura pieder tai pašai sabiedrību grupai (kā noteikts), kvalificē kā sadalīto peļņu. Jo īpaši šis pants piemērojams aizdevumiem, kurus Apvienotajā Karalistē nerezidējoša sabiedrība piešķir Apvienotajā Karalistē rezidējošai meitas sabiedrībai, kurā aizdevējai sabiedrībai pieder 75 % kapitāla, vai ja abas sabiedrības ir meitas sabiedrības, kurās 75 % kapitāla pieder Apvienotajā Karalistē nerezidējošai trešai sabiedrībai. Tādējādi saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesībām, kas bija piemērojamas līdz 1995. gadam — neņemot vērā piemērojamās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — "KNDUN"), kura izklāstīta turpmāk, sekas — procentu maksājumi, ko Apvienotajā Karalistē rezidējoša sabiedrība maksāja citai nerezidējošai grupas sabiedrībai (kā noteikts), vienmēr kvalificējās kā sadalītā peļņa pat tad, ja šie procenti nebija lielāki par ekonomiski saprātīgu summu, atmaksājot aizdevumu.

8. Atsevišķas KNDUN, ko noslēgusi Apvienotā Karaliste, normas aizliedza iepriekšminēto noteikumu, kas iekļauti *ICTA* 209. pantā, piemērošanu, kuri nosaka, ka zināmos apstākļos procentus var atskaitīt nodokļu mērķiem. Šādiem pasākumiem bija sekas, neraugoties uz pretējām normām Apvienotās Karalistes tiesiskajā regulējumā [6]. Tā kā KNDUN normu redakcijas atšķiras, tad valsts tiesa tās lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norāda, ka tos vispārīgi var iedalīt divās kategorijās.

4 — Lai gan *ICTA* normas un tā grozījumi principā attiecas uz vērtspapīriem, ko aizņēmējs izsniedz aizdevējam, un tajā nav lietota terminoloģija, kas attiecas uz naudas līdzekļu iegūšanu aizņēmuma veidā, es šajos secinājumos izteiksmes vienkāršības dēļ lietošu vārdus "aizdevums, ko aizņēmējam piešķir aizdevējs".

5 — *ICTA* 14. pants.

6 — *ICTA* 788. panta 3. punkts.

9. Pirmās kategorijas noteikumi koncentrējas uz jautājumu, vai procentu likme ir komerciāla, ņemot vērā parāda apjomu. Tie neskar jautājumu, vai parāda apjoms pats par sevi ir komerciāls. Šādi noteikumi nav iekļauti, piemēram, Luksemburgas, Japānas, Vācijas, Spānijas un Austrijas noslēgtajās KNDUN. Tādējādi, piemēram, Apvienotās Karalistes un Luksemburgas KNDUN 11. panta 7. punkts nosaka, ka, "atzīstot īpašas attiecības starp maksātāju un saņēmēju vai šādas attiecības starp tiem un kādu trešo personu, samaksāto procentu apmēram, ņemot vērā parāda prasību, par kuru tie ir samaksāti, pārsniedzot apmēru, par kādu maksātājs un saņēmējs būtu vienojušies, ja nepastāvētu šādas attiecības, [..] pārsniegtā maksājuma daļa ir apliekama ar nodokli saskaņā ar katras līgumslēdzējas puses tiesību aktiem, ņemot vērā citus šīs konvencijas noteikumus".

10. Otrās kategorijas noteikumi izvirza vispārīgāku jautājumu par to, vai procentu summa neatkarīgi no iemesla pārsniedz to, kura būtu samaksāta, ja pastāvētu pilnas konkurences nosacījumi. Tas ietver arī jautājumu, vai pati aizdevuma summa pārsniedz to, kas būtu aizdota, ja nebūtu šo īpašo attiecību. Šādi noteikumi ir iekļauti, piemēram, Savienoto Valstu, Īrijas, Zviedrijas, Dānijas, Francijas un Itālijas noslēgtajās KNDUN. Tādējādi, piemēram, Apvienotās Karalistes un Savienoto Valstu noslēgtās KNDUN 11. panta 5. punkts noteic, ka, "atzīstot īpašas attiecības starp maksātāju un personu, kas saņem procentu maksājumus, vai šādas attiecības starp tiem un kādu trešo personu, procentu summai jebkādu iemeslu dēļ pārsniedzot summu, kas tiktu maksāta, ja nepastāvētu šādas attiecības, [..] pārsniegtā summas daļa ir apliekama ar nodokli saskaņā ar katras līgumslēdzējas puses tiesību aktiem, ņemot vērā citus šīs konvencijas noteikumus".

11. Otrās kategorijas KNDUN noteikumu piemērošanas joma apstiprina arī *ICTA* 808.A panta 2. punkts [7], kurš paredz, ka, nosakot to, vai pastāv šādas "īpašas attiecības", jāņem vērā visi faktori, tai skaitā, vai aizdevums tiktu vispār dots, cik liela summa tiktu aizdota un procentu likme šādu attiecību neesamības gadījumā. Attiecībā uz abām KNDUN kategorijām 808.A panta 3. punkts paredz, ka īpašo attiecību noteikums ir jāinterpretē tā, ka nodokļu maksātājam ir jāpierāda īpašo attiecību neesamība vai (attiecīgajā gadījumā) jāpierāda procentu apmērs, kas tiktu maksāts, ja nepastāvētu šādas īpašās attiecības. Šie noteikumi piemērojami procentiem, kas samaksāti pēc 1992. gada 14. maija.

7 — Papildināts ar 1992. gada finanšu likuma (Nr. 2) 52. pantu.

3) 1995. gada grozījumi

12. *ICTA* 209. panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) un v) punkts tika svītroti ar 1995. gada finanšu likumu un aizstāti ar *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunktu, kurš būtībā nosaka, ka procenti, ko viens otram izmaksājuši grupas locekļi (kā noteikts) un kuri pārsniedz procentus, kas tiktu izmaksāti, ja pastāvētu pilnas konkurences nosacījumi [8], jāuzskata par sadalīto peļņu. Šis pants ir piemērojams, ja aizņēmējs ir meitas sabiedrība, kurā 75 % kapitāla pieder aizdevējam, vai ja abas sabiedrības ir meitas sabiedrības, kurās 75 % kapitāla pieder trešai sabiedrībai.

13. Saskaņā ar *ICTA* 212. panta 1. un 3. punktu (redakcijā ar grozījumiem) 209. panta 2. punkta da) apakšpunkts nav piemērojams, ja gan procentu parādnieks, gan to saņēmējs ir atbildīgi par sabiedrību ienākuma nodokļa nomaksu Apvienotajā Karalistē.

14. *ICTA* 209. panta 8.B punkts precizē kritērijus, kas jāizmanto, lai noteiktu, vai procentu maksājumi ir jāuzskata par sadalīto peļņu. Tie ir uzskaitīti šādi: aizņēmēja kopējo parādsaistību nepieciešamais līmenis; vai ir iespējams, ka aizņēmējs un attiecīgā persona kļūst par pusēm darījumā, kas saistīts ar vērtspapīru izdošanu, kurus izdod emitenta sabiedrība, vai aizdevuma izsniegšanu, vai aizdevuma izsniegšanu noteiktā apmērā šai sabiedrībai; un procentu likme un citi noteikumi, kas, iespējams, varētu tikt piemēroti jebkurā attiecīgā šāda darījuma gadījumā. *ICTA* 209. panta 8.A punkts apvienojumā ar 8.D–8.F punktu noteic apmēru, kādā sabiedrības var tikt sagrupētas, lai noteiktu to aizņēmuma līmeni uz konsolidācijas pamata. Būtībā noteikumi neatļauj šādu konsolidāciju atsevišķām Apvienotās Karalistes sabiedrību apakšgrupām, kuras ir daļa no lielākas ārvalsts grupas: katras Apvienotās Karalistes sabiedrību apakšgrupas tiesības saņemt aizdevumus tiek izvērtētas atsevišķi [9].

4) 1998. gada grozījumi

15. *ICTA* 28.AA pielikums, kas ieviests ar 1998. gada finanšu likumu, paredz sīki

8 — Šis pants ir piemērojams, ja viss aizdevums vai tā daļa ir "summa, kura netiktu maksāta citai sabiedrībai, ja šo sabiedrību starpā (izņemot attiecīgos vērtspapīrus) nebūtu attiecību, pasākumu vai citu saistību (oficiālu vai neoficiālu), izņemot tādā mērā, ja vispār jebkura šāda sadalītā peļņa nav uzskatāma par šādu summu vai ir sadalītā peļņa iepriekšējā d) apakšpunkta izpratnē vai ir summa, kas uzskatāma par pamatsummu, kas nodrošināta ar vērtspapīriem" (209. panta 2. punkta da) apakšpunkta ii) punkts).

9 — 209. panta 8.A punkta b) apakšpunkts paredz, ka, nosakot, vai ir piemērojami 209. panta 8.B punktā paredzētie faktori, saskaņā ar kuriem maksājumi klasificējas kā peļņas sadale, netiek ņemtas vērā attiecības, pasākumi vai citas saistības (citas, nevis kuras veidojas starp aizņēmēju un aizdevēju) starp aizņēmēju un jebkuru personu, izņemot, ja i) šai personai nav attiecīgas saistības (kā noteikts 209. panta 8.C punktā) ar aizņēmēju un ii) šī persona ir sabiedrība, kas ir tās pašas Apvienotās Karalistes sabiedrību grupas dalībniece (kā noteikts 209. panta 8.D punktā), kuras dalībniece ir aizņēmējs.

izstrādātu pārskaitījuma cenu noteikumu kodeksu, kas ir piemērojams arī procentu maksājumiem. Noteikumi par pārskaitījumu cenām ir piemērojami, ja 1) ir paredzēti "noteikumi par darījuma veikšanu" vai vairākiem darījumiem starp divām kopīgi kontrolētām sabiedrībām. Šajā sakarā kontrole ietver tiešu vai netiešu sabiedrības līdzdalību citas attiecīgās sabiedrības pārvaldē, kontrolē vai kapitālā [10]; 2) darījuma noteikumi atšķiras no tiem, kas būtu bijuši gadījumā, ja šīs sabiedrības netiktu kopīgi kontrolētas; 3) noteikumi vienai no iesaistītajām personām dod potenciālas priekšrocības attiecībā uz Apvienotās Karalistes nodokļiem. Šādā gadījumā personas(-u), kurai ir priekšrocības, ienākumus un izdevumus "nodokļu mērķiem aprēķina tā, it kā faktisko darījuma noteikumu vietā būtu noteikta vai pastāvētu vienošanās par pilnas konkurences nosacījumiem" [11].

16. Šis noteikums bija paredzēts, lai neradītu kādai no iesaistītajām personām priekšrocības, ja *inter alia* otra darījuma puse ir atbildīga par ienākuma nodokļa vai sabiedrību ienākuma nodokļa nomaksu Apvienotajā Karalistē un ja ir izpildīti vairāki citi nosacījumi. Saskaņā ar šiem nosacījumiem 1) persona saistībā ar šiem ienākumiem vai peļņu (vai to daļu) nav atbrīvota no pienākuma maksāt ienākuma nodokli vai sabiedrību ienākuma nodokli [12]; 2) tā kā šī persona ir atbildīga par ienākuma nodokļa nomaksu par šo darbību rezultātā gūto peļņu, tā bija Apvienotās Karalistes rezidents nodokļu piemērošanas periodā, par kuru viņa ir atbildīga [13]; 3) persona jebkurā nodokļu piemērošanas periodā nav tiesīga [14] saņemt nodokļu kredītu saistībā ar jebkuru ārvalsts nodokli vai saistībā ar peļņu no attiecīgajām darbībām, kā arī tai nebūtu šādas tiesības jebkurā šādā periodā, ja tiktu gūta šāda peļņa vai tā pārsniegtu noteiktu apmēru [15]; un 4) summas, kas ņemtas vērā, aprēķinot personas peļņu vai zaudējumus no attiecīgajām darbībām jebkurā nodokļu maksāšanas periodā, neietver ienākumus, kuru apmērs tika samazināts saskaņā ar *ICTA* 811. panta 1. punktu (samazinājums saistībā ar ārvalsts nodokli, ja nav piemērojams nodokļu kredīts).

17. Šis noteikums tika grozīts ar 2004. gada finanšu likumu tādējādi, ka tas ir piemērojams, ja abas darījuma puses ir atbildīgas par nodokļu nomaksu Apvienotajā Karalistē.

10 — 28.AA pielikuma 1. panta 1. punkta b) apakšpunkts.

11 — 28.AA pielikuma 1. panta 1. punkts. Saskaņā ar *ICTA* 28.AA pielikuma 5. pantu šī prasība ir izpildīta atsevišķos gadījumos, ja attiecīgo noteikumu paredzēšanas vai piemērošanas rezultātā tiktu samazināta šīs personas peļņa, kas ir apliekama ar nodokļiem jebkurā nodokļu piemērošanas periodā, un/vai šai personai palielinātu zaudējumus jebkurā nodokļu piemērošanas periodā.

12 — *ICTA* 28.AA pielikuma 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts.

13 — *ICTA* 28.AA pielikuma 5. panta 3. punkta c) apakšpunkts.

14 — Ievērojot *ICTA* 709. panta 1. punktā noteiktos pasākumus nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanai.

15 — *ICTA* 28.AA pielikuma 5. panta 4. punkts.

III — Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu fakti

A — *Lafarge Group: attiecīgie fakti*

18. *Thin Cap group litigation* prāvas ir saistītas ar prasībām par restitūciju un/vai kompensāciju izmaksu sakarā ar neizdevīgu stāvokli nodokļu jomā un citām nelabvēlīgām nodokļu sekām, kas radušās iepriekš izklāstītā Apvienotās Karalistes nepietiekamas kapitalizācijas sistēmas dēļ. Šīs prasības tika celtas *High Court of Justice of England and Wales* pēc Tiesas sprieduma lietā *Lankhorst-Hohorst*, kurā tika noteikts, ka Vācijas nepietiekamas kapitalizācijas noteikumi ir pretrunā EKL 43. pantam [16]. Lai ilustrētu dažādu sabiedrību struktūras, iesniedzot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir izvēlētas "pilotlietas", kuru faktus puses atzīst. Visas "pilotlietas" ir saistītas ar Apvienotajā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām, kuras tieši vai netieši vismaz 75 % apmērā pieder Apvienotajā Karalistē nerezidējošai mātes sabiedrībai, un visās šajās lietās aizņēmējam aizdevumu ir sniegusi mātes sabiedrība vai cita Apvienotajā Karalistē nerezidējoša sabiedrība, kura arī tieši vai netieši 75 % apmērā pieder mātes sabiedrībai. Tā rezultātā uzdotie prejudiciālie jautājumi ir noformulēti, pamatojoties uz vienu no "pilotlietas" — t.i., lietas *Lafarge Group* — faktiem par ietekmēto darījumu un apstākļiem, ar kuriem pārējās "pilotlietas" būtiski atšķiras no šīs lietas.

19. *Lafarge SA* — publiska sabiedrība ar juridiskās adreses atrašanās vietu Francijā, ir galvenā mātes sabiedrība daudznacionālu sabiedrību grupai, kuras sabiedrības ražo būvmateriālus. Attiecīgie *Lafarge* grupas locekļi, kas saistīti ar izskatāmo lietu, ir: 1) *Financière Lafarge SA* (aizdevēja sabiedrība), kuras juridiskā adreses atrašanās vieta ir Francijā un kura netieši pilnībā pieder mātes sabiedrībai — *Lafarge SA*, un 2) *Lafarge Building Materials Limited* — Apvienotās Karalistes rezidente, kura ir galvenā holdingsabiedrība lielākajai daļai *Lafarge* grupas meitas sabiedrību, kas ir rezidentes Apvienotajā Karalistē, un kura pati tiešā veidā ir *Financière Lafarge* meitas sabiedrība [17]. Prasība turklāt ir saistīta arī ar deviņām prasības pieteikumus iesniegušām *Lafarge* grupas sabiedrībām, kuras visas ir Apvienotās Karalistes rezidentes un tiešā vai netiešā veidā meitas sabiedrības *Lafarge Building Materials* (kurai katrā no minētajiem gadījumiem pieder vairāk kā 50 % šo sabiedrību pamatkapitāla).

20. *Lafarge* grupa 1997. gadā iegādājās Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības *Redland plc* akcijas. Šīs iegādes finansēšanai *Financière Lafarge* bija pieejami vairāki kredīti — kurus pilnībā garantēja *Lafarge SA* — kā rezultātā, *Lafarge* grupai

16 — Lieta *Lankhorst-Hohorst*, minēta iepriekš 2. zemsvītras piezīmē.

