ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA [*L. A. GEELHOED*] SECINĀJUMI, sniegti 2006. gada 6. aprīlī [1]

I — Ievads

1. Šī lieta izriet no tāda paša tiesiskā regulējuma, kāds tiek apskatīts lietā C-374/04 *Test Claimants in the ACT Group Litigation* [2], kas vēl tiek izskatīta Tiesā, proti, Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma (*Advance Corporation Tax*, turpmāk tekstā — "*ACT*") sistēma, kas bija spēkā no 1973. līdz 1999. gadam. Iepriekš minētā lieta attiecās uz dividenžu, kuras Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības izmaksā akcionāru sabiedrībām — citu dalībvalstu rezidentēm, aplikšanu ar nodokļiem, bet šis lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu ir par tādu dividenžu aplikšanu ar nodokļiem, kuras saņem akcionāru sabiedrības — Apvienotās Karalistes rezidentes — no citu dalībvalstu rezidentēm sabiedrībām, un — attiecībā uz vienu valsts tiesas norādīto Apvienotās Karalistes sistēmas aspektu — no trešo valstu rezidentiem.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Skat. manus 2006. gada 23. februāra secinājumus.

II — Lūguma juridiskais un ekonomiskais konteksts

A — *Dividenžu aplikšanas ar nodokli konteksta pārskats*

2. Pirms tiek izklāstīti apskatītie šai lietai atbilstošie Apvienotās Karalistes nodokļu režīma noteikumi, ir svarīgi iezīmēt plašāku ietvaru sabiedrību sadalītās peļņas (dividenžu) aplikšanai ar nodokli ES, kas šajā gadījumā ir lietas juridiskais un ekonomiskais fons. Principā, apliekot ar nodokli sabiedrības veikto peļņas sadali, var rasties divi aplikšanas ar nodokli līmeņi. Pirmais ir attiecīgās sabiedrības līmenī — nodokļa veidā, ar ko apliek sabiedrības peļņu. Visas dalībvalstis sabiedrību līmenī iekasē sabiedrību ienākuma nodokli. Otrais ir akcionāru vai daļu īpašnieku līmenī, kurš var izpausties kā nodoklis no ienākumiem no dividendēm,

ko saņem akcionārs (metode, kuru izmanto lielākā daļa dalībvalstu), un/vai kā sabiedrības veiktais nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā no izmaksātām summām [3].

3. Šo divu iespējamo aplikšanas ar nodokli līmeņu esamība var novest, pirmkārt, pie ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas (tas pats ienākums tiek aplikts ar nodokli divreiz, ko maksā divi dažādi nodokļa maksātāji) un, otrkārt, pie juridiskās dubultās nodokļu uzlikšanas (tas pats ienākums tiek aplikts ar nodokli divreiz, ko maksā viens nodokļa maksātājs). Ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana rodas tad, ja, piemēram, to pašu peļņu vispirms apliek ar sabiedrību ienākuma nodokli, ko maksā sabiedrība, un pēc tam — ar ienākuma nodokli, ko maksā akcionārs. Juridiskā dubultā nodokļu uzlikšana rodas tad, ja, piemēram, no akcionāra vispirms tiek ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas vietā un tad tam par to pašu peļņu tiek uzlikts ienākuma nodoklis, ko iekasē dažādas valstis.

4. Šī lieta ir par Apvienotajā Karalistē izveidotās sistēmas, kuras galvenais mērķis un sekas ir attiecībā uz akcionāriem samazināt ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas sekas, likumību atbilstoši Kopienu tiesībām.

5. Izlemjot, vai un kādā veidā sasniedzams šāds mērķis, pamatā dalībvalstīm ir pieejamas četras sistēmas, kuras var kvalificēt kā "klasisko", "plānojuma", "atbrīvojuma" un "ieskaitīšanas" sistēmas. Valstis, kurās ir klasiskā nodokļa uzlikšanas sistēma dividendēm, ir izvēlējušās neatvieglot ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu: par sabiedrības peļņu jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis un sadalītajai peļņai vēlreiz tiek uzlikts ienākuma nodoklis akcionāru līmenī. Savukārt plānojuma, atbrīvojuma un ieskaitīšanas sistēmu mērķis ir pilnībā vai daļēji novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu [4]. Valstis ar plānojuma sistēmām (pastāv dažādi to veidi) izvēlas aplikt sabiedrības peļņu ar sabiedrību ienākuma nodokli, bet dividendes apliek ar nodokli kā atsevišķu ienākumu kategoriju. Valstis ar atbrīvojuma sistēmām izvēlas ienākumus no dividendēm atbrīvot no ienākuma nodokļa. Visbeidzot, ieskaitīšanas sistēmās sabiedrību ienākuma nodoklis sabiedrību līmenī tiek pilnībā vai daļēji ieskaitīts ienākuma nodokļa summā, kas ir jāmaksā par dividendēm akcionāru līmenī, tādējādi, ka sabiedrību ienākuma nodoklis kļūst par ienākuma nodokļa (visa vai tā daļas) iepriekšēju samaksu. Tādējādi akcionāri saņem

3 — Skat. tostarp Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva") 5. panta 1. punktu (peļņu, ko meitas uzņēmums ir sadalījis mātes uzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitas uzņēmuma kapitāla, atbrīvo no nodokļa ieturējuma ienākuma gūšanas vietā).

4 — Galvenais šī mērķa pamatojums ir novērst diskrimināciju, kas veicina sabiedrību finansējumu no aizņemtajiem līdzekļiem tā vietā, lai finansētu tās no pašu līdzekļiem.

nodokļa atlaidi par visu vai daļu no sabiedrību ienākuma nodokļa, kas jāsamaksā no dividendēs izmaksājamās peļņas; šo nodokļa atlaidi var ieskaitīt par šīm dividendēm maksājamā ienākuma nodokļa summā.

6. Laika posmā, kas attiecās uz šo lietu, Apvienotā Karaliste dividenžu aplikšanai ar nodokli izmantoja ieskaitīšanas sistēmu.

B — *Apvienotās Karalistes tiesību akti*

7. No 1965. gada (kad Apvienotajā Karalistē tika ieviests sabiedrību ienākuma nodoklis) līdz 1973. gadam Apvienotā Karaliste izmantoja klasisko sistēmu dividenžu aplikšanai ar nodokļiem, kura tādējādi, kā aprakstīts iepriekš, nenovērsa ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu. 1973. gadā Apvienotā Karaliste pārgāja uz daļēju nodokļa ieskaitīšanas sistēmu attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokļiem, kura bija paredzēta, lai novērstu sadalītās peļņas diskrimināciju [5]. Šī sistēma būtībā darbojas šādi.

1) *ACT*: aplikšana ar nodokli un atskaitīšana

8. Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kas noteiktā kvalificējošā veidā sadalīja [peļņu], ieskaitot dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, bija pienākums maksāt *ACT*, ko aprēķināja no summas, kas bija vienāda ar sadalītās peļņas apjomu vai vērtību [6]. Sadalītās peļņas summa un *ACT* tika kvalificēta par "maksājumu, kas atbrīvots no nodokļiem" ("franked payment") [7].

9. Samaksāto *ACT* varēja ierobežotā apmērā atskaitīt no summas, kas sabiedrībai jāmaksā kā vispārējais sabiedrību ienākuma nodoklis (*Mainstream Corporation Tax*, turpmāk tekstā — "*MCT*") par tās peļņu par attiecīgo finanšu gadu. Tā kā Apvienotā Karaliste piemēroja daļēju nodokļa ieskaitīšanas sistēmu tādējādi, ka šajā valstī piemērojamā sabiedrību ienākuma nodokļa likme vienmēr pārsniedza *ACT* atskaitīšanas likmi, sabiedrībai vienmēr bija jāmaksā minimāls sabiedrību ienākuma nodoklis par tās peļņu. Vēl jo vairāk, ja sabiedrība saņēma atlaidi par ārvalstī samaksāto nodokli, tas samazināja sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kuru varēja ieskaitīt *ACT* [8]. Neieskaitīto *ACT* summu, sauktu par *ACT* "pārmaksu", varēja

5 — Skat. *Reform of Corporation Tax* ("Sabiedrību ienākuma nodokļa reforma") — Apvienotās Karalistes Parlamentam iesniegtais oficiālais ziņojums, pārejot uz daļējās ieskaitīšanas sistēmu, 1. un 5. punkts (*Cmnd.* 4955).

6 — 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli un sabiedrību ienākuma nodokli (turpmāk tekstā — "*ICTA*") 14. panta 1. punkts tajā laikā spēkā esošajā redakcijā.

7 — *ICTA* 238. panta 1. punkts.

8 — *ICTA* 797. panta 4. punkts.

pārnest uz iepriekšējiem vai nākamajiem finanšu gadiem, lai to ieskaitītu vispārējā sabiedrību ienākuma nodokļa summā [9]. Pakārtoti sabiedrība varēja pārskaitīt šo ("atteikties no tā") *ACT* saviem meitas uzņēmumiem, kuri to varētu atskaitīt no sava maksājamā uzņēmumu ieņēmumu nodokļa summas [10].

10. Sabiedrībai ar ienākuma no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem (proti, ienākums no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem, kurš pārsniedz no nodokļa atbrīvotos maksājumus), pārmaksu zaudējumu gadījumā varēja šos zaudējumus ieskaitīt ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem, pārmaksā saskaņā ar *ICTA* 242. pantu un saņemt naudā nodokļa atlaidi, kuru ietvēra ienākuma no investīcijām, kas ir atbrīvoti no nodokļiem, pārmaksa. Šī norma ar 1997. gada 2. jūliju tika atcelta.

11. Apvienotās Karalistes rezidentu grupas varēja arī izmantot savā labā īpašās vienošanās, saskaņā ar kurām tās varēja izvairīties no pienākuma maksāt *ACT* par noteiktām grupā izmaksātām summām, ja abas attiecīgās sabiedrības to izvēlējās darīt ("grupas ienākuma izvēle") [11]. Šīs vienošanās bija Tiesas sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. [12] priekšmets.

2) Aplikšana ar *MCT*

12. Gadījumā, ja Apvienotās Karalistes rezidente akciju sabiedrība saņēma dividendes no tās meitas uzņēmuma, lai gan šai sabiedrībai principā bija jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, tas nebija jāmaksā par no citas Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības saņemtām dividendēm [13].

13. Tomēr Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai bija pienākums maksāt sabiedrību ienākuma nodokli par no nerezidenšu sabiedrībām saņemtajām dividendēm, taču tai tika piešķirts nodokļa samazinājums par ārvalstīs samaksāto nodokli. Šāds samazinājums tika piešķirts vai nu vienpusēji saskaņā ar valsts tiesību noteikumiem [14], vai saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas ar citām valstīm [15]. Vienpusējie pasākumi piešķīra nodokļa atlaidi par nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā par ārvalstu dividendēm un atļāva to ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodokļa parādā, kas jāmaksā Apvienotajā Karalistē. Ja Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība tieši vai netieši kontrolēja, vai ja tā bija tādas sabiedrības meitas uzņēmums, kurai tieši vai netieši ir balsstiesības vismaz 10 % apmērā dividenžu izmaksātājā sabiedrībā, tad nodokļa samazinājums attiecās arī uz ārvalstīs samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli par ienākumiem, no kuriem tika maksātas dividendes. Par ārvalstī samaksāto nodokli varēja saņemt atlaidi tikai līdz Apvienotajā Karalistē maksājamā sabied-

9 — *ICTA* 239. pants.

10 — *ICTA* 240. pants.

11 — *ICTA* 247. pants.

12 — 2001. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp.).

13 — *ICTA* 208. pants.

14 — *ICTA* 790. pants.

15 — *ICTA* 788. pants.

rību ienākuma nodokļa summai par attiecīgo ienākumu. Līdzīgi pasākumi bija piemērojami arī saskaņā ar Apvienotās Karalistes konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — "*CDPI*"), kas noslēgtas ar citām valstīm [16].

3) Nodokļa atlaides

15. *ACT* samaksa noteiktos apstākļos varēja radīt tiesības uz nodokļa atlaidi akcionāru sabiedrībām un fiziskām personām akcionāriem, kas saņēma dividendes.

a) Nodokļa atlaides: akcionāru sabiedrības

14. Finanšu gadiem, kas sākās 1986. gada 3. jūnijā vai pēc tam, atbrīvojums no nodokļa dubultās uzlikšanas tika piemērots pirms *ACT* ieskaitīšanas. Pirms tam tika darīts otrādi. Situācija pirms 1986. gada radīja problēmas Apvienotās Karalistes sabiedrībām, jo atbrīvojumu no nodokļa dubultās uzlikšanas varēja veikt tikai tajā gadā, kurā tas radās, un, ja tas netika izmantots, tas tika zaudēts.

16. Lai gan principā Apvienotās Karalistes rezidentei akcionāru sabiedrībai, kas saņem dividendes no tās meitas uzņēmuma, bija jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, tai nebija jāmaksā šis nodoklis par summām, kuras tai izmaksāja cita Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība [17]. Turklāt šai sabiedrībai bija tiesības uz nodokļa atlaidi, kas vienāda ar meitas uzņēmuma samaksāto *ACT* [18]. Dividende un nodokļa atlaide kopā veidoja tā saukto "ienākum[u] no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem" ("franked investment income") [19]. Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai bija jāmaksā *ACT* tikai par maksājuma, kas atbrīvots no nodokļiem, apmēru, kas pārsniedz ienākumu summu no investīcijām, kas ir atbrīvotas no nodokļiem. Tas nozīmē, ka *ACT* maksāja tikai vienu reizi par Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību — sabiedrību grupu biedru — pārskaitītajām dividendēm.

17. Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai, kas saņēma dividendes no nerezidentes

16 — Piemēram, Apvienotās Karalistes un Nīderlandes noslēgtās *CDPI* 22. panta b) punkts tajā laikā spēkā esošajā redakcijā noteica, ka, "ja šāds ienākums ir Nīderlandes rezidenta uzņēmuma izmaksātā dividende uzņēmumam, kurš ir Apvienotās Karalistes rezidents un kurš tieši vai netieši kontrolē ne mazāk kā vienu desmito daļu no balsstiesībām pirmajā sabiedrībā, nodokļa atlaidē ņem vērā (papildu jebkādam attiecībā uz dividendēm maksājamam nodoklim Nīderlandē) nodokli Nīderlandē, kas šim pirmajam uzņēmumam jāmaksā par tā peļņu". Skat. arī Apvienotās Karalistes *CDPI* ar Franciju un Spāniju.

17 — *ICTA* 208. pants.

18 — *ICTA* 231. panta 1. punkts.

19 — *ICTA* 238. panta 1. punkts.

sabiedrības, tomēr nebija tiesību uz nodokļa atlaidi, un tās ienākums netika uzskatīts par ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem. Ja sabiedrība pārskata periodā saņēma ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem, tai bija jāmaksā *ACT* tikai par starpību starp no nodokļa atbrīvotajiem maksājumiem un ienākumiem no investīcijām, kas ir atbrīvoti no nodokļiem [20].

b) Dividenžu par ienākumu ārvalstī ("Foreign Income Dividend") sistēma

18. Iepriekš minētās sistēmas pieredze parādīja, ka sabiedrībām, kas saņem ievērojamus ienākumus no ārvalsts izcelsmes dividendēm, varēja rasties *ACT* pārmaksa divu galveno iemeslu dēļ. Pirmkārt, ārvalsts izcelsmes dividendes neradīja tiesības uz nodokļa atlaidi, kuru varētu izmantot, lai samazinātu sabiedrību maksājamo *ACT* par izmaksātajām dividendēm. Otrkārt, jebkura nodokļa atlaide par ārvalstīs samaksāto nodokli samazināja sabiedrību ienākuma nodokļa summu, no kuras varēja atskaitīt *ACT*.

19. No 1994. gada 1. jūlija tika ieviesti noteikumi, saskaņā ar kuriem Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības varēja izvēlēties izmaksāto dividendi ienākumiem ārvalstīs (turpmāk tekstā — "*FID*") izmaksāt saviem akcionāriem naudā [21]. Izvēle bija jāizdara līdz dividendes izmaksas datumam, un pēc šī datuma to nevarēja atsaukt. *ACT* bija jāmaksā par *FID*, bet, ja sabiedrība varēja saskaņot *FID* ar ienākumiem ārvalstīs, tā varēja iesniegt lūgumu atmaksāt attiecībā uz *FID* pārmaksāto *ACT*. Šis pārmaksātais *ACT* bija jāatmaksā tajā pašā laikā, kad radās pienākums maksāt *MCT*, proti, deviņu mēnešu laikā pēc pārskata perioda beigām. Vispirms tas tika ieskaitīts par šo periodu maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā. Pēc tam jebkāda pārmaksa tika atmaksāta. Tā kā *ACT* tika maksāts 13 dienu laikā pēc ceturkšņa, kurā tika izmaksāta dividende, beigām, *ACT* saskaņā ar *FID* sistēmu palika nesamaksāts apmēram no 8 ar pusi līdz 17 ar pusi mēnešus atkarībā no tā, kad tika izmaksāta dividende.

20. *FID* nebija ienākumi no investīcijām, kas ir atbrīvoti no nodokļiem [22], un akcionāram, kas saņēma *FID*, nebija tiesību uz nodokļa atlaidi saskaņā ar *ICTA* 231. panta 1. punktu, lai gan tika uzskatīts, ka fiziska persona, kas saņem *FID*, saņem ienākumus, par kuriem ir samaksāts mazāks nodoklis taksācijas gadā. Tomēr ienākuma nodokļa, kas ir uzskatāms par samaksātu, atmaksa netika piemērota fiziskām personām akcionāriem, un akcionārs, kas bija atbrīvots no nodokļa, kā,

20 — *ICTA* 241. pants.

21 — *ICTA* 246.A–246.Y pants.

22 — Tomēr akcionāru sabiedrība varēja saņemto *FID* ieskaitīt samaksātajā *FID* tādējādi, ka *ACT* tika samaksāts vienīgi par samaksātā un saņemtā *FID* starpību.

piemēram, Apvienotās Karalistes pensiju fonds, nevarēja saņemt nodokļa atlaides atmaksu līdzīgu tai, kāda būtu maksājama par izmaksām, kuras nav uzskatāmas par *FID*.

c) Nodokļa atlaides: fiziskās personas akcionāri

21. Attiecībā uz fiziskām personām akcionāriem, Apvienotās Karalistes rezidentiem, un tādām atsevišķām apvienībām kā pensiju fondi, ja tie saņem dividendi no Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības — bija tiesības saņemt nodokļa atlaidi, kas ir vienāda ar tādu summas vai vērtības proporciju, kura atbilst *ACT* likmei [23]. Ienākuma nodoklis bija jāaprēķina par kopējo dividenžu un nodokļa atlaides summu [24]. Šo nodokļa atlaidi var ieskaitīt ienākuma nodokļa summā, kas jāmaksā par dividendēm, vai izmaksāt akcionāriem skaidrā naudā, ja atlaide pārsniedz viņu maksājamā nodokļa summu [25].

4) 1999. gadā veiktie grozījumi

22. *ACT* sistēma tika atcelta attiecībā uz dividenžu izmaksām, kas veiktas 1999. gada 6. aprīlī vai pēc šī datuma. Sabiedrībām vairs nebija jāmaksā *ACT* par akcionāriem izmaksātajām dividendēm un citiem līdzīgiem maksājumiem. Tika atcelti arī *FID* noteikumi [26].

C — *Atbilstošās atvasinātās Kopienu tiesības*

23. Šajā gadījumā galvenais Kopienu atvasināto tiesību akts ir Direktīva 90/435/EEK, kas paredz nodokļu tiesību normas, kas reglamentē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, ar mērķi atvieglot sabiedrību grupēšanos [27]. Šīs direktīvas 4. pantā skaidri atļauts piemērot gan atbrīvojuma no nodokļa, gan nodokļa atlaides metodi, lai novērstu pārrobežu dubultu nodokļu uzlikšanu, nosakot, ka:

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

— atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

23 — *ICTA* 231. panta 1. punkts.

24 — *ICTA* 20. panta 1. punkts.

25 — *ICTA* 231. panta 1. un 3. punkts.

26 — Sabiedrībām ar pārmaksātu *ACT* tika ieviesta "*ACT* ēnu" sistēma, kura ļāva sabiedrībām izmantot to pārmaksāto *ACT*.

27 — Skat. 3. zemsvītras piezīmi.

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

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātes uzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada meitas uzņēmuma peļņas sadalīšana. Ja vadības izmaksas, kas attiecas uz kapitāla daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar parastu likmi, stabili noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitas uzņēmuma sadalītās peļņas.

3. Šā panta 1. punktu piemēro līdz tai dienai, kurā faktiski stājas spēkā kopēja sabiedrību ienākuma nodokļu sistēma.

Padome attiecīgā laikā pieņem noteikumus, ko piemēro pēc šī punkta pirmajā daļā minētās dienas."