17 — Attiecīgajos laika periodos *Financière Lafarge* piederēja vairāk nekā 75 % no *Lafarge Building Materials* izdotām akcijām.

piesaistot ārējās bankas, *Financière Lafarge* visā grupā varēja finansēt sabiedrību aizdevumus vai tās pilnvarotas sabiedrības varēja nepastarpināti izņemt naudas līdzekļus. It īpaši, lai finansētu *Redland* iegādi, *Financière Lafarge* piešķīra īstermiņa aizdevumu *Lafarge Building Materials*, kura savukārt piešķīra tālāk tādu pašu aizdevumu *Lafarge Group* sabiedrībai — *Minerals UK*. Kopumā ar šo aizdevumu (t.i., ar *Financière Lafarge* un *Lafarge Building Materials* starpniecību) tika finansēti aptuveni 50 % no *Redland* akciju iegādes vērtības, atlikusī summa tika finansēta ar *Mineral UK* tieši izņemtiem naudas līdzekļiem no ārējo banku piešķirtā kredīta *Lafarge* grupai. Lielākā daļa no šiem tieši izņemtiem naudas līdzekļiem tika atmaksāti 1998. gadā ar aizdevumiem, ko *Lafarge SA* piešķīra *Minerals UK* pēc *Lafarge SA* un *Financière Lafarge* refinansēšanas, ko veica, izmantojot ārējo kredītu un izlaižot obligācijas ar mērķi saņemt labākus finansēšanas noteikumus.

21. Pēc *Redland* iegādes pabeigšanas atbilstoši Apvienotās Karalistes nodokļu konsultantu ieteikumam, ka Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes vismaz daļu no *Lafarge Building Materials* samaksātajiem procentiem par šiem aizdevumiem varētu uzskatīt par sadalīto peļņu saskaņā ar *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunktu, *Lafarge* grupa aptuveni 1998. gada martā samazināja *Financière Lafarge* parādsummu, konvertējot pašu kapitālā apmēram 75 % no iepriekš iegūtās summas. Tas tika panākts, *Lafarge Building Materials* papildus palielinot akciju kapitālu *Lafarge* grupas sabiedrībās — lielāko daļu no akcijām iegūstot *Financière Lafarge*. Sabiedrību maksājums par šīm akcijām atbilstošā apmērā tika atskaitīts no *Lafarge Building Materials* parāda *Financière Lafarge*.

22. Apvienotās Karalistes nodokļu administrācija 1999. gada martā veica izmeklēšanu par *Redland* iegādi. Nodokļu administrācija nepiekrita *Lafarge* nostājai, ka ārējā banka parasti būtu piešķīrusi līdzīgus aizdevumus ar tādiem pašiem noteikumiem kā tiem, ko savstarpēji piešķīra *Financière Lafarge* un *Lafarge Building Materials* un ko piešķīra *Minerals UK* un *Lafarge SA*, kā arī apgalvoja, ka daži no procentu maksājumiem ir uzskatāmi par peļņas sadali *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunkta izpratnē. Pēc pārrunām starp nodokļu administrāciju un *Lafarge* konsultantiem tika panākta vienošanās, saskaņā ar kuru noteikti *Financière Lafarge* samaksātie procentu maksājumi *Lafarge Building Materials*, un *Minerals UK* samaksātie maksājumi *Lafarge SA*, tika pārvērtēti un klasificēti kā peļņas sadale, it īpaši, ja fiksētā kopējo tīro [neto] pārrādu attiecība pret ienākumiem pirms nodokļu nomaksas pārsniedz noteiktu robežvērtību.

B — *Citas Test Claimants lietas: attiecīgie fakti*

23. Citas "pilotlietas", kuras atlasītas šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu vajadzībām, ir saistītas ar šādām sabiedrību grupām.

24. Pirmā papildu "pilotlieta" ir saistīta ar *Volvo* grupu, kuras attiecīgās sabiedrības šīs lietas vajadzībām ir: 1) *AB Volvo*, Zviedrijā rezidējoša publiska mātes sabiedrība; 2) *Volvo Treasury AB*, Zviedrijā rezidējoša meitas sabiedrība, kura tieši pilnībā pieder *AB Volvo*; 3) *Volvo Truck* un *Bus Limited*, Apvienotajā Karalistē rezidējošas meitas sabiedrības, kuras ar Zviedrijā un Dānijā rezidējošu sabiedrību starpniecību netieši pilnībā pieder *AB Volvo*; 4) *VFS Financial Services (UK) Limited*, Apvienotajā Karalistē rezidējoša meitas sabiedrība, kura ar Zviedrijā rezidējošu sabiedrību strapniecību netieši pilnībā pieder *AB Volvo*. It īpaši šīs "pilotlietas" ir saistītas ar aizdevumiem, ko *Volvo Treasury* 1999. gadā saskaņā ar aizdevuma līgumiem piešķīra *Volvo Truck* un *Bus*. Līdzīgos apstākļos, kā iepriekš izklāstītajā *Lafarge Group* lietā, daļa no šī parāda 1999. gada decembrī tika konvertēta *Volvo Truck* un *Bus* pašu kapitālā. *Volvo* grupa un nodokļu administrācija vienojās par nosacījumiem, saskaņā ar kuriem procentu maksājumi netiks klasificēti kā sadalītā peļņa 2000. gadā.

25. Otrā papildu "pilotlieta" ir saistīta ar *PepsiCo* grupu, kuras attiecīgās sabiedrības šīs lietas vajadzībām ir: 1) *PepsiCo Inc*, Savienotajās Valstīs rezidējoša mātes sabiedrība; 2) *PepsiCo Finance Europe Limited*, Luksemburgā rezidējoša Apvienotās Karalistes meitas sabiedrība, kura ar tās filiāles starpniecību darbojās Šveicē un kura ar Īrijā un citās trešās valstīs rezidējošu holdingsabiedrību starpniecību netieši pilnībā pieder *PepsiCo Inc*; 3) *PepsiCo Holdings*, Apvienotajā Karalistē rezidējoša meitas sabiedrība, kura ar dalībvalstīs un citās trešās valstīs rezidējošu sabiedrību starpniecību netieši pilnībā pieder *PepsiCo Inc*. Sākot ar 1999. gadu, *PepsiCo Finance Europe*, izmantojot tās Šveices filiāli, piešķīra *PepsiCo Holdings* aizdevumus, kuru procentu maksājumi tika aplikti ar nodokļiem saskaņā ar Apvienotās Karalistes un Luksemburgas 1968. gada KNDUN.

26. Trešā un ceturtā papildu "pilotlieta" ir saistīta ar *Caterpillar* grupu, kura iesniedza prasības, kas uzskatāmas par diviem dažādiem "pilotlietu" veidiem.

27. Trešā papildu "pilotlieta" ietver attiecīgās *Caterpillar* grupas sabiedrības: 1) *Caterpillar Inc*, Savienotajās Valstīs rezi-

dējoša mātes sabiedrība; 2) *Caterpillar International Finance plc*, Īrijā rezidējoša meitas sabiedrība, kura ar Apvienotajā Karalistē un Savienotajās Valstīs rezidējošu holdingsabiedrību starpniecību netieši pilnībā pieder *Caterpillar Inc* (tai skaitā Savienotajās Valstīs rezidējošu *Caterpillar Financial Services Corporation*); 3) *Caterpillar Financial Services (UK) Ltd*, Apvienotajā Karalistē rezidējoša sabiedrība, kura ar Apvienotajā Karalistē un Savienotajās Valstīs rezidējošu holdingsabiedrību starpniecību, tai skaitā *Caterpillar Financial Services Corporation*, kā meitas sabiedrība netieši pilnībā pieder *Caterpillar Inc*. Tostarp *Caterpillar International Finance* piešķīra *Caterpillar Financial Services (UK)* aizdevumu, kura procenti tika aplikti ar nodokļiem saskaņā ar Apvienotās Karalistes un Īrijas 1976. gada KNDUN.

28. Ceturtajā papildu "pilotlietā" attiecīgās *Caterpillar* grupas sabiedrības ir: 1) *Caterpillar Inc*; 2) *Caterpillar Overseas SA*, Šveicē rezidējoša sabiedrība un, atkarībā no attiecīgā laika perioda, tieši vai netieši *Caterpillar Inc* pilnībā piederoša meitas sabiedrība. Laika periodos, kad sabiedrība bija netieši piederoša meitas sabiedrība, uzņēmumi, kas bija akciju turētāji, bija Savienoto Valstu rezidenti; 3) *Caterpillar Peterlee Limited*, Apvienotajā Karalistē rezidējoša sabiedrība, kura ar Apvienotajā Karalistē rezidējošu holdingsabiedrību starpniecību kā meitas sabiedrība netieši pilnībā pieder *Caterpillar Inc*. Tostarp *Caterpillar Overseas* piešķīra *Caterpillar Peterlee* aizdevumu, kura procenti tika aplikti ar nodokļiem saskaņā ar Apvienotās Karalistes un Šveices 1977. gada KNDUN.

IV — Uzdotie jautājumi un tiesvedība Tiesā

29. Saskaņā ar vienošanos par "pilotlietu" faktiem galvenā tiesvedība tika apturēta 2004. gada 21. decembrī un Tiesai tika uzdoti šādi jautājumi:

"1) Vai EKL 43., 49. vai 56. pantam ir pretrunā tas, ka dalībvalsts ("aizņēmējas sabiedrības valsts") saglabā spēkā un piemēro tādus noteikumus, kādi paredzēti *ICTA* 209., 212. pantā un 28.AA pielikumā (turpmāk tekstā — "valsts normas"), kuri ierobežo šajā valstī rezidējošas sabiedrības ("aizņēmējas sabiedrības") iespējas atskaitīt nodokļu mērķiem procentus, kas maksājami par naudas aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, kaut gan šāds ierobežojums aizņēmējai sabiedrībai nepastāvētu, ja mātes sabiedrība būtu rezidente tajā pašā valstī, kur aizņēmēja sabiedrība?

2) Vai un kā mainās atbilde uz pirmo jautājumu, ja:

a) aizdevumu sniedz nevis aizņēmējas sabiedrības mātes sabiedrība, bet cita sabiedrība ("aizdevēja sabiedrība"), kas pieder pie tās pašas sabiedrību grupas un kam ar aizņēmēju sabiedrību ir kopēja tieša vai netieša mātes sabiedrība, un gan šī kopējā mātes sabiedrība, gan aizdevēja sabiedrība ir rezidentes citās dalībvalstīs, nevis aizņēmējas sabiedrības valstī;

b) aizdevēja sabiedrība ir rezidente citā dalībvalstī, nevis aizņēmējas sabiedrības valstī, bet visas kopējās tiešās vai netiešās aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības mātes sabiedrības ir rezidentes trešā valstī;

c) visas kopējās tiešās vai netiešās aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības mātes sabiedrības ir rezidentes trešā valstī un aizdevēja sabiedrība ir rezidente dalībvalstī, kas nav aizņēmējas sabiedrības valsts, tomēr piešķir aizņēmējai sabiedrībai aizdevumu caur aizdevējas sabiedrības filiāli, kas atrodas trešā valstī;

d) aizdevēja sabiedrība un visas kopējās tiešās vai netiešās aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības mātes sabiedrības ir rezidentes trešā valstī?

3) Vai atbilde uz pirmajiem diviem jautājumiem mainās, ja tiek pierādīts, ka aizņēmums ietvēra ļaunprātīgu tiesību izmantošanu vai bija daļa no neīsta darījuma, kas noslēgts, lai izvairītos no aizņēmējas sabiedrības dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas? Tādā gadījumā — kādas norādes Eiropas Kopienu Tiesa uzskata par piemērotām, lai ļautu noteikt to, kas veido šādu ļaunprātīgu tiesību izmantošanu vai neīstu darījumu tādu lietu kontekstā kā šī?

4) Ja pastāv EKL 56. pantā minētais kapitāla aprites ierobežojums starp dalībvalstīm un trešām valstīm, vai šis

ierobežojums pastāvēja 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta izpratnē?

5) Gadījumā, ja fakti, kas izklāstīti pirmajos divos jautājumos, ir pretrunā EKL 43., 49. vai 56. pantam un ja aizņēmēja sabiedrība vai citas aizņēmējas sabiedrības sabiedrību grupas sabiedrības ("prasītājas") iesniedz šādas prasības:

a) atmaksāt papildu sabiedrību ienākuma nodokli, ko aizņēmēja sabiedrība samaksājusi sakarā ar aizliegumu atvilkt no peļņas, kas apliekama ar sabiedrību ienākuma nodokli, procentus, kas samaksāti aizdevējai sabiedrībai, kaut gan šie procentu maksājumi tiktu uzskatīti par pieļaujamiem atskaitījumiem no aizņēmējas sabiedrības peļņas, ja aizdevēja sabiedrība arī būtu rezidente aizņēmējas sabiedrības valstī;

b) atmaksāt papildu sabiedrību ienākuma nodokli, ko samaksājusi aizņēmēja sabiedrība, ja procenti par aizdevumu pilnā apmērā faktiski ir samaksāti aizdevējai sabiedrībai, bet prasījums atskaitījumiem šo procentu sakarā ir ticis samazināts, pamatojoties uz valsts tiesību normām vai to piemērošanu, ko veica nodokļu iestādes;

c) atmaksāt papildu sabiedrību ienākuma nodokli, ko samaksājusi aizņēmēja sabiedrība, ja procenti par aizdevumu, kas saņemts no aizdevējas sabiedrības, kurus iespējams atskaitīt no aizņēmējas sabiedrības peļņas, ir samazināti, jo aizņēmuma kapitāla vietā ir izmantots pašu kapitāls, pamatojoties uz valsts tiesību normām vai to piemērošanu, ko veica nodokļu iestādes;

d) atmaksāt papildu sabiedrību ienākuma nodokli, ko samaksājusi aizņēmēja sabiedrība, ja procenti par aizdevumu no aizdevējas sabiedrības, kurus iespējams atskaitīt no aizņēmējas sabiedrības peļņas, ir samazināti, samazinot aizdevuma procentu likmi (vai padarot to par bezprocentu aizdevumu), pamatojoties uz valsts tiesību normām vai to piemērošanu, ko veica nodokļu iestādes;

e) atlīdzināt vai kompensēt aizņēmējas sabiedrības zaudējumus, nodokļu atlaides vai kredītus (vai no kuriem aizņēmējas sabiedrības labā atteicās

citas aizņēmējas sabiedrības sabiedrību grupas sabiedrības, kas arī bija rezidentes aizņēmējas sabiedrības valstī), ko aizņēmēja sabiedrība lietoja, lai kompensētu papildu sabiedrību ienākuma nodokļa samaksu, kas minēta iepriekš a), b) vai c) apakšpunktā, kaut arī šie zaudētie līdzekļi, nodokļu atlaides vai kredīti būtu bijuši pieejami alternatīvai izmantošanai vai pārnešanai [citā grāmatvedības ailē];

f) atmaksāt neizmantoto sabiedrību ienākuma nodokļa avansu, ko par procentu maksājumiem, kas pārkvalificēti par peļņas sadales maksājumiem, aizdevējai sabiedrībai samaksājusi aizņēmēja sabiedrība;

g) atlīdzināt vai kompensēt summas, kas samaksātas kā sabiedrību ienākuma nodokļa avanss, apstākļos, kas minēti iepriekš f) apakšpunktā, bet vēlāk tika atskaitītas no aizņēmējas sabiedrības sabiedrību ienākuma nodokļa;

h) kompensēt izmaksas un izdevumus, kas radušies prasītājām, ievērojot valsts tiesību normas vai to piemērošanu, ko veica nodokļu iestādes;

i) atlīdzināt vai kompensēt atrauto peļņu no aizņēmuma, kas ieguldīts (vai konvertēts) sabiedrības pamatkapitālā apstākļos, kas aprakstīti c) apakšpunktā; un

j) atlīdzināt vai kompensēt visus nodokļus, kas uzlikti aizdevējai sabiedrībai tās rezidences valstī, saņemot no aizņēmējas sabiedrības, kā tiek apgalvots, procentus, kas pārkvalificēti kā peļņas sadale saskaņā ar pirmajā jautājumā minētajām valsts tiesību normām,

vai šīs prasības Kopienu tiesību izpratnē ir jāuzskata:

par nepamatoti iekasētu summu atlīdzināšanas vai atmaksāšanas prasībām, kas ir iepriekš minēto Kopienu tiesību normu pārkāpuma sekas vai ir to papildinājums; vai

par prasībām kompensēt vai atlīdzināt zaudējumus; vai

par prasībām samaksāt summu, kas vienlīdzīga ar nepamatoti liegtu labumu?

6) Gadījumā, ja atbilde uz jebkuru no piektā jautājuma daļām ir, ka prasības ir jāuzskata par prasībām samaksāt summu, kas vienlīdzīga ar nepamatoti liegtu labumu, vai:

a) šīs prasības rodas uz tiesību pamata, ko paredz iepriekš minētās Kopienu tiesību normas, un ir to papildinājums; vai

b) ir jāievēro visi vai daži no atlīdzības nosacījumiem, kas noteikti 1996. gada 5. marta spriedumā apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, *Recueil*, I-1029. lpp., vai

c) ir jāievēro kādi citi nosacījumi?