24. Direktīvas 6. pantā noteikts, ka mātes uzņēmuma dalībvalsts nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā nevar veikt no peļņas, ko šāda sabiedrība saņem no meitas uzņēmuma.

III — Pamata prāvas fakti un Tiesai uzdotie jautājumi

25. Prasītāju sabiedrības ir prasītājas prāvās par ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem (*Test Claimants in the Franked Investment* ("*FII*") *Group Litigation*). Šīs grupas tiesvedību definē grupas tiesvedības rīkojums (*Group Litigation Order*), kas ir piemērojams visām konkrētās jomas prasībām, un tajā ir izklāstīti vairāki jautājumi, kas ir kopīgi izskatāmajām prasībām. Nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu iesniegšanas laikā grupas tiesvedībā piedalījās 12 sabiedrību grupas.

26. *Test Claimants* ir *BAT* sabiedrību grupas Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības [28]. To skaitā ir mātes uzņēmums, kas ir grupas vadībā un kuras akcijas tiek kotētas biržā, kā arī mātes starpuzņēmumi, ar kuru

28 — *Test Claimants* ir *BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.*

starpniecību grupas īpašumā ir nerezidenti meitas uzņēmumi [29]. Visā attiecīgajā laika posmā mātes uzņēmums vadīja grupu, un katram mātes starpuzņēmumam piederēja 100 % kapitāla daudzos meitas uzņēmumos, kas ir lielākās daļas ES dalībvalstu un EEZ valstu un daudzu trešo valstu rezidenti.

27. Faktiskie apstākļi pamata lietā izmēģinājuma lietās attiecas uz:

1) meitas uzņēmumu nerezidentu izmaksātajām dividendēm *Test Claimants* laikā no 1973. gada 30. septembrī noslēgtā finanšu gada līdz pat šim brīdim;

2) Apvienotās Karalistes rezidenta mātes uzņēmuma izmaksātajām dividendēm saviem publiskajiem akcionāriem, sākot no 1973. gada 30. septembrī noslēgtā finanšu gada līdz 1999. gada 31. martam;

3) *Test Claimants* veiktajiem *ACT* maksājumiem laikā no 1973. gada 30. septembrī noslēgtā finanšu gada līdz 1999. gada 14. aprīlim, un

4) *FID* maksājumiem laikā no 1994. gada 30. septembra līdz 1997. gada 30. septembrim.

28. Ar 2004. gada 6. oktobra rīkojumu par prejudiciālā jautājuma uzdošanu *High Court of Justice* (Anglija un Velsa), *Chancery Division* saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai EKL 43. vai 56. pantam pretrunā ir tas, ka dalībvalsts patur spēkā un piemēro pasākumus, ar ko no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība ("sabiedrība rezidente") saņem no citām sabiedrībām rezidentēm, un ar ko sabiedrību ienākuma nodokli uzliek sabiedrības rezidentes saņemtajām dividendēm no citu dalībvalstu rezidentēm sabiedrībām ("sabiedrības nerezidentes") (pēc nodokļa samazinājuma piešķiršanas, kas novērš nodokļu dubulto uzlikšanu par jebkuru nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā, kas maksājams par šo dividendi, un noteiktos apstākļos par sākotnējo nodokli, ko sabiedrības nerezidentes samaksājušas par savu peļņu savā rezidences valstī)?

29 — Lai gan *Test Claimants* grupas struktūras būtiskās pazīmes attiecīgajā periodā nemainījās, vadošā mātes uzņēmuma identitāte *Test Claimants* uzņēmumos mainījās.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) vai ir jāizpilda nosacījumi zaudējumu atlīdzības jomā, kas paredzēti iepriekš minētajā spriedumā [apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*], vai

c) ir jāizpilda kādi citi nosacījumi?

bā uz jautājumu par to, vai katrā konkrētā gadījumā pastāv pietiekama cēloņsakarība, ko varētu uzskatīt par "tiešu cēloņsakarību" šī sprieduma nozīmē?"

29. Saskaņā ar Reglamenta 103. panta 4. punktu *Test Claimants*, Apvienotās Karalistes valdība, Īrija un Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Tiesas sēde notika 2005. gada 29. novembrī, kurā katrs iepriekš minētais lietas dalībnieks sniedza mutiskus apsvērumus.

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

IV — Analīze

A — *EKL 43. vai 56. panta piemērošana: pirmais līdz ceturtais jautājums*

9) Kādas norādes, ja tādas ir, Tiesa uzskata par piemērotām sniegt šajā tiesvedībā, un kādi ir apstākļi, kuri valsts tiesnesim jāņem vērā, ja tas nosaka, vai pastāv pietiekami būtisks pārkāpums sprieduma [apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*] nozīmē, it īpaši attiecībā uz jautājumu, vai, ņemot vērā pašreizējo Tiesas judikatūru par attiecīgo Kopienas tiesību aktu normu interpretāciju, šis pārkāpums bija atvainojams, vai attiecī-

30. Kā valsts tiesa savā pirmajā līdz ceturtajā jautājumā ir atsaukusies gan uz EKL 43. pantu, gan 56. pantu, vispirms ir jāapskata, kurš no šiem pantiem ir piemērojams pamata lietā. Kā es norādīju savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* [30], šajā lietā aplūkojamie Apvienotās Karalistes tiesību akti principā var ietilpt EKL 43. vai 56. panta

30 — Skat. 2. zemsvītras piezīmi.

piemērošanas jomā atkarībā no konkrētā mātes uzņēmuma dalības veida attiecīgajā atbilstošajā ārvalsts meitas uzņēmumā. 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 [31]. Tādējādi, runājot par Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kuru dalība Apvienotās Karalistes nerezidentēs sabiedrībās atbilst šim kritērijam, ir jāizsver Apvienotās Karalistes tiesību aktu saderība ar EKL 43. pantu. Šī kritērija piemērošana konkrētajā lietā jāveic ir valsts tiesām, pirms tam veicot prasītājas sabiedrības lietas apstākļu analīzi.

31. No nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu skaidri izriet, ka prasītājas pamata lietā ir Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības (visas *BAT* grupas dalībnieces), kurām 100 % apmērā pieder ārpus Apvienotās Karalistes reģistrētie meitas uzņēmumi. No tā izriet, ka šī izmēģinājuma lieta ir jāizskata saskaņā ar EKL 43. pantu. Kā es norādīju savos iepriekš minētajos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, lai gan šo Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību izmantotās tiesības veikt uzņēmējdarbību neizbēgami ietver kapitāla aizplūšanu no Apvienotās Karalistes, ciktāl tas rodas meitas uzņēmuma dibināšanas rezultātā, tās ir tikai netiešas sekas īstenotajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Līdz ar to EKL 43. pants ir prioritāri piemērojams šīm sabiedrībām [32].

32. Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību gadījumā, kurām ir ieguldījumi Apvienotās Karalistes nerezidentē sabiedrībā, kas neļauj tām "īstenot noteiktu ietekmi" uz šīs sabiedrības lēmumiem vai neļauj tām noteikt šīs sabiedrības darbību, ir jānovērtē Apvienotās Karalistes tiesību aktu saderība ar EKL 56. pantu. Šajā sakarā jāpiebilst, ka aplūkojamie Apvienotās Karalistes tiesību akti skaidri attiecas uz "kapitāla apriti" [33].

31 — 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. Skat. 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".

32 — Skat. ģenerāladvokāta Albēra [*Alber*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Baars*, ka "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". Iepriekš 31. zemsvītras piezīmē minētā lieta C-251/98 *Baars*, 22. punkts.

33 — Pašā EK līgumā nav dota šī jēdziena definīcija, bet Tiesa ir nospriedusi, ka, ja dividenžu saņemšana pati par sevi nav kapitāla aprite, šāda dividenžu saņemšana nozīmē piedalīšanos jaunā vai pastāvošā uzņēmumā, kas ir kapitāla aprite: Tiesas 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp.). Skat. arī 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.), kur šis jautājums netika skaidri apspriests.

33. Tāpēc principā, tā kā šeit runa ir par grupas prasījumu, kurā Tiesai nav jāapskata katra prasītāja dalības īpašie apstākļi un raksturs, principā ir jāapskata Apvienotās Karalistes tiesību aktu atbilstība gan EKL 43. pantam, gan 56. pantam.

34. Es vēlētos piebilst, ka, lai gan analīzes pamatprincipi, uz kuru pamata ir jāizvērtē, vai šie divi panti ir pārkāpti, ir vienādi attiecībā uz abiem pantiem, EKL 56. panta ģeogrāfiskā piemērošanas joma un joma laikā atšķiras no EKL 43. panta piemērošanas jomas: EKL 43. pants attiecas tikai uz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem starp dalībvalstīm, un tas stājās spēkā kā daļa no Romas līguma, bet EKL 56. pants papildus aizliedz arī kapitāla aprites ierobežojumus starp dalībvalstīm un trešām valstīm, un tas stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī (lai arī kapitāla brīvas aprites princips jau bija ieviests ar Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvu 88/361/EEK) [34]. Turklāt uz EKL 56. pantu attiecas "standstill" klauzula — EKL 57. panta 1. punkts — attiecībā uz trešām valstīm.

35. Līdz ar to attiecībā uz pamatprincipiem saderības novērtējumam — es tieši apskatītu vienīgi EKL 43. pantu, jo tie paši principi ir piemērojami, ja tiek izvērtēta saderība ar EKL 56. pantu. Turpinājumā es apskatīšu atsevišķi dažus elementus par EKL 56. panta piemērošanas jomu laikā un ģeogrāfisko piemērošanas jomu (elementi, kas ir izvirzīti piektajā jautājumā).

B — *Pirmais jautājums*

36. Ar savu pirmo jautājumu valsts tiesa jautā, vai EKL 43. un 56. pants ir pretrunā tādiem dalībvalsts pasākumiem, ar kuriem no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība saņem no citām rezidentēm sabiedrībām, un uzliek sabiedrību ienākuma nodokli rezidentes sabiedrības no citu dalībvalstu rezidentēm sabiedrībām saņemtajām dividendēm (pēc tam, kad ir piešķirts nodokļa samazinājums, kas novērš nodokļu dubulto uzlikšanu par nodokļa ieturējuma summu ienākuma gūšanas vietā, kas maksājams par šo dividendi, un — noteiktos apstākļos — par sākotnējo nodokli, ko sabiedrības nerezidentes samaksājušas par savu peļņu savā rezidences valstī).

37. Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka, kaut arī tiešo nodokļu jautājumi ietilpst dalībvalstu kompetencē, tomēr tām šī kompeten-

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

ce ir jārealizē, ievērojot Kopienu tiesības [35]. Tas ietver pienākumu izpildīt EKL 43. panta prasības, kas aizliedz radīt ierobežojumus dalībvalstu pilsoņiem veidot pārstāvniecības, filiāles vai meitas uzņēmumus kādā dalībvalstī.

38. Kā es atzinu savos secinājumos lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation* [36], EKL 43. pants tiek pārkāpts gadījumā, ja attiecīgās dalībvalsts piemērotā atšķirīgā attieksme pret tās nodokļa maksātājiem neizriet tieši un loģiski no tiesībām — pašreizējā Kopienu tiesību attīstības stadijā — piemērot pārrobežu situācijām tādus pienākumus nodokļu jomā, kas atšķiras no tiem, kurus piemēro pilnībā iekšējām situācijām. Citiem vārdiem — EKL 43. pants aizliedz jebkāda veida brīvības veikt uzņēmējdarbību vai kapitāla brīvas aprites ierobežojumus, kas pārsniedz to, kas neizbēgami izriet no tā, ka nodokļu sistēmas ir valstiskas, izņemot, ja šāds ierobežojums ir pamatots un samērīgs [37].

39. Tas nozīmē, ka, lai tam tiktu piemērots EKL 43. pants, nelabvēlīgai attieksmei nodokļu jomā jāizriet no tiešas vai slēptas diskriminācijas, kas izriet no viena nodokļu tiesiskā regulējuma, nevis tikai no divu vai vairāku dalībvalstu nodokļu administrācijas līdzāspastāvēšanas, atšķirībām starp valstu nodokļu sistēmām vai kompetences nodokļu jomā sadalījuma starp divām nodokļu sistēmām [38].

40. Gadījumā, ja viena dalībvalstis izmanto savu nodokļu kompetenci pasaulē (proti, savu rezidences valsts kompetenci), kā es norādīju savos secinājumos lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, šis princips būtībā nozīmē, ka šai valstij jāattiecas pret tās rezidentu gūtajiem ārvalsts izcelsmes ienākumiem atbilstoši tam, kā tā ir sadalījusi savu ar nodokli apliekamo summu. Ciktāl tā ir sadalījusi savu ar nodokli apliekamo summu, tajā ietverot šo ārvalsts izcelsmes ienākumu — proti, uzskatot to par ar nodokli apliekamu ienākumu — tā nedrīkst nošķirt ārvalsts izcelsmes ienākumus no valsts izcelsmes ienākumiem [39]. It īpaši tās tiesību aktos nedrīkst iekļaut atšķirīgu attieksmi pret ārvalsts izcelsmes ienākumiem nelabvēlīgāk nekā pret valsts izcelsmes ienākumiem.

41. Pirmais jautājums būtībā ir par to, vai EKL 43. pants atļauj dalībvalstij, kas īsteno savu rezidences valsts nodokļu kompetenci, aizsargāt dividendes pret ekonomisko dubul-

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

36 — Skat. 2. zemsvītras piezīmi.

37 — Plašākus argumentus šajā sakarā skat. manos iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētajos secinājumos lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, 31.–54. punkts.

38 — *Ibidem*, 55. punkts.

39 — *Ibidem*, 58. punkts.

to nodokļu uzlikšanu, izmantojot atlaides metodi ārvalsts izcelsmes ienākumiem, kuri

1) Apvienotās Karalistes sabiedrību, kurām pieder mazāk kā 10 % no balsstiesībām dividendes izmaksājošā sabiedrībā, gadījumā (kuras es definēju kā "portfeļa dalība") piešķīra atlaidi tikai par nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā, ko iekasēja dividenžu izcelsmes valsts, un

2) Apvienotās Karalistes sabiedrību, kuras tieši vai netieši kontrolēja vai kuras bija tādu sabiedrību, kuras tieši vai netieši kontrolēja ne mazāk kā 10 % no balsstiesībām dividendes izmaksājošā sabiedrībā (kuru es definēju kā "līdzdalības portfelis"), meitas uzņēmumi, gadījumā piešķīra nodokļa atlaidi par pamatā esošo ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli par ienākumiem, no kuriem tika izmaksātas dividendes.

42. Vispirms attiecībā uz līdzdalības portfeļa veida dalību — kā norāda Apvienotā Karaliste un Komisija — Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums ļauj sasniegt mērķi novērst dubulto ekonomisko nodokļu uzlikšanu dividendēm gan valsts izcelsmes ienākumu, gan ārvalsts izcelsmes ienākumu gadījumos. Tomēr šo mērķi sasniedz ar divām atšķirīgām metodēm: valsts izcelsmes ienākumu gadījumā — atbrīvojot no sabiedrību ienākuma nodokļa sabiedrībai izmaksājamās dividendes; ārvalsts izcelsmes ienākumu gadījumā — piešķirot nodokļa atlaidi par ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokļa apmēru, kas samaksāts par peļņu, ko veido dividendes.

43. Principā, tikai dalībvalstu ziņā ir izvēlēties, vai un kā novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu dividendēm; proti, vai tās izmanto klasisko (ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana netiek novērsta), plānojuma, atbrīvojuma vai ieskaitīšanas sistēmu (pilnīga vai daļēja ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršana). Ja tās tiek piemērotas vienādā veidā ārvalsts un valsts izcelsmes ienākumiem, katra no šīm sistēmām ir pilnībā saderīga ar EKL 43. pantu [40].

44. Tādējādi, piemēram, principā ir iespējams piemērot uz nodokļa atlaidi pamatoto metodi ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai tādā veidā, kas ir saderīgs

40 — Skat. arī, piemēram, iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētās Direktīvas 4. pantu, kas atļauj mātes uzņēmuma dalībvalstij, kas saņem sadalīto peļņu, izvēlēties piemērot vai nu atbrīvojuma, vai nodokļa atlaides metodi dividenžu aplikšanai ar nodokļiem.

ar EKL 43. pantu. Piemērs tam ir Tiesas spriedums lietā *Manninen* [41] attiecībā uz Somijas tiesisko regulējumu, kurā Somija piešķīra Somijas akcionāriem pilnu Somijas sabiedrību ienākuma nodokļa atlaidi par peļņu, ko sadala dividendēs, bet nepiešķīra nodokļa atlaidi par samaksāto ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli attiecībā uz ārvalsts izcelsmes peļņu, ko sadala dividendēs. Tiesa atzina, ka EKL 56. pants noteica pienākumu Somijai attiecināt šo nodokļa atlaidi arī uz sabiedrību ienākuma nodokli, kas tika uzlikts citas dalībvalsts (Zviedrijas) izcelsmes dividendēm, un norādīja, ka Somijas tiesiskajā regulējumā Somijas nodokļu maksātājam, kas iegulda kapitālu Zviedrijas sabiedrībā, nebija iespējams novērst dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības, kurā tika veikts ieguldījums, sadalītajai peļņai [42]. Savukārt nodokļa atlaides piešķiršana Zviedrijas izcelsmes dividendēm atļautu novērst dubulto nodokļu uzlikšanu dividendēm, pret kurām būtu tāda pati attieksme kā pret valsts izcelsmes ienākumiem [43].

ienākuma nodokļa likme bija augstāka nekā Apvienotās Karalistes nodokļa likme, radītu situāciju, ka par šīm ārvalsts izcelsmes dividendēm jāmaksā lielāks nodoklis nekā par Apvienotās Karalistes izcelsmes dividendēm (tā kā Apvienotā Karaliste piešķir nodokļa atlaidi tikai par Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa likmes apmēru un nevis visu samaksāto ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokļa apmēru). Lai gan vienā ziņā tas "ierobežo" ieguldījumus ārvalsts meitas uzņēmumos, salīdzinot ar meitas uzņēmumiem Apvienotajā Karalistē, šāda situācija ir labs piemērs ierobežojumam, kas izriet tikai no valsts nodokļu sistēmu atšķirībām, uz kurām neattiecas EKL 43. pants [44]. Līdzīgi, ja nodokļu maksātājiem, kas saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, nodokļu atlaides sistēmas gadījumā var būt noteikts pienākums veikt papildu formalitātes, lai pierādītu ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokļa summu nodokļa atlaides saņemšanai, tad runa ir tikai par tā saucamo "kvazi-ierobežojumu", kas neizbēgami izriet no tā, ka nodokļu administrācija pašreiz ir valsts līmenī [45].

45. Protams, ir taisnība, ka ar nodokļa atlaidi pamatotās sistēmas piemērošana Apvienotajā Karalistē ārvalsts izcelsmes dividenžu dubultās ekonomiskās aplikšanas ar nodokļiem novēršanai gadījumā, kad sabiedrības ienākumiem piemērotā ārvalsts sabiedrību

46. Kopumā tas, ka šī nodokļa atlaides sistēma tika piemērota dubultās ekonomiskās nodokļu uzlikšanas novēršanai, principā ir saderīgi ar EKL 43. pantu.

41 — Skat. iepriekš 33. zemsvītras piezīmi.

42 — Iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Manninen*, 36. punkts.

43 — Skat. iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*, 48. punkts.

44 — Skat. manus iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētos secinājumus lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, 43. un turpmākie punkti.

45 — Tāpat skat. ģenerāladvokātes Kokotes [*Kokott*] iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minētos secinājumus lietā *Manninen*, 74. punkts.

47. Tomēr iesniedzējtiesa jautā, vai EKL 43. pants ļauj dalībvalstij piemērot atbrīvojuma sistēmu valsts izcelsmes dividendēm un nodokļa atlaides sistēmu ārvalsts izcelsmes dividendēm. Atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no tā, vai šī atšķirīgā attieksme ir neizdevīga ārvalsts izcelsmes dividendēm.

48. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste un Komisija izskaidro, ka valsts kontekstā atbrīvojuma un nodokļa atlaides sistēmu sekas ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai ir vienādas. Savukārt nodokļu atlaides sistēmas piemērošana valsts izcelsmes ienākumiem tomēr radītu nevajadzīgas papildu administratīvās izmaksas, bet atbrīvojuma sistēma, kurai ir tāds pat rezultāts, ir daudz vienkāršāka, un tās administrēšana ir lētāka. Tāpat atbrīvojuma sistēmas, kas attiecas uz vietējās izcelsmes dividendēm (atbrīvojums) un ārvalsts izcelsmes dividendēm (atlaide), ir vienādas sekas, jo abos gadījumos tās novērš ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu.