7) Vai ir kāda atšķirība, ja sestajā jautājumā minētās prasības saskaņā ar valsts tiesību aktiem tiek iesniegtas kā restitūcijas prasības vai tiek iesniegtas vai ir jāiesniedz kā prasības atlīdzināt zaudējumus?

8) Kādas norādes, ja vispār, Eiropas Kopienu Tiesa uzskata par nepieciešamu sniegt šajās prāvās, un kādi ir apstākļi, kas valsts tiesai jāņem vērā, nosakot, vai noticis pietiekami būtisks pārkāpums sprieduma apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* izpratnē, it īpaši attiecībā uz to, vai, ņemot vērā esošo judikatūru par attiecīgo Kopienu tiesību normu interpretāciju, šis pārkāpums ir attaisnojams?

9) Vai (sprieduma apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* izpratnē) principā var pastāvēt tieša cēloņsakarība starp

EKL 43., 49. un 56. panta pārkāpumu un zaudējumiem, kuru kategorijas identificētas piektā jautājuma a)–h) apakšpunktā, kas, kā apgalvo prasītājas, radušies šī pārkāpuma rezultātā? Kādas norādes, ja vispār, Eiropas Kopienu Tiesa uzskata par nepieciešamu sniegt apstiprinošas atbildes gadījumā attiecībā uz apstākļiem, kas valsts tiesai būtu jāņem vērā, nosakot, vai pastāv šāda tieša cēloņsakarība?

10) Vai valsts tiesa, nosakot kaitējumu vai zaudējumus, par kuriem var piespriest restitūciju, var ņemt vērā to, vai cietušie ir ievērojuši pienācīgu rūpību, lai izvairītos no zaudējumiem vai tos samazinātu, it īpaši, izmantojot tiesiskās aizsardzības līdzekļus, ar kuru palīdzību varētu konstatēt, ka valsts tiesību normas (sakarā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu piemērošanu) nenoteica ierobežojumus, kas izklāstīti pirmajā jautājumā? Vai atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no pušu zināšanām attiecīgajā laika posmā par konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu spēkā esamību?"

30. Saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāji, Apvienotās Karalistes un Vācijas valdības un Komisija. Tiesas sēde notika 2006. gada 31. janvārī, kuras laikā visi šie lietas dalībnieki, kā arī Nīderlandes valdība mutiski izteica savus apsvērumus.

V — Vērtējums

A — *Piemērojamie Līguma noteikumi*

31. Tā kā valsts tiesa ir uzdevusi jautājumu par noteiktu Apvienotās Karalistes tiesību normu atbilstību Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti (EKL 43., 49. un 56. pants), vispirms ir jāapskata jautājums par to, attiecībā pret kurām no Līguma normām ir jāizvērtē valsts tiesību normu atbilstība. Šis jautājums ir svarīgs divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, EKL 43. un 49. pants ir piemērojams tikai attiecībā uz brīvības veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvības īstenošanas ierobežojumiem dalībvalstu starpā, taču EKL 56. pants nosaka arī ierobežojumus kapitāla brīvai apritei starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Otrkārt, EKL 56. panta pagaidu piemērošanas joma atšķiras no EKL 43. un 49. panta piemērošanas jomas:

it īpaši EKL 56. pants stājās spēkā un bija tieši piemērojams 1994. gada 1. janvārī, un uz to attiecās apturēšanas klauzula (EKL 57. pants) attiecībā uz trešām valstīm (lai arī kapitāla brīvas aprites princips bija jau noteikts ar Padomes Direktīvu 88/361/EEK) [18].

32. Vispirms attiecībā uz EKL 43. pantu ir jānorāda, ka Tiesa nemainīgi ir uzskatījusi, ka vienā dalībvalstī dibināta sabiedrība, kurai pieder kapitāla daļas citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā, ar ko tai ir ļauts "īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem" un "noteikt tās darbību", īsteno savas tiesības veikt uzņēmējdarbību [19].

33. Šajā lietā, manuprāt, attiecīgo Apvienotās Karalistes tiesību aktu, kuri jāizvērtē Tiesai, grozītās redakcijas ir piemērojamas tikai gadījumiem, kad viena sabiedrība var (vai attiecīgajā laika periodā varēja) ietekmēt citas sabiedrības lēmumus atbilstoši Tiesas judikatūras izpratnei. Tādējādi saskaņā ar tiesību aktu redakciju, kas bija spēkā līdz 1995. gada grozījumiem, 209. panta 2. punkta e) apakšpunkts it īpaši ir piemērojams aizdevumiem, ko piešķīrusi Apvienotajā Karalistē nerezidējoša sabiedrība Apvienotajā Karalistē rezidējošai sabiedrībai, kura ir meitas sabiedrība un kurā 75 % no kapitāla pieder aizdevējai sabiedrībai, vai ja abas sabiedrības ir meitas sabiedrības, kurās 75 % no kapitāla pieder trešai Apvienotajā Karalistē nerezidējošai sabiedrībai (t.i., ja aizdevumu piešķīra, izmantojot citu mātes sabiedrībai piederošu meitas sabiedrību). Šis piemērošanas nosacījums tika saglabāts arī vēlākos grozījumos, kas izdarīti ar 1995. gada finanšu likumu [20].

34. Situācija daļēji tika mainīta ar Apvienotās Karalistes 1998. gada finanšu aktu, kurš noteica, ka darījumiem, uz kuriem iepriekš attiecās speciālie nepietiekamas kapitalizācijas noteikumi, ir piemērojami Apvienotās Karalistes vispārīgie noteikumi par pārskaitījuma cenām. Tomēr noteikumi par pārskaitījuma cenām ir piemērojami tikai tad, ja divas kopīgi kontrolētas sabiedrības ir vienojušās vai piemēro noteikumus par darījuma veikšanu, t.i., ja viena no šīm sabiedrībām tieši vai netieši piedalās otras puses pārvaldē, kontrolē vai kapitālā vai ja viena un tā pati persona tieši vai netieši piedalās šo abu sabiedrību pārvaldē, kontrolē vai kapitālā [21]. Manuprāt, šis nosacījums ir pietiekams, lai secinātu, ka "noteiktas ietekmes" kritērijs pašreiz izskatāmajā lietā ir ievērots. Jebkurā gadījumā, katra no "pilotlietām" ir saistīta ar Apvienotā Karalistē rezidējošu meitas sabiedrību, kurā tieši vai netieši vismaz 75 % akciju pieder Apvienotā Karalistē nerezidējošai mātes sabiedrībai vai citai Apvienotā Karalistē nerezidējošai sabiedrībai, kurā arī

18 — Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīva 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.).

19 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts). Lai arī šī lieta attiecās uz dalībvalsts pilsoņa, nevis sabiedrības dalību [sabiedrībā], princips ir tāpat attiecināms uz šajā dalībvalstī nodibinātām sabiedrībām. Skatīt arī EKL 58. panta 2. punktu, kurā ir noteikts, ka brīvas kapitāla aprites piemērošana "neliedz piemērot tādus ierobežojumus attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kas ir saderīgi ar šo Līgumu".

20 — Skat. *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunktu.

21 — Skat. *ICTA* 28.AA panta 1. punkta 1) apakšpunkta b) punktu.

tieši vai netieši 75 % akciju pieder mātes sabiedrībai. Patiesi — varētu teikt, ka secinājumu par EKL 43. panta piemērošanu, pamatojoties uz Apvienotās Karalistes skaidri noteiktajām tiesību aktu normām, pastiprina valsts tiesību normu par nepietiekamu kapitalizāciju un pārskaitījuma cenām jēga, kuru pamatā, kā es to esmu apskatījis iepriekš, ir ideja, ka dažos apstākļos pārrobežu grupām kopējai situācijai nodokļu ziņā var būt izdevīgi vienoties par savādāku darījuma būtību vai darījuma noteikumiem nekā tie būtu, ja puses būtu vienojušās pilnīgas konkurences apstākļos. Šai idejai ir jēga tikai sabiedrību grupas gadījumā, t.i., ja mātes sabiedrībai (un/vai grupas sabiedrībām, kuras darbojas kā starpnieki) ir noteikta ietekme uz lejupējām meitas sabiedrībām [22].

35. Tādējādi šīs lietas ietvaros ir jāizvērtē attiecīgo Apvienotās Karalistes tiesību aktu atbilstība Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tas skaidri nozīmē to, ka nav piemērojams EKL 49. pants, kurš prezumē nevis pastāvīgu, bet pagaidu sabiedrību citā dalībvalstī [23]. Tomēr, pretēji tam, principā ir iespējams, ka Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti var tikt piemēroti vienlaikus ar noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību [24]. Šajā sakarā es atsaukšos uz ģenerāladvokāta Albēra [*Alber*] secinājumiem lietā *Baars*, kuros viņš pauda viedokli, ka, ja izskatāmais jautājums ir saistīts gan ar kapitāla brīvu apriti, gan ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, tad Tiesai ir jāizvērtē, kuru no šīm brīvībām tieši apdraud attiecīgais valsts tiesiskais regulējums. Tādējādi abu šo brīvību tieša apdraudējuma gadījumā ir jāizvērtē valsts tiesiskā regulējuma atbilstība EKL 43. un 56. pantam. Pretēji tam, tieša brīvības veikt uzņēmējdarbību apdraudējuma gadījumā, kas netieši izraisa kapitāla plūsmas samazināšanos starp dalībvalstīm sakarā ar šķērsli veikt uzņēmējdarbību, ir piemērojami vienīgi tie noteikumi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību [25]. Attiecīgi es piekrītu šim pamatojumam.

36. Piemērojot šo testu pašreiz izskatāmajai lietai, lai arī, Apvienotā Karalistē nerezidējošai mātes sabiedrībai izmantojot brīvību veikt uzņēmējdarbību un nodibinot Apvienotā

22 — Skat. arī Šķīrējtiesas konvencijas 4. panta 1. punktu, kurš noteic, ka šajā konvencijā noteikto pārskaitījuma cenu noteikumu piemērošanas nosacījums ir vienas līgumslēdzējas uzņēmuma tieša vai netieša dalība citas līgumslēdzējas uzņēmuma vadībā, kontrolē vai kapitālā; un vienas un tās pašas personas tieši vai netieši dalība vienas līgumslēdzējas valsts uzņēmuma vadībā, kontrolē vai kapitālā, kā arī citas līgumslēdzējas valsts uzņēmuma vadībā, kontrolē vai kapitālā. Tāpat arī skat. Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādāto konvencijas modeli par nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un kapitālam, ar pantu komentāriem, ESAO, Parīze, 1977. gads, redakcijas ar grozījumiem 9. panta 1. punkts.

23 — Skat., piemēram, 1986. gada 4. decembra spriedumu lietā C-205/84 Komisija/Vācija (*Recueil*, 3755. lpp.).

24 — 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp.).

25 — Iepriekš 19. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Baars*, 26. punkts. Skat. arī manus secinājumus apvienotajās lietās C-515/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-527/99 līdz C-540/99 *Reisch* u.c. (2002. gada 5. marta spriedums, *Recueil*, I-2157. lpp.), 59. punkts.

Karalistē rezidējošu meitas sabiedrību, nepārprotami notiek kapitāla pārvietošana uz Apvienoto Karalisti tik tālu, cik nepieciešams šīs meitas sabiedrības dibināšanai, šī pārvietošana, manuprāt, nepārprotami ir šādas uzņēmējdarbības netiešas sekas. Tādējādi izriet, ka ir jāizvērtē vienīgi attiecīgo Apvienotās Karalistes tiesību aktu atbilstība EKL 43. pantam.

B — *Pirmais jautājums*

37. Ar pirmo jautājumu valsts tiesa jautā, vai EKL 43., 49. vai 56. pantam ir pretrunā tas, ka dalībvalsts saglabā spēkā un piemēro tādus noteikumus, kādi paredzēti *ICTA* 209., 212. pantā un 28.AA pielikumā, kuri ierobežo šajā valstī rezidējošas sabiedrības iespējas atskaitīt nodokļu mērķiem procentus, kas maksājami par naudas aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, kaut gan šāds ierobežojums aizņēmējai sabiedrībai nepastāvētu, ja mātes sabiedrība būtu rezidente tajā pašā valstī, kur aizņēmēja sabiedrība.

38. Uz šo jautājumu attiecas *Lafarge* grupas "pilotlieta". Tikko izskaidroto iemeslu dēļ es apskatīšu tiesību aktu atbilstību tikai EKL 43. pantam.

39. Atbilstoši pastāvīgai judikatūrai tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē un tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības, tai skaitā EKL 43. pantā noteikto pienākumu, saskaņā ar kuru ir aizliegti ierobežojumi attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi atver uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitas sabiedrības citās dalībvalstīs [26]. EKL 43. panta 2. punkts precizē, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība.

40. Kā esmu norādījis savos secinājumos lietās *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, *Kerckhaert* un *Morres* un *Denkavit* [27], EKL 43. pants ir piemērojams, ja atšķirīga attieksme pārrobežu situācijā un valsts iekšējā situācijā neizriet tieši un loģiski no fakta, ka pašreizējā Kopienu tiesību

26 — Skat., piemēram, 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 — Skat. manus 2006. gada 23. februāra secinājumus lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 32. un turpmākie punkti); 2006. gada 6. aprīļa secinājumus lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 37. un turpmākie punkti); 2006. gada 6. aprīļa secinājumus lietā C-513/04 *Kerckhaert and Morres* (Krājums, I-10967. lpp., 18. un 19. punkts) un 2006. gada 27. aprīļa secinājumus lietā C-170/05 *Denkavit* (Krājums, I-11949. lpp., 20. punkts).

attīstības stadijā pārrobežu situācijām var tikt piemēroti tādi pienākumi nodokļu jomā, kas atšķiras no tiem, kurus piemēro pilnībā iekšējām situācijām [28]. It īpaši tas nozīmē, ka, lai nelabvēlīgam nodokļu režīmam varētu piemērot EKL 43. pantu, tā pamatā ir jābūt diskriminācijai, kura izriet no tiešas vai apslēptas atšķirīgas attieksmes vienas nodokļu sistēmas ietvaros, nevis no atšķirībām vai kompetences sadalījuma nodokļu jomā starp divām vai vairākām dalībvalstu nodokļu sistēmām vai no valstu nodokļu pārvalžu līdzāspastāvēšanas (kurus es apzīmēju ar terminu "kvazi-ierobežojumi") [29].

41. Piemērojot šo testu pašreiz izskatāmajai lietai, pirmais jautājums tādējādi ir, vai Apvienotās Karalistes tiesību aktu piemērošana, kā to norāda prasītāji, Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām rada neizdevīgu nodokļu režīmu atkarībā no to tiešo vai netiešo mātes sabiedrību atrašanās vietas. Ja tas tā ir, tad nākamais jautājums ir, vai šāds neizdevīgs nodokļu režīms rodas tikai kvazi-ierobežojumu rezultātā un tādējādi neiekļaujas EKL 43. panta piemērošanas jomā. Ja tas tā nav, tad pēdējais jautājums ir, vai neizdevīgs nodokļu režīms rodas diskriminācijas rezultātā un vai šāda diskriminācija var tikt attaisnota.

28 — Skat. paplašinātai argumentācijai par šo jautājumu 31.–54. punktu iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētajos manos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*.

29 — Turpat 55. punkts; skat. arī iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētos manus secinājumus lietā *Denkavit*, 20. punkts.

1) Vai Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām neizdevīgs nodokļu režīms rodas atkarībā no to tiešo vai netiešo mātes sabiedrību atrašanās vietas?

42. Manuprāt, ir skaidrs, ka līdz 2004. gadam spēkā esošā Apvienotās Karalistes tiesību aktu redakcija, kas noteica atšķirības nodokļu piemērošanā, radīja neizdevīgu nodokļu režīmu Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām, kuru mātes sabiedrības nebija Apvienotās Karalistes rezidentes, salīdzinājumā ar tām Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām, kuru mātes sabiedrības bija Apvienotās Karalistes rezidentes.

43. Pirmkārt, Apvienotās Karalistes tiesību aktos noteiktās nodokļu režīma atšķirības starp Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām faktiski bija atkarīgas no to mātes sabiedrību atrašanās vietas. Tādējādi:

— Saskaņā ar tiesību aktiem, kas piemērojami līdz 1995. gadam, jebkuri procenti, kurus par aizdevumu sabiedrība maksāja — rezidente vai nerezidente aizdevējai sabiedrībai — bija uzskatāmi par šīs sabiedrības peļņas sadali tiktāl, ciktāl šie procenti bija lielāki par ekonomiski saprātīgu summu, atmaksājot aizdevumu [30], taču, ja šie procenti maksāti Apvienotā Karalistē nerezidējošai aizdevējai sabiedrībai, kura ir tās pašas sabiedrību grupas locekle, tie vienmēr

30 — *ICTA* 209. panta 2. punkta d) apakšpunkts.

tika uzskatīti par peļņas sadali [31]. Citiem vārdiem sakot, nebija iespējams, ka Apvienotā Karalistē nerezidējošai aizdevējai sabiedrībai samaksātie procenti tiktu uzskatīti par procentu maksājumiem Apvienotā Karalistē maksājamu nodokļu mērķiem.

— Saskaņā ar noteikumiem, kas bija piemērojami no 1995. gada līdz 1998. gadam, tiesību norma, kura noteica, ka procenti, ko viens otram izmaksājuši grupas locekļi un kuri pārsniedz procentus, kas tiktu izmaksāti, ja pastāvētu pilnas konkurences nosacījumi, ir jāuzskata par sadalīto peļņu [32], nav piemērojama, ja gan procentu parādnieks, gan to saņēmējs ir atbildīgi par sabiedrību ienākuma nodokļa nomaksu Apvienotajā Karalistē [33]. (Acīmredzot atšķirīgā attieksme, kas balstīta uz to, vai procentu parādnieks ir atbildīgs par sabiedrību ienākuma nodokļa nomaksu Apvienotajā Karalistē, varētu būt vairāk attiecināma uz gadījumiem, kad procentu parādnieka juridiskā adrese ir vai tas galvenokārt darbojas citā dalībvalstī, nevis Apvienotajā Karalistē).

— Saskaņā ar noteikumiem, kas bija piemērojami no 1998. gada līdz 2004. gadam, sabiedrību grupas ietvaros veiktiem procentu maksājumiem bija piemērojami vispārīgie Apvienotās Karalistes noteikumi par pārskaitījuma cenām [34]. Tomēr tika prezumēts, ka noteikumi par darījuma veikšanu vienai no [darījuma] pusēm nedod potenciālas priekšrocības, ja *inter alia* otra darījuma puse arī ir ienākuma vai sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja Apvienotajā Karalistē (ja ir izpildīta virkne citu nosacījumu) [35].

44. Tomēr, pretēji tam, ar Apvienotās Karalistes 2004. gada finanšu likumu šīs atšķirības tika grozītas tādā veidā, ka Apvienotās Karalistes noteikumi par pārskaitījuma cenām ir piemērojami arī tad, ja abas darījuma puses ir nodokļa maksātājas Apvienotajā Karalistē. Tam acīmredzot bija mērķis un sekas novērst atšķirīgo attieksmi, kuru es esmu aprakstījis (lai gan, kā to esmu skaidrojis iepriekš, tas var nozīmēt to, ka tiek noteikts plašāks Apvienotās Karalistes tiesību aktu regulējums, attiecinot to uz lietām, kas neiekļaujas tā *raison d'être*). Tā rezultātā Apvienotās Karalistes tiesību akti, sākot no 2004. gada, neiekļaujas EKL 43. panta piemērošanas jomā: tādējādi mans iepriekš izklāstītais pamatojums ir piemērojams tikai tiesību aktiem, kas bija spēkā līdz minētajam laikam.

45. Otrkārt, regulējums, kas bija piemērojams meitas sabiedrībām ar noteiktiem "ne-Apvienotās Karalistes" sabiedrību grupas elementiem, skaidri radīja neizdevīgu situā-

31 — *ICTA* 209. panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) punkts.

32 — *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunkts.

33 — *ICTA* 212. panta 1. un 3. punkts ar grozījumiem.

34 — *ICTA* 28.AA pielikums.

35 — *ICTA* 28.AA pielikuma 5. punkta 2. apakšpunkts.

ciju nodokļu jomā. No meitas sabiedrības viedokļa procentu maksājumu (vai to daļas) pārkvalificēšana par peļņas sadali nozīmēja to, ka šādi maksājumi vairs netika atskaitīti no meitas sabiedrības ar nodokli apliekamās peļņas un tādā veidā, ja visi pārējie apstākļi bija vienādi, tās maksājamie nodokļi Apvienotajā Karalistē bija lielāki nekā tad, ja šāda pārkvalificēšanās nebūtu bijusi. Turklāt gadījumos, kad vēl joprojām bija piemērojams Apvienotās Karalistes *Advance Corporation Tax* (turpmāk tekstā — "*ACT*") [sabiedrību ienākumu nodoklis avansa veidā] — šī sistēma tika atcelta 1999. gadā — pārkvalifikācija nozīmēja to, ka meitas sabiedrībai, veicot peļņas sadali, bija pienākums maksāt arī *ACT*.

46. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste apgalvo, ka tas nerada atšķirīgu attieksmi pilsonības dēļ EKL 43. panta izpratnē, jo kritērijs atšķirīgai attieksmei ir nevis Apvienotās Karalistes meitas sabiedrības, bet gan tās mātes sabiedrības rezidences vieta vai pilsonība. Turklāt tiktāl, ciktāl var apgalvot, ka Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums varētu atturēt mātes sabiedrības no vēlmes nodibināt Apvienotajā Karalistē meitas sabiedrību, Apvienotā Karaliste apgalvo, ka šāda iespēja nav pietiekami tiešas un nepieciešamas šī noteikuma sekas, lai tam varētu piemērot EKL 43. pantu, kā tas analoģiski noteikts Tiesas judikatūrā lietā *Keck* par preču brīvu apriti. Apvienotā Karaliste uzskata, ka nepastāv praktiski šķēršļi, lai Apvienotā Karaslistē nerezidējoša mātes sabiedrība nodibinātu Apvienotā Karalistē sekundāru uzņēmumu, vai pierādījumi, ka prasītāji faktiski būtu atturēti no šāda veida uzņēmuma dibināšanas. Apvienotā Karaliste tieši vēlējās veicināt šāda veida ieguldījumus tās teritorijā. Apvienotās Karalistes tiesību aktu mērķis drīzāk bija nodrošināt vienādu attieksmi Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām tādā veidā, ka tiktu slēgtas "izejas", kas pieejamas pārrobežu grupām, bet nav pieejamas grupām, kas sastāv tikai no Apvienotās Karalistes sabiedrībām.

47. Mani nepārliecina neviens no šiem argumentiem. Pirmkārt, fakts, ka atšķirīga attieksme ir balstīta nevis uz pašas meitas sabiedrības, bet mātes sabiedrības rezidences vietu, nenozīmē, ka tas nevar radīt attiecīgu atšķirīgu attieksmi EKL 43. panta izpratnē. Kā to Tiesa ir nospriedusi tādās lietās kā *Metallgesellschaft* un *Lankhorst-Hohorst*, tiesību aktiem, kas rada atšķirīgu attieksmi pret Apvienotajā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām atkarībā no tā, vai tās mātes sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vieta ir vai nav Apvienotajā Karalistē, un ja meitas sabiedrības, kuru mātes sabiedrības rezidē Apvienotajā Karalistē, atrodas izdevīgākā stāvoklī nodokļu jomā, principā ir piemērojams EKL 43. pants [36]. Otrkārt, attiecībā uz apgalvoto Apvienotās Karalistes tiesību aktu netiešo iedarbību uz Apvienotajā Karalistē nerezidējošas mātes sabiedrības lēmumu dibināt Apvienotajā Karalistē meitas sabiedrību, es uzskatu, ka, lai varētu piemērot EKL 43. pantu, ir nepieciešams pierādīt attiecīgu atšķirīgu attieksmi un izdevīgu stāvokli nodokļu jomā. Nepastāv prasība, ka

36 — Skat., piemēram, 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* (*Recueil*, I-1727. lpp., 43. un 44. punkts) un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedumu lietā *Lankhorst-Hohorst*, 27.–32. punkts.

jāpierāda, ka šāds noteikums faktiski atturēja attiecīgās nerezidentes sabiedrības īstenot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

apsvērums analīzes pamatojuma daļā, un it īpaši izvērtējot noteikumu samērīgumu.

2) Vai nelabvēlīgs nodokļu režīms rodas "kvazi-ierobežojumu" rezultātā?

48. Jāpapildina, ka es neuzskatu, ka judikatūra lietā *Keck*, kura attiecas uz preču brīvu apriti, bez papildu nosacījumiem var tikt piemērota, izvērtējot valsts tiešo nodokļu noteikumu atbilstību EKL 43. pantam [37]. It īpaši, kā es esmu skaidrojis savos secinājumos lietā *ACT*, Tiesas vispārējā judikatūrā par preču brīvu apriti lietotais jēdziens par neskaidri piemērojamiem brīvas aprites "ierobežojumiem" nevar viennozīmīgi pats par sevi tikt transponēts uz tiešo nodokļu jomu. Kritēriji, saskaņā ar kuriem izvērtē kompetenci nodokļu jomā, vispārēji ir balstīti uz pilsonību vai rezidences vietu, un tādēļ jautājums drīzāk ir, vai valsts tiešo nodokļu noteikumi ir tieši vai netieši diskriminējoši, un nevis par "kvazi-ierobežojumiem", kurus es esmu aprakstījis iepriekš [38].

50. Nākamais jautājums ir, vai Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībām, kuru tiešas vai netiešas mātes sabiedrības ir Apvienotās Karalistes nerezidentes, nelabvēlīgs nodokļu režīms rodas tikai "kvazi-ierobežojumu" rezultātā — tas ir, vai šādus ierobežojumus rada atšķirības vai kompetences sadalījums nodokļu jomā starp divām vai vairākām dalībvalstu nodokļu sistēmām, un nevis diskriminācija, kas izriet no vienas nodokļu sistēmas noteikumiem.

49. Taču tas nenozīmē, ka ietekme uz preču aprites brīvības izmatošanu nevar tikt ņemta vērā jebkurā no posmiem, izvērtējot atbilstību EKL 43. pantam. Tas var būt svarīgs

51. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste apgalvo, ka apstrīdētie tiesību akti ir saistīti tikai ar kompetences nodokļu jomā sadali starp Apvienoto Karalisti un KNDUN līgumslēdzējām. Šāds Apvienotās Karalistes viedoklis izriet no Tiesas pamatojuma spriedumā lietā *Gilly* [39], ka EKL 43. pants vispār nav piemērojams šai lietai: šis pants ir piemērojams tikai attiecībā uz valsts nodokļu ieturēšanas tiesību realizāciju, un nevis uz kompetenču sadalījumu. It īpaši Apvienotā Karaliste apgalvo, ka attiecīgie noteikumi atspoguļoja kompetenču sadalījumu, kas veikts saskaņā ar piemērojamās KNDUN paredzētajām pār-

37 — 1993. gada 24. novembra spriedums apvienotajās lietās C-267/91 un C-268/91 *Keck* un *Mithouard* (*Recueil*, 6097. lpp.).

38 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ACT*, 32. un turpmākie punkti.

39 — 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp.).

runām, jo visas KNDUN, ko Apvienotā Karaliste noslēgusi ar citām dalībvalstīm, ietver normu, kas ļauj attiecīgajām kompetentajām valsts iestādēm izdarīt kompensējošu pielāgojumu, ar kuru jebkurš tādas peļņas pieaugums, kas apliekama ar nodokli Apvienotajā Karalistē, atbilst attiecīgam tādas peļņas samazinājumam, kas apliekama ar nodokli valstī, kurā reģistrēta aizdevēja sabiedrība.

52. Šis arguments mani nepārliecina.

53. Ir taisnība, kā to esmu norādījis savos secinājumos lietā *ACT*[40], pašreizējā Kopienu tiesību attīstības stadijā dalībvalstu ziņā ir izvēlēties kritērijus un sadalīt kompetenci (noteikt prioritātes) nodokļu jomā (kā to nosaka starptautiskās nodokļu tiesības). Tiesa to ir atzinusi vairākkārtīgi, it īpaši lietā *Gilly* un lietā *D*[41]. Kopienu tiesībās pašreizējā brīdī nav citu alternatīvu kritēriju, kā arī nav pamata, lai noteiktu šādus kritērijus. Turklāt nepieciešamība sadalīt kompetenci nodokļu jomā starp dalībvalstīm attiecībā uz pārrobežu uzņēmēju ienākumiem (ar nodokli apliekamās summas sadalīšana) ir fakta, ka tiešās nodokļu sistēmas ir valsts sistēmas, neizbēgamas sekas: ierobežojumi, kas izriet no šāda sadalījuma, ir jāuzskata par "kvazi-ierobežojumiem", kas neiekļaujas EKL 43. panta piemērošanas jomā.

54. Es tomēr uzskatu, ka šajā lietā apskatāmie Apvienotās Karalistes tiesību akti nosaka vairāk nekā tikai sadala kompetenci starp Apvienoto Karalisti un KNDUN līgumslēdzējām. Pirms 1998. gada šie tiesību akti būtībā noteica, ka ārpus Apvienotās Karalistes esošu mātes sabiedrību izsniegti aizdevumi Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībām ir jāpārkvalificē par sadalīto peļņu (līdz 1995. gadam visos gadījumos, izņemot, ja KNDUN noteica savādāk; pēc 1995. gada gadījumos, kad samaksāto procentu summa pārsniedz to, kura būtu samaksāta, ja pastāvētu pilnas konkurences nosacījumi). Tas, manuprāt, norāda uz Apvienotās Karalistes vienpusējo izvēli, kā tā vēlas klasificēt darījumus nodokļu mērķiem, lai sakārtotu un novērstu tās nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu — citiem vārdiem sakot, kā tā vēlas īstenot savas pilnvaras aplikt ar nodokli. Šis tiesību aktu pamatmērķis ir skaidrs, neatkarīgi no tā, vai izteikts valsts tiesību aktu veidā vai, kā tas noteiktos gadījumos bija līdz 1995. gadam, KNDUN normās. Turklāt šī vienpusējā izvēle tika izdarīta saistībā ar iepriekšējo Apvienotās Karalistes vienpusējo izvēli nošķirt nodokļu piemērošanu procentu maksājumiem (saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem tika uzskatīti par atskaitāmiem maksājumiem pirms nodokļu nomaksas) un peļņas sadalei (saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību

40 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ACT*, 48.–54. punkts.

41 — Iepriekš 39. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Gilly*, 2005. gada 5. jūlija spriedums lietā C-376/03 (Krājums, I-5821. lpp.).

aktiem netika uzskatīti par atskaitāmiem maksājumiem pirms nodokļu nomaksas). Lai arī, sākot no 1998. gada un vēlāk, Apvienotā Karaliste nepietiekamas kapitalizācijas jautājumu regulēja ar pārskaitījuma cenu noteikumiem, un nevis ar atsevišķu nepietiekamas kapitalizācijas tiesisko regulējumu, tas līdzīgi vēl joprojām norādīja uz Apvienotās Karalistes vienpusējo izvēli noteiktus darījumus, kas nav veikti saskaņā ar pilnas konkurences nosacījumiem, uzskatīt par tādiem, it kā tie būtu veikti saskaņā ar pilnas konkurences nosacījumiem, lai izvairītos no Apvienotās Karalistes nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas.

55. Jāpapildina, ka fakts, ka šāda prakse var tikt akceptēta starptautiskajās nodokļu tiesībās, obligāti nenozīmē, ka tas rada kompetences nodokļu jomā sadali, ne arī, ka šāda prakse ir atbilstoša EKL 43. pantam [42].

56. Apvienotās Karalistes arguments, ka tās ar dalībvalstīm noslēgtās KNDUN ietver normas, saskaņā ar kurām citām līgumslēdzējām būtu jākompensē Apvienotās Karalistes iestāžu veiktā pārklasificēšana, negroza šo vērtējumu. Manuprāt, šādas normas, izmatojot divpusējās KNDUN, ir vērstas uz iespējamo nodokļu dubultās uzlikšanas samazināšanu, kas rodas Apvienotās Karalistes vienpusējo pārklasificēšanas noteikumu rezultātā (piemēram, lai izvairītos no gadījumiem, kad Apvienotā Karaliste pārklasificē procentu maksājumus kā sadalīto peļņu, bet mātes sabiedrības reģistrācijas valsts to turpina uzskatīt par procentu maksājumiem). Tās nenoliedz sākotnējo valsts tiesību aktu, uz kuriem pamatojas KNDUN normas, vienpusējo raksturu. Tomēr, kā es to esmu norādījis savos secinājumos lietā *ACT* un lietā *Denkavit* [43] un kā es to apskatīšu turpmāk, šo KNDUN normu sekas apskatāmajā nodokļu maksātāja situācijā tik tiešām ir jāņem vērā, izvērtējot, vai dalībvalsts tiesiskais regulējums faktiski ir diskriminējošs — it īpaši vai starp rezidentiem un nerezidentiem patiesībā pastāv atšķirīga attieksme, kas rada neizdevīgu situāciju nodokļu jomā.