49. *Test Claimants* šo secinājumu apstrīd. Tie apgalvo, ka starp atbrīvojumu un atlaides sistēmām pastāv atšķirība, ja dividendes izmaksājošais Apvienotās Karalistes meitas uzņēmums saskaņā ar īpašām normām par Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma atbrīvojumu no nodokļa un nodokļu priekšrocībām (piemēram, ja runa ir par ieguldījumiem vai izpēti un attīstību) faktiski ir samaksājusi zemāku sabiedrību ienākuma nodokļa likmi nekā Apvienotajā Karalistē. Atbrīvojuma sistēmā šī priekšrocība tiek "nodota" saņēmējam mātes uzņēmumam, proti, par izmaksātajām dividendēm tādējādi ir samaksāts zemākas likmes nodoklis nekā Apvienotās Karalistes parastā sabiedrību ienākuma nodokļa likme. Tomēr nodokļa atlaides sistēmā, kas tiek piemērota valsts kontekstā, ja par peļņu — atbilstoši atbrīvojumiem un atvieglojumiem — faktiski ir samaksāts zemākas likmes sabiedrību ienākuma nodoklis, tad šī likme vienmēr tiks "paaugstināta" Apvienotās Karalistes standarta sabiedrību ienākuma nodokļa likmei, kāda bija spēkā brīdī, kad mātes uzņēmumam veica izmaksu [46]. Tāpat ārvalsts izcelsmes dividenžu gadījumā nodokļa atlaides sistēmas rezultātā Apvienotā Karaliste visos gadījumos paaugstina ārvalstī samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa apmēru līdz Apvienotās Karalistes nodokļa parastajai likmei, neņemot vērā sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvojumus, kas piešķirti meitas uzņēmumiem.

50. Tāpēc šķiet, ka Apvienotajā Karalistē piemērotā nodokļu atlaides sistēma dubultās ekonomiskās nodokļu uzlikšanas novēršanai ārvalsts izcelsmes dividendēm var radīt mazāk izdevīgas sekas nekā vienkārša atbrīvojuma sistēma, kas tiek piemērota valsts izcelsmes dividendēm. Lai gan atbrīvojuma

46 — Pēc analoģijas skat., kā valsts līmenī darbojas Somijas nodokļa atlaides ieskaita sistēma, papildinot par sadalīto peļņu samaksāto nodokli līdz 29 %, kas ir parastā Somijas sabiedrību ienākuma nodokļa likme (starpība jāmaksā dividendes izmaksājošam uzņēmumam), skat. iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*, 11. punkts.

sistēmā iepriekš piešķirtais atbrīvojums no sabiedrību ienākuma nodokļa un tā atvieglojums var tikt nodots dividendes saņemošajam mātes uzņēmumam, tas nevar notikt nodokļa atlaides sistēmā, jo dividendēm uzliktais nodoklis tiek paaugstināts līdz Apvienotās Karalistes parastajai sabiedrību ienākuma nodokļa likmei. Šajos gadījumos par šādas pieejas sekām var uzskatīt to, ka Apvienotā Karaliste piemēro atšķirīgu (zemāku) nodokļa likmi valsts izcelsmes dividendēm nekā ārvalsts izcelsmes dividendēm.

51. Rodas nākamais jautājums — vai šāda diskriminējoša attieksme ir pamatota. Par šo jautājumu Apvienotā Karaliste savos apsvērumos apstrīd, ka jebkādus ierobežojumus var pamatot ar fiskālo konsekvenci. Tā apgalvo, atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, ka Apvienotās Karalistes sistēma novērš ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu gan ārvalsts, gan vietējās izcelsmes dividendēm. Fiskālā konsekvence pārrobežu situācijās var tikt saglabāta tāpēc, ka dividendes saņemošais mātes uzņēmums saņem nodokļa atlaidi par visu ārvalstī samaksāto nodokli par peļņu, kas tiek sadalīta dividendēs. Patiešām, kā es norādīju iepriekš, ka Apvienotās Karalistes argumenti skaidri parāda, ka principā nodokļa atlaides sistēmas piemērošana var pilnībā būt saderīga ar EKL 43. pantu, bet tie nepamato iespējamo atšķirīgo attieksmi, par kuru tika runāts iepriekš, pret ārvalsts un valsts izcelsmes ienākumiem attiecībā uz iespēju iepriekš saņemtos nodokļa atvieglojumus nodot dividenžu saņēmējiem mātes uzņēmumiem.

52. Tāpēc, nepastāvot mehānismam, kas ļautu šādus nodokļu atvieglojumus ņemt vērā vienādā veidā attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm un valsts izcelsmes dividendēm, — kas šajā lietā netiek apstrīdēts — manuprāt, Apvienotās Karalistes nodokļu normas tādu sabiedrību dividendēm, kuru dalība nav tikai finanšu dalība (ko es iepriekš apzīmēju kā "līdzdalības portfelis") ir pretrunā EKL 43. pantam.

53. Attiecībā uz sabiedrībām, kurām pieder dalība tikai portfeļa apmērā un kurām tika piešķirta nodokļa atlaide tikai par nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā par ārvalsts izcelsmes dividendēm, Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums šķiet skaidri diskriminējošs. Lai gan Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodoklis netika piemērots dividendēm, kuras Apvienotās Karalistes sabiedrības saņēma no dalības citā Apvienotās Karalistes sabiedrībā, šis pats Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodoklis tika piemērots dividendēm no šādas dalības citā

dalībvalstī rezidentē sabiedrībā, izņemot tikai atlaidi par nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā (un nevis par samaksāto ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli). Citiem vārdiem, Apvienotā Karaliste, īstenojot savu kompetenci, ir izvēlējusies pilnībā novērst ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu dividendēm tikai no finanšu portfeļa dalības citā Apvienotās Karalistes sabiedrībā, nepiešķirot šo pašu priekšrocību dividendēm no līdzīgas dalības ārvalsts sabiedrībā. Šī attieksme pret ārvalsts izcelsmes ienākumiem, kas ir ietverta tās nodokļu kompetencē, ir izteikti mazāk labvēlīga pret ārvalsts izcelsmes ienākumiem nekā pret līdzvērtīgiem valsts izcelsmes ienākumiem.

54. Savos rakstveida un mutiskajos apsvērumos Apvienotā Karaliste to mēģināja pamatot ar to, ka piešķirt un uzraudzīt nodokļu atlaides piešķiršanu par samaksāto ārvalsts nodokli attiecībā uz mazāku dalību būtu nesamērīgi dārgi un sarežģīti, kas nodokļu maksātājiem radītu novēlojumus un tiesiskās paļāvības trūkumu.

55. Mani šis arguments nepārliecina. Lai gan patiešām nodokļu atlaides piešķiršana par dividendēm, kas izriet no portfeļa dalības ārvalsts sabiedrībā, radītu papildu administratīvu darbu Apvienotās Karalistes iestādēm, šis uzdevums nav nesamērīgs ar labumu, kādu gūs attiecīgie Apvienotās Karalistes korporatīvie akcionāri no ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas. Šajā sakarā es atsaukšos uz iepriekš minēto Tiesas spriedumu lietā *Manninen*, kurā Tiesa nosprieda, ka saskaņā ar EKL 56. pantu Somijai bija jāattiecina tās nodokļa atlaides ieskaitīšanas sistēma uz sabiedrību ienākuma nodokli, kas tika uzlikts no Zviedrijas saņemtajām dividendēm, pēc tam, kad tā noraidīja argumentus, kas pamatojās ar iespējamām nodokļa maksātāja vai nodokļa administrācijas grūtībām iegūt nepieciešamo informāciju par citā dalībvalstī samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli [47]. Lai gan, kā Tiesa norādīja, nodokļa atlaides, kas tika piešķirtas Somijas rezidentiem akcionāram, kurš saņem dividendes no citā dalībvalstī dibinātas sabiedrības, aprēķinā būtu jāņem vērā šīs sabiedrības faktiski samaksātā nodokļa summa, kas izriet no vispārējās nodokļa bāzes aprēķina noteikumiem, kā arī šajā pēdējā dalībvalstī piemērojamā sabiedrību ienākuma nodokļa likme, taču "iespējamās grūtības saistībā ar faktiski samaksātā nodokļa noteikšanu jebkurā gadījumā nevar pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kāds tas izriet no pamata lietā apskatītā tiesiskā regulējuma" [48]. Tieši tādi paši apsvērumi jāpiemēro arī šajā lietā. Jānorāda, ka, ja tā vēlētos izvairīties no papildu administratīvā sloga, Apvienotā Karaliste vienmēr var atbrīvot šādas dividendes no Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa (kā tas notiek attiecībā uz Apvienotās Karalistes izcelsmes dividendēm, ko izmaksā portfeļa dalības sabiedrības).

56. Šo iepriekš minēto iemeslu dēļ es piedāvāju Tiesai atbildēt uz pirmo jautājumu,

47 — Attiecībā uz šiem argumentiem skat. ģenerāladvokātes Kokotes secinājumu 77. punktu iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Manninen*.

48 — Iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Manninen*, 54. punkts.

ka EKL 43. un 56. pantam pretrunā ir tas, ka dalībvalsts saglabā un piemēro pasākumus, kuri atbrīvo no sabiedrību ienākuma nodokļa ienākumus no dividendēm, kuras saņem šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība no citas rezidentes sabiedrības, un kuri pakļauj dividendes, ko saņēmusi rezidente sabiedrība no citas dalībvalsts rezidentes sabiedrības, šim sabiedrību ienākuma nodoklim pēc tam, kad tiek piešķirts iepriekšējs atbrīvojums no nodokļa par nodokļa ieturējuma apmēru ienākuma gūšanas vietā par šīm dividendēm, un pie noteiktiem nosacījumiem — no nerezidenšu sabiedrību iepriekš samaksātā nodokļa par to peļņu, ko tās guvušas savā rezidences valstī.

C — *Otrais un trešais jautājums*

57. Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai gadījumā, ja dalībvalstī pastāv sistēma, kura noteiktos apstākļos nosaka *ACT*, veicot sabiedrības rezidentes dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, un piešķir nodokļu atlaidi par šīm dividendēm šīs dalībvalsts rezidentiem akcionāriem, vai šī dalībvalsts pārkāpj EKL 43. vai 56. pantu vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu vai 6. pantu, ja dalībvalsts patur spēkā un piemēro pasākumus, kas atļauj sabiedrībai rezidentei izmaksāt dividendes saviem akcionāriem bez pienākuma maksāt *ACT*, ja tā ir saņēmusi dividendes no šīs dalībvalsts rezidentēm sabiedrībām (tieši vai netieši, ar citu šīs dalībvalsts rezidenšu sabiedrību starpniecību), un kas neatļauj sabiedrībai rezidentei izmaksāt dividendes saviem akcionāriem bez pienākuma maksāt *ACT* par saņemtajām dividendēm no sabiedrībām nerezidentēm.

58. Ar savu trešo jautājumu valsts tiesa jautā, vai Kopienu tiesībām pretrunā ir tas, ka dalībvalsts patur spēkā un piemēro pasākumus, kas atļauj maksājamo *ACT* summu ieskaitīt dividenžu maksātājas sabiedrības, kā arī citu grupas sabiedrību, kas ir šīs dalībvalsts rezidentes, par šo peļņu maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, bet kas

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

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

59. Tādējādi otrais jautājums attiecas uz Apvienotās Karalistes tiesiskā regulējuma īpatnību pamata lietā, proti, kurā

1) Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrības, kas saņem dividendes no tādām Apvienotās Karalistes sabiedrībām, kuras šo dividenžu izmaksas brīdī ir samaksājušas *ACT*, saņēma nodokļa atlaidi, kas vienāda ar peļņas sadalītājas sabiedrības samaksāto *ACT*, kas nozīmē, ka *ACT* tika samaksāts tikai vienu reizi par izmaksātajām dividendēm Apvienotās Karalistes rezidentēm — sabiedrību grupu dalībniecēm; lai gan

2) Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrības, kas saņēma dividendes no Apvienotās Karalistes nerezidentēm sabiedrībām, nesaņēma šādu nodokļa atlaidi un tādēļ tām bija jāmaksā *ACT* par pilnu tām izmaksātās peļņas summu. Trešais jautājums attiecas uz apstrīdētā tiesiskā regulējuma īpatnību, ka ārvalstī samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, kas samaksāts par ārvalsts izcelsmes dividendēm, nevar ieskaitīt *ACT*, bet tikai Apvienotās Karalistes *MCT*. Tomēr, tā kā samaksāto *ACT* var ieskaitīt tikai Apvienotās Karalistes *MCT*, tas nozīmēja, ka sabiedrības ar ievērojamu ārvalsts izcelsmes ienākumu var būt situācijā, kad tās nevar ieskaitīt *ACT* (proti, samaksāto *ACT*, ko nevarēja ieskaitīt *MCT*, kas sabiedrībai jāmaksā par šo finanšu gadu, tā saucamā "*ACT* pārmaksa"). Lai gan pastāv iespēja šo *ACT* pārmaksu ieskaitīt (piemēram, to ieskaitot maksājamā *MCT* par citiem gadiem — pirms vai pēc šī gada — vai to pārskaitot Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām), ne visas sabiedrības var šos noteikumus izmantot.

60. Tā kā šie divi jautājumi attiecas uz elementiem, kas valsts kontekstā ir Apvienotās Karalistes tiesiskā regulējuma papildu pazīmes, manuprāt, sistēmas pilnas sekas var izvērtēt, apskatot šos abus jautājumus kopā.

1) Saderība ar EKL 43. pantu (un 56. pantu)

61. Kā norādīju iepriekš, EKL 43. pants aizliedz Apvienotajai Karalistei, ciktāl tā ir sadalījusi savu nodokļu bāzi, lai ietvertu ārvalsts izcelsmes ienākumu, diskriminēt ārvalsts un vietējās izcelsmes ienākumus [49]. Tiesa ir vairākkārtīgi nospriedusi, ka diskriminācija pastāv, ja līdzīgām situācijām tiek

49 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, 58. punkts.

piemēroti atšķirīgi noteikumi vai ja tie paši noteikumi tiek piemēroti atšķirīgām situācijām [50].

62. Šeit jautājums ir par to, vai, piešķirot nodokļu atlaidi Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrībām, ja iepriekš par dividendēs izmaksāto peļņu ir samaksāts Apvienotās Karalistes *ACT*, un nosakot, ka *ACT* var ieskaitīt tikai Apvienotās Karalistes *MCT*, Apvienotā Karaliste atšķirīgi izturas pret sabiedrībām, kuras atrodas līdzīgās situācijās.

63. Iespējamā atšķirīgā attieksme pretstata Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrības, kas saņem dividendes, par kurām jau ir samaksāts *ACT* (kas dod tiesības saņemt nodokļa atlaidi par jau samaksāto *ACT* par peļņu, iespēja ieskaitīt samaksāto *ACT* maksājamā *MCT*), tām sabiedrībām, kas saņem dividendes, par kurām ir samaksāts tikai ārvalsts sabiedrību ienākuma nodoklis (bez tiesībām saņemt ienākuma nodokļa atlaidi, tā kā par peļņu nav samaksāts *ACT*, bez iespējas ieskaitīt samaksāto *ACT* ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokļa summā). Pirmais risināmais punkts ir tas, vai šīs divas sabiedrību grupas ir salīdzināmās situācijās.

64. Apvienotā Karaliste uzskata, ka tas tā nav. Attiecībā uz sabiedrību ienākuma nodokļa atlaidi, Apvienotā Karaliste uzsver, ka tā tiek piešķirta tikai dividendēm, par kurām jau ir samaksāts *ACT*, nevis tām, par kurām *ACT* nav samaksāts. Sabiedrības, kas saņem dividendes, par kurām ir samaksāts *ACT*, un sabiedrības, kas saņem dividendes, par kurām *ACT* nav samaksāts, nav salīdzināmās situācijās. Patiešām, tā kā sabiedrības, kas nav Apvienotās Karalistes rezidentes, nemaksā *ACT* par sadalāmo peļņu, par to izmaksātām dividendēm nevar piešķirt šo sabiedrību ienākuma nodokļa atlaidi. Tomēr nepastāv noteikums par nodokļa atlaides piešķiršanu tikai ar nosacījumu, ka dividenžu izmaksātājām sabiedrībām ir Apvienotās Karalistes "pilsonība", vienīgais noteikums ir tāds, ka par dividendēm ir jau jābūt samaksātam *ACT*. Turklāt attiecībā uz normu, ka *ACT* var ieskaitīt tikai Apvienotās Karalistes *MCT*, Apvienotā Karaliste norāda, ka tas nediskriminē tās sabiedrības, kas saņem ārvalsts izcelsmes dividendes: katrā ziņā Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrības var *ACT* ieskaitīt *MCT* summās tieši tādā pašā veidā.

65. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāapskata saikne starp ārvalsts sabiedrību ienā-

50 — Skat., piemēram, 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 26. punkts) un tajā minēto judikatūru.

kuma nodokli, kas samaksāts par Apvienotās Karalistes nerezidenšu sabiedrību ienākumiem, "parastu" Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokli (*MCT*), kas samaksāts par Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību gūtajiem ienākumiem, un *ACT*, kas samaksāts par Apvienotās Karalistes sabiedrību sadalīto peļņu.

66. Šajā sakarā ir lietderīgi atcerēties Tiesas spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c. [51], kurš bija par to, vai Kopienu tiesības atļauj Apvienotajai Karalistei piemērot sistēmu, kurā Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām ir iespēja izmaksāt dividendes to mātes uzņēmumam, nemaksājot *ACT*, ja to mātes uzņēmums ir Apvienotās Karalistes rezidents, bet ne tad, ja mātes uzņēmums ir citas dalībvalsts rezidents (šo sistēmu sauca — "grupas atbrīvojums no nodokļa"). Lai pamatotu šādas priekšrocības liegšanu meitas uzņēmumiem, kuru mātes uzņēmums nebija Apvienotās Karalistes rezidents, Apvienotās Karalistes valdība cita starpā norādīja, ka meitas uzņēmumu rezidentu ar mātes uzņēmumu rezidentu situācija nav salīdzināma ar to, kādā ir meitas uzņēmumi rezidenti ar mātes uzņēmumu nerezidentu. It īpaši, ja pirmajā gadījumā *ACT* samaksa tika vienkārši pagarināta, piešķirot grupas atbrīvojumu no nodokļa (proti, Apvienotās Karalistes mātes uzņēmumam, veicot peļņas sadali, pašam bija jāsamaksā *ACT*), tad pēdējā gadījumā grupas atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana nozīmētu, ka *ACT* netiek samaksāts vispār [52].

51 — Skat. 12. zemsvītras piezīmi.

52 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 46.–48. punkts.

67. Tiesa noraidīja šo argumentu šādu iemeslu dēļ:

"Pirmkārt, ciktāl *ACT* nekādā gadījumā nav nodoklis par dividendēm, bet drīzāk sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums, nav pareizi uzskatīt, ka, piešķirot mātes uzņēmumu nerezidentu meitas sabiedrībām rezidentēm iespēju izvēlēties grupas ienākumu aplikšanas ar nodokļa sistēmu, meitas sabiedrībai būs iespēja izvairīties Apvienotajā Karalistē no jebkāda nodokļa samaksas par dividendēs izmaksāto peļņu.

Sabiedrību ienākuma nodokļa daļa, kas izvēlētajā grupas ienākuma sistēmā meitas sabiedrībai rezidentei nav jāmaksā avansā, ja tā izmaksā dividendes savam mātes uzņēmumam, principā tiek iekasēta tad, kad meitas uzņēmums maksā *MCT*. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka citas dalībvalsts rezidentes sabiedrības meitas uzņēmumam rezidentam Apvienotajā Karalistē ir jāmaksā *MCT* par peļņu tādā pašā veidā, kā to dara mātes uzņēmuma rezidenta meitas uzņēmums rezidents.

[..]

Otrkārt, tas, ka mātes uzņēmumam nerezidentam pretēji mātes uzņēmumam rezidentam nav jāmaksā *ACT*, kad tas izmaksā dividendes, nevar pamatot atteikumu mātes uzņēmuma nerezidenta meitas uzņēmumam rezidentam saņemt atbrīvojumu no *ACT*, kad tas izmaksā dividendes savam mātes uzņēmumam.

Tas, ka mātes uzņēmumam nerezidentam nav jāmaksā *ACT*, ir izskaidrojams ar to, ka tam nav jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis Apvienotajā Karalistē, jo šis nodoklis tam ir jāmaksā savā dibināšanas valstī. Tādējādi loģiski ir tas, ka šim uzņēmumam nebūtu jāveic tāda nodokļa avansa maksājumi, kurš tai nekad nebūs jāmaksā" [53].