57. Tādējādi Apvienotās Karalistes tiesību aktu noteiktais nelabvēlīgais nodokļu režīms Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībām, kuru mātes sabiedrības atrodas ārpus Apvienotās Karalistes, salīdzinājumā ar tām sabiedrībām, kurām ir Apvienotās Karalistes mātes sabiedrības, nevar vienkārši uzskatīt

42 — Skat., piemēram, iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētos manus secinājumus lietā *Kerkhaert* un *Morres*, 37. punkts, un iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Denkavit*, 43. punkts.

43 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ACT*, 70. punkts un turpmākie punkti; iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Denkavit*, 33. punkts un turpmākie punkti.

par "kvazi-ierobežojumiem", bet gan drīzāk par atšķirīgu attieksmi, kas rodas tikai vienas nodokļu sistēmas rezultātā.

3) Vai nelabvēlīgs nodokļu režīms rodas diskriminācijas rezultātā?

58. Pēdējais jautājums ir, vai var uzskatīt, ka nelabvēlīgs nodokļu režīms rodas diskriminācijas rezultātā. Tiesa ir atzinusi, ka diskriminācija rodas, ja dažādas normas piemēro vienādās situācijās vai vienādas normas piemēro dažādām situācijām, ja vien šādas atšķirības nav pamatotas [44].

59. Kā es jau esmu to izskatījis, pirms 2004. gada izmaiņām Apvienotā Karaliste piemēroja atšķirīgus noteikumus Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībām, kuru mātes sabiedrības atradās ārpus Apvienotās Karalistes, radot neizdevīgu stāvokli nodokļu jomā šīm meitas sabiedrībām. Ņemot to vērā, ir skaidrs, ka tas ir jāuzskata par atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem vienādās situācijās, un Apvienotā Karalistes savos apsvērumos nav apgalvojusi pretējo. Apvienotās Karalistes piemērotā attiecīgā nodokļu režīma raksturs un apjoms attiecībā uz Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībām, kurām mātes sabiedrības atradās ārpus Apvienotās Karalistes, principā bija tāds pats kā tas, kas piemērots attiecībā uz Apvienotās Karalistes sabiedrībām, kurām bija Apvienotās Karalistes mātes sabiedrības. Realizējot šīs pilnvaras nodokļu jomā, Apvienotai Karalistei tādējādi bija pienākums saskaņā ar EKL 43. pantu nepiemērot atšķirīgu nodokļu režīmu Apvienotā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām, pamatojoties tikai uz to mātes sabiedrību atrašanās vietu. Apvienotā Karaliste *prima facie* nav izpildījusi šo pienākumu.

60. Apvienotajai Karalistei tomēr ir iespēja pierādīt, ka šāda atšķirīga attieksme ir pamatota. Lai to izdarītu, Apvienotajai Karalistei ir jāpierāda, ka 1) tās tiesiskais regulējums kalpo leģitīmam, ar Līgumu saderīgam mērķim un tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu iemesliem; 2) šī tiesiskā regulējuma piemērošana ir atbilstoša attiecīgā mērķa sasniegšanai un 3) šī tiesiskā regulējuma piemērošana nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [45].

61. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste apgalvo, ka tās noteikumi bija samērīgs līdzeklis, lai sasniegtu likumīgas politikas mērķus, kurus var klasificēt dažādi gan kā nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskanību (kā noteikts lietā *Bachmann*) [46], gan kā cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (kā noteikts lietā *ICI*) [47] vai kā cīņu pret pilnībā

44 — Skat., piemēram, 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp.) un tajā minēto judikatūru.

45 — Skat. iepriekš 26. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts.

46 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 (*Recueil*, I-249. lpp.).

47 — 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 (*Recueil*, I-4695. lpp.).

neīstiem darījumiem, kas noslēgti, lai izvairītos no nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas. Būtībā šie mērķi saskaņā ar Apvienotās Karalistes viedokli ir apvienoti tiesiskā mērķī nodrošināt taisnīgu un saskaņotu nodokļu sistēmu, it īpaši nosakot, ka aizņēmējas sabiedrības saimnieciskā darbība tiek aplikta ar nodokli tajā valstī, kurā tā tika veikta. Es apskatīšu secīgi šo attaisnojošo elementu piemērojamību.

a) Par nepieciešamību novērst ļaunprātīgu izmantošanu

62. Tiesa vairākās lietās ir atzinusi, ka principā var tikt attaisnota dalībvalstu rīcība, nosakot cita veida diskriminējošus pasākumu tiešo nodokļu jomā, lai novērstu tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu (lai arī Tiesa līdz šim brīdim faktiski nav konstatējusi valsts tiesību normu, kuru varētu tādā veidā attaisnot). Tas pēdējo reizi noteikts spriedumā lietā *Marks & Spencer*, ar kuru Tiesa noteica, ka principā valsts tiesību norma, kas ierobežo pārrobežu zaudējumu atskaitīšanu, var tikt attaisnota ar risku, ka ir iespēja izvairīties no nodokļiem, un it īpaši ar risku, ka sabiedrību grupas ietvaros zaudējumus novirzīs uz tādās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, kas piemēro visaugstāko nodokļa likmi un kurās tā rezultātā zaudējumu vērtībai nodokļu kontekstā ir vislielākā nozīme [48]. Šāds secinājums izriet arī no Tiesas spriedumiem lietās *Lankhorst-Hohorst*, *X & Y*, un *ICI* [49], kā arī lietā *Leur-Bloem* (par uzņēmumu apvienošanas direktīvu), *Halifax* (par tiešajiem nodokļiem) un vairākos spriedumos jomās, kas nav saistītas ar nodokļiem [50].

63. Šī attaisnojuma pieņemšanas jēga ir šāda. Principā tas ir pilnīgi pamatots un kopējā tirgus idejai pamatā esošs apsvērums, ka nodokļu maksātāji cenšas sakārtot savas (pārrobežu) darbības tādā veidā, kas tiem ir visizdevīgākais [51]. Tomēr tas ir pieļaujams tikai tik tālu, cik šāds darījums ir patiess; tas ir, ja tas nav pilnībā neīsts darījums, kas noslēgts, lai ļaunprātīgi izmantotu un izvairītos no valsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas [52]. Piemēram, tikai fakts, ka

48 — Iepriekš 26. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 49. un 50. punkts.

49 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lankhorst-Hohorst*; 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp.); iepriekš 47. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ICI*.

50 — 1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-28/95 *Leur-Bloem* (*Recueil*, I-4161. lpp.); 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp.). Skat. arī 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-367/96 *Kefalas* u.c. (*Recueil*, I-2843. lpp.) un 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, I-11569. lpp.).

51 — Skat., piemēram, iepriekš 50. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 73. punkts. Skat. arī 1999. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-294/97 *Eurowings* (*Recueil*, I-7447. lpp.): "Jebkuru izdevīgu situāciju nodokļu jomā, kas rodas pakalpojumu sniedzējiem piemērojamo zemo nodokļu dēļ tajā dalībvalstī, kurā tie ir reģistrēti, nevar izmantot cita dalībvalsts, lai attaisnotu mazāk izdevīgu attieksmi nodokļu jautājumos pret attiecīgo pakalpojumu saņēmēju, kurš ir reģistrēts pēdējā minētajā dalībvalstī [..]. Kā to Komisija pareizi norādījusi, šādi kompensējoši pasākumi nodokļu jomā būtiski kavē vienota tirgus izveidi" (44. un 45. punkts).

52 — Skat. it īpaši iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētos Tiesas formulējumus lietā *Lankhorst-Hohorst* un iepriekš 47. zemsvītras piezīmē minēto lietu *ICI*.

rezidente sabiedrība nodibina sekundāru uzņēmumu citā dalībvalstī, pats par sevi nav pamats vispārējam pieņēmumam par nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu [53], pat ja šajā dalībvalstī ir salīdzinoši zemi nodokļi (vai pat ja tajā ir nodokļu režīms, kas atbilst "nevēlamu nodokļu pasākumu" definīcijai, kas noteikta rīcības kodeksā uzņēmējdarbības aplikšanai ar nodokļiem [54].

64. Nākamais jautājums ir, vai Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums var sasniegt šo mērķi. Ir skaidrs, ka: ja Apvienotās Karalistes mērķis ir izvairīties, ka pārrobežu sabiedrību grupas sadalīto peļņu ļaunprātīgi un fiktīvi kvalificē par aizdevumu procentu maksājumiem, tad samaksāto procentu pārkvalificēšana par sadalīto peļņu acīmredzot ir efektīvs pretlīdzeklis šādai ļaunprātīgai rīcībai.

65. Pēdējais jautājums ir, vai Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums, kas vērsts pret ļaunprātīgu izmantošanu, ir samērīgs līdzeklis un tiek piemērots samērīgi šim mērķim.

66. Šajā sakarā mans viedoklis ir, ka atkarībā no to formulējuma un piemērošanas, tiesību akti, kas vērsti uz nepietiekamas kapitalizācijas novēršanu, principā var būs samērīgs pasākums, kas vērsts pret ļaunprātīgu izmantošanu. Ir taisnība, ka ideja par sabiedrību tiesībām strukturēt to darbību, kā tās vēlas, nozīmē to, ka principā tās var finansēt savas meitas sabiedrības, izmantojot tādus līdzekļus kā pašu kapitāls vai aizdevumus. Tomēr šī ideja, iespējams, ir ierobežota līdz brīdim, kad sabiedrības izvēle rada ļaunprātīgu tiesību aktu izmantošanu. Manuprāt, princips par pilnas konkurences nosacījumiem, kas ir apstiprināts starptautiskajās nodokļu tiesībās kā atbilstošs līdzeklis, lai novērstu fiktīvas darbības ar pārrobežu darījumiem, būtībā ir pamatots sākuma punkts, lai izvērtētu, vai darījums ir vai nav ļaunprātīga darbība. Izmantojot Tiesas formulēto pamatojumu netiešo nodokļu jomā un citās jomās, kas nav saistītas ar nodokļiem, pilnas konkurences nosacījumu tests šajā sakarā ir objektīvs faktors, atbilstoši kuram var izvērtēt, vai attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana [55]. Turklāt, manuprāt, tas ir pilnībā pamatoti un patiešām atbalstāmi, ka dalībvalstis nosaka konkrētus saprātīgus kritērijus, saskaņā ar kuriem tās izvērtē darījuma atbilstību pilnas konkurences nosacījumiem, un, neatbilstot šiem kritērijiem, tām ir

53 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta F. Ležē sniegtos secinājumus lietā *Cadbury Schweppes*, 53. un 56. punkts. Skat. arī iepriekš 49. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y*, 62. punkts.

54 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta F. Ležē sniegtos secinājumus lietā *Cadbury Schweppes*, 54. punkts.

55 — Skat. iepriekš 50. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 86. punkts.

pamats uzskatīt, ka darījums ir ļaunprātīga rīcība (pretējais jāpierāda) [56]. Mans viedoklis ir, ka šādu kritēriju noteikšana ir nodokļu maksātāju tiesiskās paļāvības, kā arī nodokļu iestāžu darbības interesēs. Šai pieejai var pretnostatīt, piemēram, vienota fiksēta kritērija — tāda kā parādu un pašu kapitāla attiecība — piemērošanu visos gadījumos, un kas nepieļautu citu apstākļu ņemšanu vērā.

67. Tomēr šāda testa formulējumam un piemērošanai praksē ir jāatbilst arī samērīguma prasībai. Tas, manuprāt, nozīmē, ka:

— nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai pierādīt, ka, lai arī darījuma noteikumi neatbilst pilnas konkurences nosacījumiem, tas ir tomēr veikts patiesu ekonomisku iemeslu dēļ, un nevis lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā. Citiem vārdiem sakot, kā to Tiesa ir norādījusi spriedumā lietā *Halifax* — "ļaunprātīgas rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai fiskālu priekšrocību iegūšana" [57] Piemērs, kas man nāk prātā, ir gadījums lietā *Lankhorst-Hohorst*, kurā aizņēmuma vajadzībām, kā to ir apstiprinājusi Tiesa, bija meitas sabiedrības glābšanas mēģinājums, samazinot meitas sabiedrības izdevumus un ietaupot uz bankas finanšu izdevumiem. Tomēr varētu iedomāties, ka līdzīgas situācijas (t.i., kad darījums nav noslēgts saskaņā ar pilnas konkurences nosacījumiem, bet tomēr netika veikts kā ļaunprātīga darbība un tikai tādēļ, lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā) būtu reti izņēmuma gadījumi [58];

— ja nodokļu maksātājs var norādīt uz šādiem ekonomiskiem iemesliem, tad to pieņemamība ir jāizvērtē katrā gadījumā atsevišķi, lai redzētu, vai darījums ir pilnībā neīsts un veikts, tikai lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā;

— informācija, kas jāsniedz nodokļu maksātājam, lai atspēkotu pieņēmumu, nedrīkst būt nesamērīga vai tāda, ko ir pārmērīgi grūti vai neiespējami sniegt;

56 — Tas var tikt nošķirts no tādas lietas kā iepriekš 50. zemsvītras piezīmē minētā lieta *Kefalas* u.c., 26. un turpmākie punkti, kurā Tiesa noteica, ka pieņēmuma, ka nodokļu maksātājs ļaunprātīgas rīcības rezultātā nav veicis noteiktas darbības, piemērošana ir pretrunā Kopienu tiesību aktiem (šajā lietā priekšrocību izmantošana saskaņā ar Padomes 1976. gada 13. decembra Otrās direktīvas 77/91/EEK par to, kā vienādošanas nolūkā koordinēt nodrošinājumus, ko saistībā ar akciju sabiedrību veidošanu un to kapitāla saglabāšanu un mainīšanu dalībvalstis prasa no sabiedrībām Līguma 58. panta otrās daļas nozīmē, lai aizsargātu sabiedrību dalībnieku un trešo personu intereses (OV 1977, L 26, 1. lpp.), 29. panta 1. punktu). Šādos gadījumos apstāklis, kas bijis pieņēmuma izdarīšanas pamatā, nevar — pretēji pašreiz izskatāmajā lietā minētajam testam par pilnīgas konkurences nosacījumiem — tikt uzskatīts par objektīvu faktoru, saskaņā ar kuru var novērtēt, vai darījuma galvenais mērķis bija iegūt izdevīgu stāvokli nodokļu jomā.

57 — Iepriekš 50. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 74. un 75. punkts.

58 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lankhorst-Hohorst*.

— gadījumos, kad konstatēts, ka maksājumi ir bijusi ļaunprātīga rīcība (slēpta peļņas sadale) iepriekš minētajā nozīmē, tikai pārsniegtā maksājuma summa, par kuru puses nebūtu vienojušās pilnīgas konkurences apstākļos, ir jāpārkvalificē par peļņas sadales maksājumiem un attiecīgi jāapliek ar nodokļiem meitas sabiedrības rezidences valstī; un

— šāda izvērtējuma rezultāts ir pakļauts tiesas pārbaudei [59].

68. Es arī neuzskatu, ka dalībvalstīm, lai nodrošinātu atbilstību EKL 43. pantam, obligāti ir pienākums paplašināt nepietiekamas kapitalizācijas tiesību aktu piemērošanas jomu, attiecinot tos pilnībā arī uz valsts situācijām, kurās nepastāv iespējams ļaunprātīgas rīcības risks. Uzskatu, ka īpaši nožēlojami ir, ka skaidrības trūkums attiecībā uz EKL 43. panta piemērošanas jomu un nepieciešamību novērst ļaunprātīgu izmantošanu, ir radījis situāciju, ka dalībvalstis, pastāvot neskaidrībai par to, cik tālu tās var pieņemt *prima facie* "diskriminējošu" tiesisko regulējumu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, ir uzskatījušas par pienākumu "rīkoties droši" un paplašināt to noteikumu piemērošanas jomu, attiecinot tos pilnībā arī uz valsts situācijām, kurās nepastāv iespējams ļaunprātīgas rīcības risks [60]. Šāds tiesiskā regulējuma paplašinājums, attiecinot to uz situācijām, kas pilnībā nav saistītas ar šī regulējuma jēgu un kas veikts tikai formālos nolūkos un rada vērā ņemamu papildu administratīvo slodzi vietējām sabiedrībām un nodokļu iestādēm, ir diezgan bezjēdzīgs un patiešām neveicina saimniecisko efektivitāti. Situācija kā tāda kaitē iekšējam tirgum.

69. Ir jāpapildina, ka es piekrītu Komisijai, ka, lai nepietiekamas kapitalizācijas noteikumu piemērošana būtu samērīga ar to mērķi, dalībvalstīm, piemērojot šos noteikumus, ar KNDUN palīdzību ir jānodrošina, ka tās nodokļu kompetences ietvaros veiktā darījumu pārkvalificēšana atspoguļojas ar līdzvērtīgu pārkvalificēšanu (t.i., saņemtos procentu maksājumus pārkvalificē par saņemtiem peļņas sadales maksājumiem) mātes sabiedrības dalībvalstī. Nerīkojoties šādā veidā, manuprāt, tiek pārsniegts tas, kas nepieciešams nepietiekamas kapitalizācijas noteikumu mērķa sasniegšanai, un tiek radīts nesamērīgs slogs (nodokļu dubultā uzlikšana) sabiedrību grupai kopumā. Kā es jau to esmu apskatījis citur, izvērtējot dalībvalsts tiesiskā regulējuma atbilstību EKL 43. pantam, ir jāņem vērā KNDUN sekas uz nodokļu maksātāja stāvokli [61]. Taču

59 — Skat. iepriekš 50. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Leur-Bloem*, 41. punkts.