68. No šiem apsvērumiem ir skaidrs — kam es piekrītu —, ka *ACT* šajā lietā ir jāuzskata par Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumu. Patiešām, kā norāda Apvienotā Karaliste, *ACT* piemīt dažas pazīmes, kas to nošķir no "parasta" sabiedrību ienākuma nodokļa. It īpaši *ACT* maksā tad, ja sabiedrība izmaksā dividendes, to aprēķina atkarībā no dividenžu summas un uz to neattiecas atbrīvojumi, kas ir piemērojami *MCT*. Tomēr man šķiet, ka šīs atšķirības loģiski izriet no tā, ka *ACT* pēc sava rakstura un nosaukuma norāda, ka tas tiek iekasēts pirms "parasta" Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa (*MCT*). Tādējādi Apvienotās Karalistes sistēmā *ACT*, ko maksā dividenžu izmaksāšanas brīdī, varētu vēlāk ieskaitīt sabiedrības *MCT* par tās peļņu attiecīgajā pārskata periodā, kaut gan ar zināmiem ierobežojumiem.

69. Līdz ar to Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrības, kas saņem dividendes, par kurām ir samaksāts *ACT*, un tās, kas saņem dividendes, par kurām ir samaksāts ārvalsts sabiedrību ienākuma nodoklis, principā ir salīdzināmās situācijās. Tas izriet no tā, ka, līdzīgi kā Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kas izmaksā dividendes, parasti ir (iepriekš) jāmaksā *MTC* — kurš dividenžu izmaksātājiem ietver arī *ACT* — Apvienotās Karalistes sabiedrībām nerezidentēm, kuras arī izmaksā dividendes, principā arī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis savā rezidences valstī.

70. Nākamais jautājums ir, vai šeit aplūkotajiem Apvienotās Karalistes tiesību aktiem ir tādas sekas, ka attieksme pret akcionāru sabiedrībām, kas saņem sadalīto peļņu no Apvienotās Karalistes sabiedrībām nerezidentēm, bija mazāk labvēlīga salīdzinājumā ar attieksmi pret tām sabiedrībām, kas saņem

53 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 52., 53., 55. un 56. punkts.

sadalīto peļņu no Apvienotās Karalistes sabiedrībām rezidentēm.

71. Lai gan pirmajām sabiedrībām bija jāmaksā *ACT* par saņemtajām sadalītajām dividendēm, otrā veida sabiedrības bija faktiski atbrīvotas (piešķirot nodokļu atlaidi) no *ACT*, ciktāl *ACT* jau bija samaksāts iepriekš par dividenžu sadali. Turklāt abos gadījumos jau samaksāto *ACT* var ieskaitīt tikai Apvienotās Karalistes *MCT*, nevis ārvalsts sabiedrību ienākuma nodoklī, kas samaksāts par sadalīto peļņu.

72. Manuprāt, tas skaidri norāda uz mazāk labvēlīgu attieksmi pret ārvalsts izcelsmes dividendēm.

73. Apvienotās Karalistes sistēmas, kas tiek piemērota valsts kontekstā, mērķis un sekas bija nodrošināt, ka akcionāru sabiedrību līmenī pilnībā ir novērsta dubultā ekonomiskā nodokļa uzlikšana. Pateicoties piešķirtajai sabiedrību ienākuma nodokļa atlaidei, *ACT* sadales "virknē" bija jāmaksā tikai vienreiz. Turklāt pārskata periodā samaksāto *ACT* varēja ar noteiktiem ierobežojumiem ieskaitīt *MCT*. *ACT*, kuru nevarēja ieskaitīt šajā pārskata periodā (tā saucamā "*ACT* pārmaksa"), potenciāli varēja ieskaitīt ar citām konkrētām metodēm, piemēram, to varēja pārskaitīt ieskaita veidā vai nu uz iepriekšējo vai nākamo pārskata periodu Apvienotās Karalistes *MCT*, vai nododot to Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumiem rezidentiem.

74. Tomēr Apvienotās Karalistes sistēma nenodrošināja pilnīgu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu ārvalsts izcelsmes dividendēm akcionāru sabiedrību līmenī. Tas radās tāpēc, ka:

1) *ACT* tika uzlikts visai ārvalsts izcelsmes peļņai tās sadales laikā (kā norādīts nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu otrajā jautājumā), bet

2) ārvalstī samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli nevarēja ieskaitīt *ACT* (kā norādīts nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu trešā jautājuma a) punktā) un

3) dubultās nodokļu uzlikšanas novēršana attiecībā uz jau samaksāto ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli, ja to varēja piešķirt (proti, ne tikai finanšu dalības gadījumos), samazināja sabiedrību ienākuma nodokļa parādu, kurā varēja ieskaitīt *ACT* (kā norādīts nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu trešā jautājuma b) punktā).

75. Ciktāl ārvalsts izcelsmes dividenžu gadījumā dubultā ekonomiskā nodokļu uzlikšana netika novērsta pilnībā, kā tas tika izdarīts attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm, Apvienotās Karalistes sistēma bija diskriminējoša, izņemot, ja Apvienotā Karaliste var pierādīt, ka šāda atšķirīga attieksme bija pamatota un samērīga. Tiesa nosprieda, ka, ciktāl tā izvēlas novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu tās rezidentu dividendēm, rezidences valstij ir jānodrošina tāda pati garantija saņemtajām ārvalsts izcelsmes dividendēm un valsts dividendēm, un tādēļ tai ir jāņem vērā samaksātais ārvalstu sabiedrību ienākuma nodoklis [54].

76. Tas, ka ekonomiskā dubultā nodokļa uzlikšana ir normu kombinēšanas rezultāts, nozīmē, ka novērtējums par to, kā varēja panākt ārvalsts izcelsmes dividenžu ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, var izrādīties sarežģīts. Šis jautājums it īpaši rodas no turpmākajiem sestā līdz devītajam jautājumiem. Turpinājumā iztirzāšu, ka valsts tiesai ir jāizvērtē, kā praksē var labot Apvienotās Karalistes diskriminācijas aizlieguma pārkāpumu, ar nosacījumu, ka šādai labošanai ir jābūt adekvātai un efektīvai, lai atjaunotu vienādo EKL 43. un 56. pantā garantēto attieksmi.

77. Tomēr es piebildīšu, ka, ciktāl ir iespējams vienādā mērā pilnībā novērst dubulto ekonomisko nodokļa uzlikšanu ārvalsts un valsts izcelsmes dividendēm, Apvienotajai Karalistei principā ir tiesības prasīt, lai jebkāds atlikušais Apvienotās Karalistes "sabiedrību ienākuma nodoklis" par ārvalsts izcelsmes ienākumiem tiek samaksāts avansā, kad peļņa tiek sadalīta (piemēram, *ACT*). Manuprāt, tas izriet no tā, ka Apvienotajai Karalistei ir izvēles brīvība attiecībā uz veidu, kādā tā organizē savu nodokļu sistēmu, ja tā šo sistēmu valsts un ārvalsts izcelsmes ienākumiem piemēro nediskriminējoši. Tāpat kā Apvienotā Karaliste prasa avansā samaksāt Apvienotās Karalistes "sabiedrību ienākuma nodokļa" summu par valsts izcelsmes sadalāmo peļņu, tā principā var prasīt, lai šāda summa, kas pastāv pēc ekonomiskās dubultās nodokļa uzlikšanas novēršanas, tiek samaksāta avansā par ārvalsts izcelsmes sadalāmo peļņu.

78. Šo situāciju nemaina Apvienotās Karalistes arguments, ka neieskaitītā *ACT* pār-

54 — Skat. manus iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētos secinājumus lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, 58. punkts, un tajā minētos spriedumus (it īpaši iepriekš 33. zemsvītras piezīme minētos spriedumus lietā *Manninen* un lietā *Verkooijen* un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp.).

maksa var rasties arī valsts situācijās, t.i., kad Apvienotās Karalistes akcionāra samaksātais *ACT* pārsniedz šī akcionāra Apvienotajā Karalistē maksājamo *MCT* summu (piemēram, ja Apvienotās Karalistes sabiedrībai ir piešķirti ievērojami atbrīvojumi no Apvienotās Karalistes *MCT* un atvieglojumi no tā). Šādā situācijā Apvienotās Karalistes sistēmai joprojām ir mērķis pilnībā novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu valsts izcelsmes dividendēm.

79. Tāpat es nevaru piekrist Apvienotās Karalistes valdības argumentam, ka jebkuru atšķirīgu attieksmi starp akcionāriem, kas saņem ārvalsts un valsts izcelsmes dividendes, var pamatot, balstoties uz vajadzību panākt Apvienotās Karalistes nodokļu sistēmas fiskālo konsekvenci. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka šis pamatojums ir pierādīts šajā lietā tāpēc, ka pastāv tieša saikne starp Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrībai piešķirto nodokļu priekšrocību (*ACT* nodokļa atlaides formā, kas jau ir samaksāts par sadalāmo peļņu) un nodokļa parāda kompensāciju (proti, dividendes izmaksājošās sabiedrības pienākums samaksāt *ACT* par šo izmaksu). Tomēr, kā jau minēju iepriekš, Apvienotās Karalistes sabiedrības nerezidentes, kas sadala peļņu, kaut gan tām nav jāmaksā Apvienotās Karalistes *ACT*, maksā ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli par dividendēs izmaksāto peļņu. Tāpēc ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana ārvalsts izcelsmes dividendēm ir jānovērš, tāpat kā tas tiek darīts attiecībā uz Apvienotās Karalistes izcelsmes dividendēm. Šī iemesla dēļ šis arguments ir jānoraida [55].

2) Saderība ar Direktīvu

80. Valsts tiesa arī jautā, vai noteikumi, kas ierobežo akcionāru sabiedrību, kas saņem dividendes, par kurām jau ir samaksāts *ACT*, tiesības saņemt nodokļu atlaides un ierobežo iespēju ieskaitīt *ACT* Apvienotās Karalistes *MCT* parādā, ir saderīgi ar Direktīvas 4. panta 1. punktu vai 6. pantu, kurus es iepriekš esmu minējis pilnībā.

55 — Papildus jāpiebilst, ka gadījumos, kad Apvienotās Karalistes sistēmas rezultātā ir radusies *ACT* pārmaksa, viena no šī *ACT* "izmantošanas" iespējām bija piešķirt ar *ACT* pārmaksu saistītu nodokļa atlaidi meitas sabiedrībām Apvienotās Karalistes rezidentēm (kuras to varēja ieskaitīt savā *MCT* parāda summā). Kā norādīja Komisija, šāda ieskaitīšanas ierobežošanas iespēja meitas sabiedrībām Apvienotās Karalistes rezidentēm pati par sevi liktos diskriminējoša: ciktāl meitas sabiedrībām Apvienotās Karalistes nerezidentēm bija Apvienotās Karalistes *MCT* parāds, es nesaskatu iemeslu, kāpēc tās līdzīgā veidā nevarētu "izmantot" sava mātes uzņēmuma *ACT* pārmaksu. Tā kā valsts tiesa savā nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu nav īpaši izvirzījusi jautājumu par šīs normas saderību ar Kopienas tiesību normām, šis jautājums nav turpmāk šeit jāapskata.