60 — Piemērs ir Vācijas nepietiekamas kapitalizācijas noteikumu paplašināšana, attiecinot tos arī uz pilnībā valsts situācijām, pēc sprieduma pieņemšanas iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Lankhorst-Hohorst*.

61 — Skat. manus secinājumus iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *ACT*, 71. un turpmākie punkti; un iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Denkavit*, 33. un turpmākie punkti.

pret to var iebilst, ka nav nekāda attaisnojuma prasībai par EKL 43. panta pārkāpumu, apgalvojot, ka otra Konvencijas līgumslēdzēja valsts pārkāpusi savus no Konvencijas izrietošos pienākumus, neuzskatot mātes sabiedrības saņemtos maksājumus atbilstoši to pārkvalificēšanai Apvienotajā Karalistē [62].

70. No iepriekš minētā ir skaidrs, ka attiecīgo nepietiekamas kapitalizācijas noteikumu redakcija un veids, kādā tie praksē tiek piemēroti, ir svarīgs, izvērtējot, vai tie atbilst samērīguma testam.

71. Apskatot, piemēram, līdz šim brīdim vienīgo lietu, kurā Tiesa ir izvērtējusi valsts nepietiekamas kapitalizācijas noteikumus — lietu *Lankhorst-Hohorst* — kurā apstrīdēts Vācijas tiesiskais regulējums, kas noteica, ka maksājumi tiek pārkvalificēti, ja naudas aizdevums bija vairāk nekā trīs reizes lielāks par akcionāru un pašu kapitāla proporciju (t.i., fiksētu kritēriju), un šis pieņēmums bija apstrīdams tikai, ja meitas sabiedrība "varēja saņemt aizdevumu no trešās puses citādi līdzīgos apstākļos vai arī aizdevuma summa veido aizņēmumu normāla bankas darījuma finansēšanai" [63]. Tas nozīmē, kā to esmu apskatījis iepriekš, ka nav iespējams apstrīdēt šo pieņēmumu gadījumos, kad nav ļaunprātīgas rīcības, bet aizdevums tomēr neatbilst tiesību aktos noteiktajiem kritērijiem (tādiem kā šajā lietā, kur Tiesa noteica, ka aizdevums tika veikts tādēļ, lai apstākļos, kuros zaudējumi būtiski pārsniedza procentu maksājumus mātes sabiedrībai, palīdzētu zaudējumus nesošai meitas sabiedrībai un samazinātu tās procentu maksājumus par bankas aizdevumu). Turklāt šķiet, ka saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu tika pārkvalificēta ne tikai tā daļa, kas pārsniedza summu, kura būtu piešķirta komercnosacījumu gadījumā, bet arī viss meitas sabiedrības veiktais maksājums mātes sabiedrībai. Visbeidzot, kā spriedumā minēts, šķiet, ka nepastāvēja mehānisms kā ar KNDUN palīdzību nodrošināt, ka Vācijas pārkvalificētie procentu maksājumi tiktu kompensēti citu dalībvalstu līgumslēdzējām, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas.

72. Šajā lietā izvērtējamā Apvienotās Karalistes tiesiskā regulējuma radītā situācija bija (un ir), kā to savos apsvērumos norāda Apvienotā Karaliste, vairākos aspektos savādāka.

73. Apskatot vispirms Apvienotās Karalistes tiesisko regulējumu, kas bija piemērojams līdz 1995. gadam, jebkuri procenti, kurus par aizdevumu maksāja sabiedrība — gan rezidentam aizdevējam, gan nerezidentam aizdevējam — bija uzskatāmi par šīs sabiedrības peļņas sadali tiktāl, ciktāl šie procenti bija lielāki par ekonomiski saprātīgu summu, atmaksājot aizdevumu (*ICTA* 209. panta

62 — Skat., piemēram, iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietu *Denkavit*, 43. punkts.

63 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lankhorst-Hohorst*, 3. punkts.

2. punkta d) apakšpunkts). Tomēr visus procentus (kas nav procenti, kuri saskaņā ar 209. panta 2. punkta d) apakšpunktu jau tiek uzskatīti par sadalīto peļņu), kurus maksā Apvienotajā Karalistē nerezidējošai aizdevējai sabiedrībai, kura pieder tai pašai sabiedrību grupai, kvalificē kā sadalīto peļņu [64]. Šī tiesību norma skaidri ir nesamērīga tādā nozīmē, kā es to esmu aprakstījis iepriekš, divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, aizdevums, ko Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībai piešķīrusi citā dalībvalstī rezidējoša mātes sabiedrība, visos gadījumos tika pārkvalificēts kā peļņas sadale, neizvērtējot tā atbilstību testam par pilnas konkurences nosacījumiem. Otrkārt, šādai meitas sabiedrībai pilnībā nebija iespējas pierādīt, ka aizdevums tika sniegts vienīgi komerciālos nolūkos un nebija ļaunprātīga rīcība, lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā. Šī vispārējā norma pārsniedza to, kas saprātīgi nepieciešams, lai sasniegtu Apvienotās Karalistes tiesiskā regulējuma mērķi.

74. Apvienotā Karaliste apgalvo, ka KNDUN, ko tā noslēgusi ar citām dalībvalstīm, sekas tomēr ir tādas, ka procentu maksājumi faktiski ir atskaitāmi, ja un ciktāl šī procentu likme ir nesamērīga. Saskaņā ar vecākām KNDUN, kas balstītas uz 1963. gada modeli [65], procentu likme ir nesamērīga, ja tā pārsniedz komerciālu likmi, ņemot vērā parāda lielumu vai saskaņā ar jaunākām KNDUN, kas balstītas uz vēlākiem ESAO modeļiem [66], ja samaksāto procentu apmērs jebkādu iemeslu dēļ pārsniedz summu, kas tiktu maksāta saskaņā ar pilnas konkurences nosacījumiem, jo procentu likme vai aizdevuma apmērs pats ir nekomerciāls. Turklāt attiecībā uz otrā veida KNDUN, sākot no 1992. gada, *ICTA* 808.A pantā tika iekļautas saistošas vadlīnijas, kas noteica, kādos gadījumos aizdevuma apmērs vai tā procentu likme pārsniedza to summu, par ko puses būtu vienojušās saskaņā ar pilnas konkurences nosacījumiem. Šīs vadlīnijas noteica, ka, izvērtējot pilnas konkurences nosacījumus, jāņem vērā visi faktori, tai skaitā jāizvērtē jautājums, vai, nepastāvot īpašajām attiecībām (starp aizdevēju un aizņēmēju), aizdevums vispār tiktu izsniegts; kāds būtu aizdevuma apmērs, nepastāvot īpašajām attiecībām; un procentu likmes apmērs un citi nosacījumi, par kuriem puses būtu vienojušās, nepastāvot īpašajām attiecībām [67].

75. Katra KNDUN veida redakcija, manuprāt, principā ir samērīga ar Apvienotās Karalistes tiesību aktos noteikto ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas mērķi. Katrā no gadījumiem izvērtējuma pamats būtībā ir pilnīgas konkurences nosacījumu princips. Nevienā no gadījumiem nav absolūti stingri noteikti nosacījumi (tādi kā fiksēta parādu — pašu kapitāla attiecība) par to, kas ir pieļaujams: katrs no veidiem atbilstoši noteiktajiem nosacījumiem pieļauj, ka tiek ņemti vērā katras konkrētās lietas apstākļi,

64 — *ICTA* 209. panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) un v) punkts.

65 — Skat., piemēram, Luksemburgas, Vācijas, Spānijas un Austrijas KNDUN.

66 — Skat., piemēram, Nīderlandes, Francijas, Īrijas un Itālijas KNDUN.

67 — *ICTA* 808.A panta 2. punkts.

lai noteiktu, kas ir komerciāls. Turklāt tikai pārsniegtā pārrobežu maksājumu daļa (tā, kas nebūtu maksāta saskaņā ar komerciāliem noteikumiem) tiek pārkvalificēta par sadalīto peļņu. Tādējādi principā šāda norma, manuprāt, ir attaisnojama saskaņā ar EKL 43. pantu. Šis secinājums tomēr ir pakļauts šādiem būtiskiem novērtējumiem un pārbaudēm, kas jāveic valsts tiesai.

76. Pirmkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai pierādīt, neradot tam pārmērīgu slogu, ka darījums tika veikts patiesu ekonomisku iemeslu dēļ, un nevis lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā. Kā to esmu apskatījis iepriekš, var uzskatīt, ka gadījumu skaits, kuros tas ir iespējams, ir nosacīti ierobežots (piemērs varētu būt, ja mātes sabiedrība sniedz palīdzību meitas sabiedrībai), tomēr no KNDUN redakcijas, kas nodota Tiesai izvērtēšanai, man nav skaidrs, vai šāda iespēja pastāvēja saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesisko regulējumu. Taču valsts tiesas kompetencē ir izvērtēt izskatāmās lietas faktus.

77. Otrkārt, šīs vērtējums ir balstīts tikai uz formālu KNDUN redakciju, kas nodota Tiesai izvērtēšanai. Ja, piemēram, Apvienotās Karalistes iestādes piemēro šīs normas praksē tādā veidā, kas rada absolūtus neelastīgus noteikumus, kas piemēroti, neņemot vērā attiecīgās izskatāmās lietas apstākļus, un bez reālas iespējas nodokļu maksātājam pārsūdzēt un panākt, lai šie apstākļi tiktu ņemti vērā (vai arī KNDUN normas nav piemērotas vispār, t.i., piemērots *ICTA* 209. panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) un v) apakšpunkts), tas tomēr būtu nesamērīgi. Saistībā ar šo jautājumu, lai arī pastāv "iepriekšējas pārbaudes procedūra", saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs var skaidrot savu nostāju pirms attiecībā uz viņu tiek piemēroti nepietiekamas kapitalizācijas noteikumi, un kas labas pārvaldības nolūkos veicina dalībvalstu nodokļu sistēmu caurskatāmību un drošību, tas, manuprāt, nav izšķirošais, lai izvērtētu citos gadījumos samērīga valsts tiesiskā regulējuma atbilstību EKL 43. pantam. Jānorāda, ka šajā lietā *Test Claimants* apstrīd iepriekšējas pārbaudes procedūras, uz kuru Apvienotā Karaliste balsta savus argumentus, efektivitāti un ticamību.

78. Treškārt, vērtējums acīmredzot ir piemērojams tik tālu, cik Apvienotā Karaliste faktiski ir noslēgusi KNDUN šādā redakcijā ar attiecīgo dalībvalsti. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav skaidri norādīts līdzīgu starp Apvienoto Karalisti un dalībvalstīm noslēgto KNDUN skaits.

79. Visbeidzot, pat tādos gadījumos, ko regulē šādas KNDUN, tiesību normu atbilstība EKL 43. pantam, kā to esmu apskatījis iepriekš, ir atkarīga no tā, vai Apvienotās Karalistes veikto pārkvalificēšanu savstarpēji atzīst otra dalībvalsts, kura ir KNDUN līgumslēdzēja (it īpaši, vai ir nodrošināts, ka pārkvalificēšana nerada nodokļu dubulto uzlikšanu). Kā to esmu apskatījis iepriekš, Apvienotā Karaliste nevar izmantot kā argumentu apgalvojumu, ka otra KNDUN līgumslēdzēja valsts pārkāpusi no KNDUN izrietošās saistības un mātes sabiedrības saņemtos maksājumus nav uzskatījusi atbilstīgi Apvienotās Karalistes veiktajai pārkvalificēšanai. Lai arī es to esmu norādījis, šajā lietā Apvienotā Karaliste apgalvo, ka šādi atbilstoši labojumi faktiski tika veikti vienmēr, un valsts tiesai ir jāizvērtē, vai konkrētajā tās izskatāmajā lietā tas tā ir bijis.

80. Jāpapildina, ka, pretēji *Test Claimants* apgalvojumiem, fakts, ka valsts pilnīgas konkurences nosacījumu "tests", saskaņā ar kuru tiek veikta pārkvalificēšana un kas noteikts *ICTA* 209. panta 2. punkta d) apakšpunktā, var būt atšķirīgs (un plašāks) nekā KNDUN "tests", pats par sevi nenozīmē to, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti neatbilst EKL 43. pantam: kā to esmu apskatījis iepriekš, nav pamata prasīt, lai dalībvalstis šajā sakarā pilnībā vietējo sabiedrību grupas ietvaros veiktus aizņēmumus novērtētu tādā pašā veidā kā pārrobežu sabiedrību grupas ietvaros veiktus aizņēmumus. Turklāt vērtējuma paplašinājums, iekļaujot tajā jautājumu ne tikai par to, vai procentu likme, bet arī aizdevuma apmērs tika piešķirts saskaņā ar komerciāliem nosacījumiem, šķiet pilnībā atbilst Apvienotās Karalistes tiesību aktos noteiktajam ļaunprātīgas rīcības novēršanas mērķim, jo aizdevuma apmēra palielināšana līdz nekomerciāliem apmēriem teorētiski var radīt līdzvērtīgi efektīvu veidu peļņas novirzīšanai uz citu fiskālo teritoriju.

81. Tagad es apskatīšu 1995. gadā izdarīto grozījumu proporcionalitāti. Kā to norāda Apvienotā Karaliste, ar šiem grozījumiem būtībā tika iestrādāts likumā pilnas konkurences nosacījumu princips, kurš pirms tam tika piemērots, izmantojot KNDUN. Grozījumi tādējādi noteica, ka procenti, ko viens otram izmaksājuši grupas locekļi un kuri pārsniedz procentus, kas tiktu izmaksāti, ja pastāvētu pilnas konkurences nosacījumi, jāuzskata par sadalīto peļņu [68]. Tika uzskatīts, ka aizdevums nav piešķirts saskaņā ar pilnas konkurences nosacījumiem, ja viss aizdevums vai tā daļa bija "summa, kura netiktu maksāta citai sabiedrībai, ja šo sabiedrību starpā (izņemot attiecīgos vērtspapīrus) nebūtu attiecību, pasākumu vai citu saistību, izņemot tādā mērā, ja vispār, jebkura šāda sadalītā peļņa nav uzskatāma par šādu summu [..]" [69]. Turklāt tiesību aktos bija iekļauts kritēriju saraksts, kas jāizmanto, lai noteiktu, vai procentu maksājumi ir jāuzska-

68 — *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunkts.

69 — *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunkta ii) punkts.

ta par sadalīto peļņu. Tie bija: aizņēmēja kopējo parādsaistību nepieciešamais līmenis; vai ir iespējams, ka aizņēmējs un attiecīgā persona kļūst par pusēm darījumā, kas saistīts ar vērtspapīru izdošanu, kurus izdod emitenta sabiedrība, vai aizdevuma izsniegšanu, vai aizdevuma izsniegšanu noteiktā apmērā šai sabiedrībai; un procentu likme un citi noteikumi, kas, iespējams, varētu tikt piemēroti jebkurā attiecīgā šāda darījuma gadījumā.

82. Šajā sakarā, kā arī līdzīgu iemeslu dēļ, kas apskatīti saistībā ar tiesisko regulējumu līdz 1995. gadam, šo tiesību aktu noteikumi, manuprāt, ir samērīgi to mērķim, taču tie pakļauti četriem svarīgiem iepriekš izklāstītiem vērtējumiem. Pārkvalificēšanas tests skaidri ir balstīts uz pilnas konkurences nosacījumu principu, kā to nosaka uzskaitītie kritēriji. Šajā lietā nav apstrīdēts, ka šie kritēriji un veids, kādā ir izteikta tiesību aktu redakcija, nepareizi formulē pilnas konkurences nosacījumu principu. Vēlreiz jānorāda, ka fakts, ka tiesību normas nav piemērojamas, ja gan procentu parādnieks, gan to saņēmējs ir atbildīgi par sabiedrību ienākuma nodokļa nomaksu Apvienotajā Karalistē [70], pats par sevi nenozīmē, ka tās ir nesamērīgas.

83. Tieši tādi paši apsvērumi ir piemērojami, izvērtējot Apvienotās Karalistes 1998. gadā veikto noteikumu izmaiņu, saskaņā ar kurām nepietiekamas kapitalizācijas jautājumus uzskata par Apvienotās Karalistes pārskaitījuma cenu noteikumu daļu, samērīgumu. Atkal kā atskaites punkts ir jāuzskata pilnīgas konkurences nosacījumu standarts, kas šajā gadījumā ir izteikts šādi: "darījuma noteikumi atšķiras no tiem, kas būtu bijuši gadījumā, ja šīs sabiedrības netiktu kopīgi kontrolētas". Arī šoreiz ir piemērojami tie paši vērtējumi, ko esmu izklāstījis iepriekš.

84. Lai arī Apvienotā Karaliste 2004. gadā mainīja tās pārskaitījuma cenu noteikumus, piemērojot tos arī gadījumos, ja abas darījuma puses ir atbildīgas par nodokļu nomaksu Apvienotajā Karalistē, no iepriekš konstatētā ir skaidrs, ka tas, manuprāt, nav nepieciešams, lai noteikumi atbilstu EKL 43. pantam.

b) Nepieciešamība nodrošināt nodokļu sistēmas saskanību?

85. Apvienotā Karaliste izvirza alternatīvu pamatojumu, ka attiecīgais tiesiskais regulējums bija nepieciešams, lai nodrošinātu nodokļu sistēmas saskanību. Kā to apgalvo Apvienotā Karaliste, tās tiesiskā regulējuma mērķis bija nodrošināt, ka slēpti peļņas sadales maksājumi tiek aplikti ar nodokli vienu reizi un attiecīgajā fiskālajā teritorijā

70 — *ICTA* 212. panta 1. un 3. punkts.

(tajā teritorijā, kurā tika gūta peļņa). Turklāt Apvienotā Karaliste apgalvo, ka, apskatot nodokļu sistēmas saskanību no sabiedrību grupas līmeņa viedokļa un Eiropas Kopienas līmeņa viedokļa, tās nepietiekamas kapitalizācijas noteikumu piemērošana rada nodokļu sistēmas saskanību, nodrošinot, ka peļņa nevar tikt "pārcelta", izmantojot neīstus darījumus, lai to apliktu ar nodokli fiskālajā teritorijā, kurā šī peļņa netika gūta.

86. Šo argumentu var apskatīt īsi, jo šīs lietas sakarā tas, manuprāt, rada tieši tos pašus jautājumus un ir pakļauts tiem pašiem ierobežojumiem, kurus es apskatīju iepriekš attiecībā uz nepieciešamību novērst ļaunprātīgu izmantošanu.

87. Tomēr tas rada iespēju vairāk vispārīgi izvērtēt diezgan neskaidrā "nodokļu sistēmas saskanības" attaisnojuma būtību un darbību. Tiesa šo pamatojumu skaidri ir atzinusi tikai vienā lietā — lietā *Bachmann* [71] — lai arī tas nesekmīgi ir ticis izmantots vairākas reizes pēc tam. Lietā *Bachmann* tiesa izmantoja šī jēdziena koncepciju, lai paustu viedokli, ka Beļģija var pamatoti noteikt "saistību" starp vecuma un dzīvības apdrošināšanas līgumu maksājumu atskaitīšanu un tam sekojošu atbildību par nodokļu nomaksu Beļģijā par summām, kas samaksātas saskaņā ar šādiem līgumiem. Beļģija pamatoti bija ierobežojusi maksājumu atskaitīšanu, attiecinot tikai uz gadījumiem, kad Beļģija var aplikt ar nodokļiem vēlāk izmaksātās summas. Kopš šīs lietas Tiesa ir noteikusi, ka, lai izmantotu šo attaisnojumu, jāpastāv "tiešai saiknei" starp nodokļu atvieglojumu piešķiršanu un šī atvieglojuma līdzsvarošanu, iekasējot nodokļus. Tādās lietās kā lieta *Verkooijen* Tiesa uzsvēra, ka lietā *Bachmann* nodokļu atvieglojums un nodokļu apgrūtinājums attiecās uz vienu un to pašu nodokli un uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju, noraidot attaisnojuma piemērošanu tās lietas apstākļiem, jo tā bija saistīta ar diviem atšķirīgiem nodokļiem, kas piemēroti dažādiem nodokļu maksātājiem [72]. Šī pieeja tika izmantota arī tādās lietās kā lieta *Baars* un lieta *Bosal* [73].

88. Attaisnojuma piemērošanas jomas ierobežojumu, nosakot formālu tā piemērošanu "vienam nodoklim un vienam nodokļu maksātājam", ir apstrīdējuši *inter alia* ģenerāladvokāte Kokote [*Kokott*] un ģenerāladvokāts Maduru [*Maduro*] attiecīgi secinājumos lietā *Manninen* un lietā *Marks & Spencer* [74]. Patiešām — Tiesa spriedumos šajās lietās, šķiet, pieņēma plašāku pieeju šī jēdziena koncepcijai. Lietā *Manninen*, lai arī tā noraidīja attaisnojuma piemērošanu šīs lietas apstākļiem, tā apgalvoja, ka Somijas nodokļu sistēmas saskanība šajā lietā bija nodrošināta tik ilgi, cik ilgi pastāvēja korelācija (saikne) starp nodokļu atvieglojumu, kas piešķirts akcionāriem (nodokļa kredīts), un samaksāto

71 — Iepriekš 46. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Bachmann* (skat. arī 1992. gada 28. janvāra spriedumu paralēlā lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp.) attiecas uz ļoti līdzīgiem jautājumiem.

72 — 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 58. punkts).

73 — Iepriekš 19. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Baars* un 2003. gada 18. septembra spriedums lietā C-168/01 *Bosal* (*Recueil*, I-9409. lpp.).

74 — 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.) un iepriekš 26. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*.

sabiedrību ienākuma nodokli par ienākumiem no šīm akcijām. Fakts, ka šāds sabiedrību ienākuma nodoklis ir samaksāts nevis Somijā, bet Zviedrijā, nepārtrauc šo korelāciju [75]. Lietā *Marks & Spencer* Tiesa pamatojumu veidoja mazliet savādākā veidā, izmantojot jēdzienu par "kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā" [76]. Lai arī principā valsts tiesību akti, ievērojot leģitīmo mērķi saglabāt sabalansētu nodokļu aplikšanas kompetenču sadalījumu, ierobežo grupas [nodokļu] atvieglojumus rezidentēm meitas sabiedrībām, kuru mātes sabiedrības ir rezidentes, — jo, atļaujot meitas sabiedrībām izvēlēties — vai to zaudējumi nodokļu vajadzībām tiek ņemti vērā rezidences valstī vai citā valstī, tiktu aizskarts sabalansētais sadalījums; šajā lietā, kā to Tiesa noteica spriedumā, līdzekļi, kas izmantoti Apvienotās Karalistes tiesību aktos, lai sasniegtu šo mērķi, bija nesamērīgi.

89. Ņemot to vērā, ir saprotama nenoteiktība par šī attaisnojuma piemērošanas jomu un darbību. Tomēr, manuprāt, lielākajā daļā lietu, kurās Tiesa noraidīja šī attaisnojuma piemērošanu (atbildot uz īpašiem pušu iesniegumiem šajā sakarā), tas patiesībā vienkārši izsaka pamata nediskriminācijas principus, kurus es esmu apskatījis savos secinājumos lietās *ACT*, *FII*, *Kerkhaert* un *Morres* un *Denkavit*, proti: 1) ja dalībvalsts darbojas kā rezidences valsts, tā nevar diskriminēt ārvalsts izcelsmes ienākumus salīdzinājumā ar valsts izcelsmes ienākumiem tik tālu, cik tā realizē kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz pēdējo minēto; un 2) ja dalībvalsts darbojas kā izcelsmes valsts, tā nevar diskriminēt nerezidentu ienākumus salīdzinājumā ar rezidentu ienākumiem tik tālu, cik tā realizē kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz pēdējo minēto [77]. Skaidrs piemērs attiecībā uz šo jautājumu ir lietas *Verkooijen* un *Manninen*, kurās Tiesa būtībā apstiprināja izcelsmes valsts nediskriminācijas pienākumu, noraidot Dānijas un Somijas valdību argumentus, ka nepastāvēja būtiska saikne starp nodokļu atlaidēm (attiecīgi nodokļu izņēmumu un nodokļu kredītu) un samaksāto nodokli (kurš, kā nodoklis par ārvalsts izcelsmes ienākumiem, tika samaksāts citā dalībvalstī) [78]. Līdzīgi kā spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa būtībā noteica (rezidences valsts) nediskriminācijas pienākuma apjomu — tā kā Apvienotā Karaliste nerealizēja kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz nerezidējošām meitas sabiedrībām, kurām bija Apvienotās Karalistes mātes sabiedrības, tad principā bija pamatoti, ka tā nepieļāva Apvienotās Karalistes mātes sabiedrībai atskaitīt šo meitas sabiedrību zaudējumus [79]. Jebkuri pārrobežu darbību

75 — Iepriekš 74. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Manninen*, 46. punkts.

76 — Iepriekš 26. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts.

77 — Skat. iepriekš 27. zemsvītras piezīmi.

78 — Iepriekš 72. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Verkooijen* un iepriekš 74. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Manninen*.

79 — Iepriekš 26. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*.

"ierobežojumi", kas izriet no šādu zaudējumu atskaitīšanas ierobežojumiem, būtu nevis diskriminācijas, bet gan "kvazi-ierobežojumu" rezultāts.

90. Tādējādi šādos gadījumos "nodokļu sistēmas saskanības attaisnojuma" piemērošanas izvērtējums faktiski konceptuāli nebija atšķirīgs no vērtējuma par to, vai valsts tiesiskais regulējums ir diskriminējošs. Tādējādi lielākajā daļā lietu var tiešām rasties jautājums, vai attaisnojumam par "nodokļu sistēmas saskanību" patiešām ir kādas sevišķas un lietderīgas funkcijas.

91. Pašreiz izskatāmajā lietā pamatojuma, kas balstīts uz nodokļu sistēmas saskanību, piemērošanas rezultāts, manuprāt, ir tieši tāds pats kā izskaidrots iepriekš par nepieciešamību novērst ļaunprātīgu izmantošanu. Tādējādi, lai arī principā Apvienotā Karaliste pamatoti var īstenot un novērst nodokļu noteikumu, kas piemērojami tās fiskālajā teritorijā, ļaunprātīgu izmantošanu (t.i., noteikt atšķirīgu nodokļu režīmu procentu maksājumiem un sadalītās peļņas maksājumiem), pamatojoties uz akceptēto pilnas konkurences nosacījumu principu par sadalīšanu, tā tomēr to var darīt vienīgi samērīgā veidā.

4) Secinājumi par 1. jautājumu

92. Šo iemeslu dēļ, manuprāt, uz valsts tiesas pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. pants neaizliedz paturēt spēkā un piemērot tādu valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kādas ir šajā lietā izskatāmās Apvienotās Karalistes tiesību normas, kuras, pamatojoties uz pilnas konkurences nosacījumu testu, ierobežo Apvienotā Karalistē rezidējošas meitas sabiedrības iespējas atskaitīt nodokļu mērķiem procentus, kas maksājami par naudas aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, kaut gan šāds ierobežojums meitas sabiedrībai nepastāvētu, ja mātes sabiedrība būtu Apvienotās Karalistes rezidente, ja vien 1) meitas sabiedrībai bez pārmērīga sloga tomēr ir iespēja pierādīt, ka darījums tika veikts patiesu ekonomisku iemeslu dēļ, un nevis lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā; un 2) Apvienotā Karaliste nodrošina, ka mātes sabiedrības rezidences valsts savstarpēji atzīst Apvienotās Karalistes veikto pārkvalificēšanu attiecībā uz meitas sabiedrības samaksātiem procentiem.

C — *Otrais jautājums*

93. Ar otro jautājumu valsts tiesa būtībā jautā, vai atbilde uz tās pirmo jautājumu būtu savādāka, ja naudas aizņēmumu Apvienotā

Karalistē rezidējošai meitas sabiedrībai sniegtu nevis tieši mātes sabiedrība, bet gan kā starpnieks aizdevēja sabiedrība, kas arī ir tās pašas grupas sabiedrība, un ja šāda aizdevēja sabiedrība un/vai mātes sabiedrība ir rezidente nevis dalībvalstī, bet trešā valstī.

94. Kā to esmu apskatījis iepriekš, tā kā pašreiz apskatāmie Apvienotās Karalistes tiesību akti ir piemērojami tikai gadījumiem, kad viena sabiedrība var ietekmēt citas sabiedrības lēmumus atbilstoši Tiesas judikatūras izpratnei, ir jāizvērtē to atbilstība EKL 43. pantam. Attiecīgais šajā pantā ietvertais aizliegums attiecībā uz šo lietu ir aizliegums noteikt ierobežojumus dibināt meitas sabiedrības attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā [80].

95. Tas, manuprāt, nozīmē to, ka, ja vien tiešā vai netiešā mātes sabiedrība — kuras tiesības veikt uzņēmējdarbību šķietami ir ierobežotas — ir rezidente dalībvalstī (citā, nevis Apvienotajā Karalistē), ir piemērojams EKL 43. pants (un iepriekš izklāstītais vērtējums). Iespējamība, ka aizdevēja sabiedrība, kas darbojas kā starpnieks un kas faktiski sniedz aizdevumu, var būt rezidente trešā valstī, nerada atšķirības attiecībā uz šo secinājumu. Tādējādi, ja situācija ir tāda, kā minēta 2. jautājuma a) punktā (gan mātes sabiedrība, gan aizdevēja sabiedrība ir rezidentes citā dalībvalstī), vērtējums ir tieši tāds pats kā izklāstīts par pirmo jautājumu.

96. Pretēji tam, ja tiešā vai netiešā mātes sabiedrība ir rezidente trešā valstī, EKL 43. pants principā nav piemērojams, pat ja aizdevums faktiski ir sniegts, izmantojot citu grupas sabiedrību, kura ir rezidente citā dalībvalstī. Tādējādi, ja situācija ir tāda, kā minēta 2. jautājuma d) punktā (gan mātes sabiedrība, gan aizdevēja sabiedrība ir rezidentes trešā valstī), EKL 43. pants nav piemērojams (ne arī kāda cita Līguma norma par brīvu apriti).

97. Izņēmums būtu, ja aizdevēja sabiedrība pati varētu ietekmēt Apvienotās Karalistes meitas sabiedrības lēmumus (t.i., ja Apvienotās Karalistes sabiedrība faktiski ir aizdevējas sabiedrības meitas sabiedrība) un ja Apvienotās Karalistes noteikumi diskriminētu Apvienotās Karalistes meitas sabiedrību, pamatojoties uz aizdevējas sabiedrības atrašanās vietu. Šādā gadījumā šķietamais ierobežojums attiektos uz aizdevējas sabiedrības tiesībām veikt uzņēmējdarbību, un nevis uz trešās valsts mātes sabiedrības tiesībām. Tādējādi, ja situācija ir tāda, kā minēta 2. jautājuma b) un c) punktā (aizdevēja sabiedrība ir rezidente citā dalībvalstī, bet mātes sabiedrība ir rezidente trešā valstī), iepriekš izklāstītais vērtējums par

80 — Skat. EKL 48. pantu.

EKL 43. pantu ir piemērojams tikai, ja Apvienotās Karalistes aizņēmēja ir aizdevējas sabiedrības meitas sabiedrība. Neraugoties uz 2. jautājuma c) punktā minētajām situācijas variācijām (aizdevumu piešķir dalībvalstī rezidējošas aizdevējas sabiedrības filiāle, kas atrodas trešā valstī), atbilde nemainās, ja vien aizdevēja sabiedrība atbilst EKL 43. panta piemērošanas nosacījumiem, kā noteikts EKL 48. pantā (t.i., tā ir izveidota atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un tās juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā).

98. Šo iemeslu dēļ atbildei uz valsts tiesas otro jautājumu vajadzētu būt, ka EKL 43. pants un vērtējums, kas sniegts manā atbildē uz 1. jautājumu, ir piemērojams, ja a) aizdevumu piešķir nevis mātes sabiedrība pati, bet aizdevēja sabiedrība un abas šīs sabiedrības ir rezidentes dalībvalstī, kas nav Apvienotā Karaliste; vai b) aizdevēja sabiedrība ir rezidente dalībvalstī, kas nav Apvienotā Karaliste, un aizņēmēja sabiedrība ir aizdevējas sabiedrības meitas sabiedrība, kā arī tādā gadījumā, ja to kopējā mātes sabiedrība ir rezidente trešā valstī vai aizdevēja sabiedrība aizdevumu piešķir, izmantojot filiāli, kas atrodas trešā valstī. Tomēr EKL 43. pants nav piemērojams, ja a) aizdevēja sabiedrība ir rezidente dalībvalstī, kas nav Apvienotā Karaliste, aizņēmēja sabiedrība nav aizdevējas sabiedrības meitas sabiedrība un to kopējā mātes sabiedrība ir rezidente trešā valstī; vai b) aizdevēja sabiedrība, kā arī aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības visas kopējās tiešās vai netiešās mātes sabiedrības ir rezidentes trešā valstī.

D — *Trešais jautājums*

99. Ar trešo jautājumu valsts tiesa jautā, vai atbilde uz pirmajiem diviem jautājumiem mainās, ja tiek pierādīts, ka aizņēmums ietvēra ļaunprātīgu tiesību izmantošanu vai bija daļa no neīsta darījuma, kas noslēgts, lai izvairītos no aizņēmējas sabiedrības dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas. Tā kā atbilde uz šo jautājumu ir sniegta kā daļa no manas atbildes uz 1. jautājumu, un jo sevišķi sadaļā, kas attiecas uz Apvienotās Karalistes izvirzītā attaisnojuma par nepieciešamību novērst ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanu, es šeit nesniegšu atsevišķu atbildi.

E — *Ceturtais jautājums*

100. Ar ceturto jautājumu valsts tiesa jautā, ja pastāv EKL 56. pantā minētais kapitāla

aprites ierobežojums starp dalībvalstīm un trešām valstīm, vai šis ierobežojums pastāvēja 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta izpratnē. Tā kā es esmu atbildējis uz šo jautājumu V daļas A sadaļā, kurā es secinu, ka ir jāizvērtē Apvienotās Karalistes tiesību aktu atbilstība tikai EKL 43. pantam, un nevis EKL 49. vai 56. pantam, es šeit nesniegšu atsevišķu atbildi.

F — *Piektais līdz desmitais jautājums*

101. Ar lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu piekto līdz desmito jautājumu tiek jautāts par risinājumiem, kādiem būtu jābūt pieejamiem Apvienotās Karalistes meitas sabiedrībām, kuras ir ietekmējis apstrīdētais tiesiskais regulējums, vai citām tās pašas grupas sabiedrībām gadījumā, ja jebkurš no šajā lietā apskatāmajiem Apvienotās Karalistes tiesību aktiem nav saderīgs ar kādu šajos jautājumos norādīto Kopienu tiesību normu.

102. No manas atbildes uz 1. jautājumu ir skaidrs, ka jautājums par risinājumiem rodas tikai nosacīti ierobežotos gadījumos, jo Apvienotās Karalistes noteikumi, vispārīgi runājot, manuprāt, atbilst EKL 43. pantam. Tādējādi jautājums par risinājumiem ir attiecināms tikai uz gadījumiem, ja 1) nodokļu maksātājs var pierādīt, ka maksājumi, ko Apvienotā Karaliste pārkvalificējusi saskaņā ar šiem noteikumiem, faktiski tika veikti vienīgi komerciālos nolūkos, un nevis kā ļaunprātīga rīcība, lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā; 2) attiecībā uz situācijām, uz kurām attiecas līdz 1995. gadam piemērojamie noteikumi, nebija piemērojamas KNDUN, kurās būtu paredzēts pilnas konkurences nosacījumu tests, un nodokļu maksātājs varēja pierādīt, ka maksājumi, ko Apvienotā Karaliste pārkvalificējusi saskaņā ar šiem noteikumiem, atbilst pilnas konkurences nosacījumu testam vai arī, ka šādi maksājumi faktiski veikti vienīgi komerciālos nolūkos, un nevis kā ļaunprātīga rīcība, lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā; vai 3) mātes sabiedrības dalībvalsts nav savstarpēji atzinusi Apvienotās Karalistes veikto maksājumu pārkvalificēšanu, kas tādējādi radījusi nodokļu dubulto uzlikšanu maksājumam, un kas pretējā gadījumā nebūtu noticis.

103. Šo gadījumu šaurās piemērošanas jomas dēļ un fakta, ka ļoti līdzīgu jautājumu esmu apskatījis savos secinājumos lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* [81], uz šiem jautājumiem es sniegšu īsu atbildi.

104. Kā to esmu apskatījis savos secinājumos lietā *FII* [82], Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas ir iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienu

81 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētie secinājumi lietā *FII*, 125. punkts un turpmākie punkti.

82 — Turpat, 126. punkts un tajā minētā judikatūra.

tiesību noteikumus, izriet no tiesībām un papildina tās, ko attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības, kuras Tiesa ir interpretējusi. Tādējādi dalībvalsts pienākums principā ir atmaksāt nodokļus, kas ir iekasēti, pārkāpjot Kopienu tiesības [83]. 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 lietas dalībniekiem 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) [84].

105. Šajā lietā uzdotais jautājums ir tieši tāds pats, kāds tika uzdots lietā *FII*, proti, vai prasītāja prasības ir jāuzskata par prasījumu atmaksāt nepamatoti iekasētās summas, par prasījumu atlīdzināt radušos zaudējumus vai prasījumu piešķirt nepamatoti liegtu priekšrocību.

106. Šajā lietā es norādīju (atsaucoties uz lietu *Metallgesellschaft*), ka principā valsts tiesai ir jāizlemj, kā saskaņā ar valsts tiesībām ir jāklasificē daudzās iesniegtās prasības. Tomēr uz to attiecas nosacījums, ka klasifikācijai ir jānodrošina prasītājiem efektīvs tiesību aizsardzības līdzeklis, lai tie varētu saņemt ciesto finansiālo zaudējumu atlīdzību, un no kuriem attiecīgās dalībvalsts iestādes ir guvušas priekšrocības, jo iekasēti nepamatoti samaksāti nodokļi [85]. Šis pienākums nozīmē, ka valsts tiesai, klasificējot prasības saskaņā ar valsts tiesībām, ir jāņem vērā, ka zaudējumu atlīdzināšanas nosacījumi, kas ir norādīti iepriekš minētajā spriedumā lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, nav uzskatāmi par izpildītiem šajā lietā, un šādā gadījumā tiesai katrā ziņā ir jānodrošina efektīvs tiesību aizsardzības līdzeklis.

107. Piemērojot to šai lietai, manuprāt, prasītāju izvirzītie attaisnojuma aspekti ir jāizvērtē atbilstoši Tiesas judikatūrā noteiktajiem principiem par prettiesiski iekasētu valsts nodokļu vai nodevu atmaksu, t.i., Apvienotajai Karalistei nav jāgūst ienākums un sabiedrībām (vai sabiedrību grupām), kurām bija noteikts samaksāt prettiesisko maksājumu, šī maksājuma uzlikšanas rezultātā nav jācieš zaudējums [86]. Lai prasītāju izmantotie tiesiskās aizsardzības līdzekļi būtu efektīvi ciesto finansiālo zaudējumu atmaksai

83 — Turpat un tajā minētā judikatūra.

84 — Turpat, 127. punkts un tajā minētā judikatūra.

85 — Iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft*, 96. punkts.

86 — Skat. iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Fenelija [*Fennelly*] secinājumus lietā *Metallgesellschaft*, 45. punkts.

vai atlīdzībai, no kuras ieguvējas bija attiecīgās dalībvalstis, šiem līdzekļiem kā tādiem, manuprāt, ir jāattiecas uz visām tiešajām sekām, kas rodas prettiesiskas nodokļa vai nodevas uzlikšanas rezultātā. Tas, manuprāt, *prima facie* ietver: 1) prettiesiski iekasētā uzņēmumu ienākuma nodokļa atmaksu (5. jautājuma a), b), c) un d) punkts); 2) nodokļa samazinājuma, ko piemēro, lai kompensētu prettiesiski iekasēto uzņēmumu ienākuma nodokli (5. jautājuma e) punkts); un 3) neizmantotā uzņēmuma ienākuma nodokļa avansa, kas samaksāts par nepareizi pārkvalificētiem peļņas sadales maksājumiem, atmaksu (5. jautājuma f) punkts). Tomēr es uzsvēršu, ka valsts tiesai ir jānodrošina, ka zaudējums, kura atlīdzība tiek prasīta, ir tieši radies no prettiesiski iekasētās nodevas.

108. Ir jāpapildina, ka lietā *FII*, kas bija saistīta ar Apvienotās Karalistes nodokļu režīmu ārvalsts izcelsmes dividendēm, es paudu nopietnas šaubas, vai lietas *Brasserie du Pêcheur*[87] nosacījumi — un it īpaši nosacījums par pietiekami būtisku pārkāpumu — ir izpildīti visos Apvienotās Karalistes sistēmas aspektos, kas pārkāpj Kopienu tiesības. Pašreiz izskatāmajā lietā par šo jautājumu man ir vēl lielākas šaubas. EKL 43. panta piemērošanu valstu nepietiekamas kapitalizācijas noteikumiem Tiesa apstiprināja tikai 2002. gadā tās spriedumā lietā *Lankhorst-Hohorst*[88], bet, pat ņemot vērā šo spriedumu, tā piemērošanas joma nav pilnībā skaidra. Turklāt Apvienotā Karaliste ir grozījusi tās tiesisko regulējumu vairākas reizes, padarot tās noteikumu piemērošanu caurspīdīgāku un šķietami, 2004. gada grozījumu gadījumā, nodrošinot atbilstību Kopienu tiesībām. Tas, manuprāt, nav pietiekami, lai radītu acīmredzamu un būtisku tās rīcības brīvības robežu pārkāpumu Tiesas judikatūras izpratnē.

109. Visbeidzot attiecībā uz valsts tiesas desmito jautājumu, vai uz šo lietu ir attiecināma cietušo pienācīga rūpība zaudējumu samazināšanā, ir jānorāda, kā to Tiesa ir noteikusi lietā *Metallgesellschaft* un atbilstoši vispārējam valsts procesuālā autonomijas principam, uz tādu procesu kā pamata lietā ir attiecināmi valsts procesuālie noteikumi, saskaņā ar kuriem it īpaši var būt noteikts, ka prasītājam ir jārīkojas ar pienācīgu rūpību, lai izvairītos no zaudējumiem vai bojājumiem vai lai samazinātu to apmēru[89]. Tomēr vēlreiz jānorāda, ka ir piemērojami principi, ka procesuāliem noteikumiem ir jābūt līdzvērtīgiem tiem noteikumiem, kas regulē līdzīgas vietējās darbības, un tie nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Kopienu tiesību sistēmas. Lietā *Metallgesellschaft*, piemēram, Tiesa noteica, ka šis efektivitātes princips netiktu ievērots, ja valsts tiesa noraidītu vai daļēji apmierinātu

87 — 1996. gada 5. marta spriedums apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* (*Recueil*, I-1029. lpp.).

88 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmi.

89 — Iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft*, 102. punkts.

zaudējumu atlīdzības prasību vai kompensāciju par finansiāliem zaudējumiem, kas radušies tikai tādēļ, ka prasītājs nav iesniedzis nodokļu iestādēm pieteikumu, lai saņemtu atvieglojumus attiecīgajā nodokļu uzlikšanas sistēmā, pamatojoties tieši uz Kopienu tiesību aktos noteiktajām tiesībām, pretēji faktam, ka "jebkurā gadījumā" valsts tiesības aizliedza tiem saņemt atvieglojumus šādā nodokļu uzlikšanas sistēmā. Šajā sakarā ir jāpiebilst, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nav skaidrs, vai šajā lietā izskatāmās valsts tiesību normas apvienojumā ar attiecīgajām KNDUN jebkurā gadījumā noved pie secinājuma, ka ir piemērojami pirmajā jautājumā noteiktie ierobežojumi. Valsts tiesai ir jānosaka, vai attiecīgie procesuālie noteikumi faktiski atbilst efektivitātes principam un līdzvērtības principam.

110. Tādējādi, manuprāt, uz piekto līdz desmito jautājumu jāatbild, ka, nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam par pretiesiski iekasēto valsts nodokļu un nodevu atmaksāšanu, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam ir jānodrošina lietas dalībniekiem ar Kopienu tiesībām piešķirto tiesību aizsardzība, arī prasītāju celto prasījumu valsts tiesās kvalifikācija. Tomēr, realizējot šo jurisdikciju, valsts tiesām ir jānodrošina, ka lietas dalībniekiem ir faktisks tiesību aizsardzības līdzeklis, kas tiem ļauj saņemt finansiālo zaudējumu, kurus tie ir cietuši Kopienu tiesību pārkāpuma tiešā rezultātā, atlīdzināšanu vai atmaksu.

G — *Iedarbības laikā ierobežojums*

111. Savos mutiskajos apsvērumos Apvienotā Karaliste lūdza, ka gadījumā, ja Tiesa nospriestu, ka tiesību akti nav saderīgi ar Kopienu tiesībām, Tiesai ir jāapsver iespēja ierobežot tās sprieduma iedarbību laikā. Tā norāda, ka iespējamās izmaksas Apvienotajai Karalistei nelabvēlīga sprieduma gadījumā būtu 300 miljoni EUR, ņemot vērā šajā lietā iesaistīto prasītāju lielo skaitu. Turklāt tā lūdz, lai netiktu noteikts izņēmums, saskaņā ar kuru uz prasītājiem šajā lietā neattiektos sprieduma iedarbības laikā ierobežojums.

112. Šajā sakarā ir pietiekami norādīt, ka ārkārtīgi ierobežotais gadījumu skaits, kuros Apvienotās Karalistes tiesību akti pārkāpj EKL 43. pantu, kā to esmu norādījis iepriekš, nozīmē to, ka summas, uz kurām attieksies spriedums, ļoti iespējams būs mazākas, nekā to aprēķinājusi Apvienotā Karaliste. Jebkurā

gadījumā, kā es to esmu norādījis savos secinājumos lietā *FII*, Apvienotajai Karalistei, iesniedzot lūgumu ierobežot sprieduma iedarbību laikā, ir jānodrošina, ka Tiesai ir pietiekami pierādījumi, lai pieņemtu šādu spriedumu. Līdzīgu iemeslu dēļ, kā to esmu norādījis minētajā lietā — kurā arī Apvienotā Karaliste lūgumu par sprieduma iedarbības laikā ierobežošanu izteica tikai tiesas sēdē, nenorādot, kādā veidā tā bija aprēķinājusi lietas izmaksas, un nesniedzot argumentus par piedāvātajiem sprieduma iedarbības laikā termiņiem — Tiesai būtu jānoraida šis lūgums.

VI — Secinājumi

113. Iepriekš minēto iemeslu dēļ uzskatu, ka Tiesai uz *High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)* iesniegtajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

— EKL 43. pants neaizliedz paturēt spēkā un piemērot tādu valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kādas ir šajā lietā izskatāmās Apvienotās Karalistes tiesību normas, kuras, pamatojoties uz pilnas konkurences nosacījumu testu, ierobežo Apvienotā Karalistē rezidējošas meitas sabiedrības iespējas atskaitīt nodokļu mērķiem procentus, kas maksājami par naudas aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, kaut gan šāds ierobežojums meitas sabiedrībai nepastāvētu, ja mātes sabiedrība būtu Apvienotās Karalistes rezidente, ja vien 1) meitas sabiedrībai bez pārmērīga sloga tomēr ir iespēja pierādīt, ka darījums tika veikts patiesu ekonomisku iemeslu dēļ un nevis lai iegūtu izdevīgu stāvokli nodokļu jomā; un 2) Apvienotā

Karaliste nodrošina, ka mātes sabiedrības rezidences valsts savstarpēji atzīst Apvienotās Karalistes veikto pārkvalificēšanu attiecībā uz meitas sabiedrības samaksātiem procentiem.

— EKL 43. pants un iepriekš izklāstītais vērtējums ir piemērojams, ja a) aizdevumu piešķir nevis mātes sabiedrība pati, bet aizdevēja sabiedrība un abas šīs sabiedrības ir rezidentes dalībvalstī, kas nav Apvienotā Karaliste; vai b) aizdevēja sabiedrība ir rezidente dalībvalstī, kas nav Apvienotā Karaliste, un aizņēmēja sabiedrība ir aizdevējas sabiedrības meitas sabiedrība, kā arī tādā gadījumā, ja to kopējā mātes sabiedrība ir rezidente trešā valstī vai aizdevēja sabiedrība aizdevumu piešķir, izmantojot filiāli, kas atrodas trešā valstī. Tomēr EKL 43. pants nav piemērojams, ja a) aizdevēja sabiedrība ir rezidente dalībvalstī, kas nav Apvienotā Karaliste, aizņēmēja sabiedrība nav aizdevējas sabiedrības meitas sabiedrība un to kopējā mātes sabiedrība ir rezidente trešā valstī; vai b) aizdevēja sabiedrība, kā arī aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības visas kopējās tiešās vai netiešās mātes sabiedrības ir rezidentes trešā valstī.

— Nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam par prettiesiski iekasēto valsts nodokļu un nodevu atmaksāšanu, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam ir jānodrošina lietas dalībniekiem ar Kopienu tiesībām piešķirto tiesību aizsardzība, arī prasītāju celto prasījumu valsts tiesās kvalifikācija. Tomēr, realizējot šo jurisdikciju, valsts tiesām ir jānodrošina, ka lietas dalībniekiem ir faktisks tiesību aizsardzības līdzeklis, kas tiem ļauj saņemt finansiālo zaudējumu, kurus tie ir cietuši Kopienu tiesību pārkāpuma tiešā rezultātā, atlīdzināšanu vai atmaksu.