81. Vispirms jāatzīmē, ka šis jautājums attiecas tikai uz tām peļņas izmaksām, kas ir ietvertas Direktīvas materiālajā piemērošanas jomā un jomā laikā, t.i., izmaksas pēc 1992. gada 1. janvāra starp meitas uzņēmumu un mātes uzņēmumu, kā tas definēts Direktīvā.

82. Direktīvas 4. panta 1. punkts būtībā nosaka, ka, ja mātes uzņēmums saņem sadalītu peļņu no citas dalībvalsts rezidenta meitas uzņēmuma, mātes uzņēmuma rezidences valstij vai nu ir jāatbrīvo šāda peļņa no nodokļiem, vai jāļauj samazināt savu nodokli par apmēru, ko meitas uzņēmums jau samaksājis savā rezidences valstī par šo peļņu.

83. Manuprāt, analīze par Apvienotās Karalistes tiesību normu saderību ar šo noteikumu attiecībā uz dividenžu izmaksām, kas ir Direktīvas piemērošanas jomā [56], rada visumā līdzīgus jautājumus tiem, kurus es tikko apskatīju attiecībā uz EKL 43. pantu un 56. pantu. Tomēr jāpiebilst, ka pienākums, kas uzlikts Apvienotajai Karalistei ar 4. panta 1. punktu, ir šaurāks nekā pienākums, kas uzlikts ar EKL 43. un 56. pantu: ja pēdējais uzliek pienākumu nediskriminēt ārvalsts un valsts izcelsmes ienākumus, pirmais tikai pieprasa, lai mātes uzņēmuma valsts piešķir sabiedrību ienākuma nodokļa atlaidi par jau samaksāto nodokli par izmaksātajām dividendēm līdz atbilstoša vietējā nodokļa apmēram vai arī atbrīvo šīs dividendes no nodokļa.

84. Tā kā šajā lietā Apvienotā Karaliste ir izvēlējusies nodokļa atlaides metodi dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai, tad saskaņā ar 4. panta 1. punktu tās pienākums ir piešķirt nodokļa atlaidi, kas atbilst valsts nodokļa summai, par meitas uzņēmuma Apvienotās Karalistes nerezidenta samaksāto ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli par tā mātes uzņēmumam Apvienotās Karalistes rezidentam izmaksāto peļņu. Tā kā iepriekš minēto iemeslu dēļ *ACT* šajā gadījumā ir jāuzskata par Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumu (lai gan tas ir uzlikts peļņas sadales gadījumā un brīdī), tas kopā ar Apvienotās Karalistes *MCT* ir jāapskata kā tāds, kas veido samaksātajam ārvalsts sabiedrību ienākuma nodoklim "atbilstošo" Apvienotās Karalistes nodokli Direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē. Manuprāt, šajā pantā ietvertā pienākuma būtība ir nodrošināt, ka mātes uzņēmuma rezidences valstī nenotiek ekonomiskā dubultā nodokļa uzlikšana pēc tam, kad ir uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis un, vajadzības gadījumā, nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā no meitas uzņēmuma sadalītās peļņas šī uzņēmuma valstī.

56 — Proti, izmaksājot mātes uzņēmumiem, kuriem pieder vismaz 25 % citas dalībvalsts uzņēmuma kapitāla, abiem uzņēmumiem jāizpilda Direktīvas 2. pantā minētie nosacījumi (skat. Direktīvas 3. pantu).

Apvienotajai Karalistei uzliktais pienākums saskaņā ar šo pantu, tāpat kā ar EKL 43. un 56. pantu, ir nodrošināt, ka tiek novērsta ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana šai sadalāmai peļņai. Šāda interpretācija atbilst Direktīvas mērķim ieviest "nodokļu noteikumus, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli" attiecībā uz sabiedrību grupām [57].

85. Atspēkojot šo viedokli, Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka 4. panta 1. punkts attiecas tikai uz tiem nodokļiem, kas ir iekasēti brīdī, kad mātes uzņēmums saņem sadalīto peļņu no meitas uzņēmuma, nevis uz tādu nodokli kā *ACT*, kas tiek uzlikts, ja un kad notiek peļņas sadale, un tādējādi to nevar uzskatīt par nodokli meitas uzņēmuma sadalītai peļņai. Es nepiekrītu šim argumentam, vēlreiz to pamatojot ar 4. panta 1. punkta mērķi novērst dubultu nodokļa uzlikšanu mātes uzņēmuma rezidences valstī. Apvienotās Karalistes pieņemtā šī panta ierobežotā interpretācija, ja to piemērotu šai situācijai, traucētu šī mērķa sasniegšanai.

86. Šī iemesla dēļ tiktāl, ciktāl Apvienotās Karalistes sistēma neļāva piešķirt nodokļa atlaidi jau samaksātā ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokļa summas apmērā, ko maksā par ārvalsts meitas uzņēmuma izmaksātajām dividendēm, ne tikai attiecībā uz Apvienotās Karalistes *MCT*, bet arī uz jau samaksāto *ACT*, tā ir pārkāpusi Direktīvas 4. panta 1. punktu.

87. Arī valsts tiesa uzdod jautājumu par saderību ar Direktīvas 6. pantu, kurš aizliedz mātes uzņēmuma rezidences valstij iekasēt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no peļņas, ko šis uzņēmums saņem no meitas uzņēmuma.

88. Lai apskatītu šo jautājumu, ir jāatgādina jēdziena "nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā" definīcija Direktīvā. Šajā sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka šis jēdziens attiecas ne tikai uz noteiktiem valsts nodokļu veidiem: "nodokļa, nodevas vai maksājuma raksturs ir jānosaka Tiesai atbilstoši Kopienu tiesībām, saskaņā ar objektīvām īpašībām, uz kuru pamata tas tiek uzlikts, neatkarīgi no tā klasifikācijas valsts tiesību aktos" [58]. Direktīvas 5. panta 1. punkta kontekstā (aizliegums iekasēt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā — meitas uzņēmuma valstī —, izmaksājot peļņu mātes uzņēmumam citā dalībvalstī), Tiesa ir nospriedusi, ka "jebkurš nodoklis peļņai, kas saņemta dividenžu izmaksāšanas valstī, ir nodokļa ieturējums

57 — Skat. Direktīvas preambulas pirmo apsvērumu.

58 — 2003. gada 25. septembra spriedums lietā C-58/01 *Océ Van der Grinten* (*Recueil*, I-9809. lpp., 46. punkts), 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-375/98 *Epson Europe* (*Recueil*, I-4243. lpp., 22. punkts), 2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-294/99 *Athinaïki Zythopoïia* (*Recueil*, I-6797. lpp., 26. un 27. punkts).

ienākumu gūšanas vietā no sadalāmās peļņas Direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē, kur darījums, par kuru jāmaksā nodoklis, ir dividenžu vai jebkuru citu ienākumu no akcijām izmaksāšana, ar nodokli apliekamā summa ir ienākums no šīm akcijām un arī nodokļa maksātājs ir šo akciju turētājs" [59].

89. Piemērojot šos kritērijus Direktīvas 6. pantam (proti, attiecībā uz mātes uzņēmuma rezidences valsts pienākumiem), jebkurš tās iekasētais nodoklis ir jāuzskata par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ja:

a) darbība, par ko uzliek nodokli, ir dividenžu vai jebkura cita ienākuma no akcijām saņemšana,

b) ar nodokli apliekamā summa ir ienākums no šīm akcijām, un

c) nodokļa maksātājs ir šo akciju turētājs.

90. Piemērojot šos kritērijus *ACT* iekasēšanai, man šķiet, ka *ACT* nevar uzskatīt par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā Direktīvas 6. panta izpratnē. Kā uzsvēra Apvienotā Karaliste savos paskaidrojumos, *ACT* netiek iekasēts brīdī, kad mātes uzņēmums saņem dividendes no meitas uzņēmuma, bet drīzāk tad, kad mātes uzņēmums pārdala šīs dividendes saviem akcionāriem, proti, kad dividendes tiek izmaksātas "vēlāk". Darbība, par kuru uzliek *ACT*, tādējādi neļauj šim nodoklim atbilst nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā definīcijai [60].

91. Tāpēc apstrīdētie Apvienotās Karalistes noteikumi, manuprāt, nepārkāpj Direktīvas 6. pantu.

3) Secinājumi par otro un trešo jautājumu

92. Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ es uzskatu, ka tiktāl, ciktāl otrajā un trešajā jautājumā aprakstītā Apvienotās Karalistes sistēma no-

59 — Iepriekš 58. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Océ van der Grinten*, 47. punkts, lietā *Epson Europe*, 23. punkts, un lietā *Athinaiki Zithopiia*, 28. un 29. punkts.

60 — Es piebildīšu, ka uz šo situāciju neattiecas Direktīvas 7. panta 1. punktā noteiktie principi, saskaņā ar kuriem jēdziens "nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā" neattiecas uz sabiedrību ienākuma nodokļa priekšapmaksu vai iepriekšēju samaksu meitas uzņēmuma rezidences dalībvalstī, kas tiek iekasēts saistībā ar peļņas sadalīšanu mātes uzņēmumam. Acīmredzami *ACT* ir nodoklis, kuru iekasē mātes uzņēmuma rezidences dalībvalsts, nevis meitas uzņēmuma dalībvalsts.

drošina pilnu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu sabiedrību līmenī valsts izcelsmes dividendēm, ko izmaksā Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrībām, bet nenodrošina pilnu dubultas ekonomiskas nodokļu uzlikšanas novēršanu dividendēm, kuras šīm pašām sabiedrībām izmaksā citu dalībvalstu rezidentes sabiedrības, šāda prakse ir diskriminējoša un nesaderīga ar EKL 43. un 56. pantu un — attiecībā uz tās piemērošanas jomā esošajām dividenžu izmaksām — Direktīvas 4. panta 1. punktu. Tomēr šī sistēma nepārkāpj Direktīvas 6. pantu.

b) neparedz, ka sabiedrību rezidenšu akcionāri saņem nodokļa atlaidi, lai gan tie to saņemtu par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm, kura pati ir saņēmusi dividendes no sabiedrībām nerezidentēm.

D — *Ceturtais jautājums*

93. Ar šo ceturto jautājumu valsts tiesa jautā Tiesai, vai gadījumā, ja dalībvalstī ir ieviesti pasākumi, kas noteiktos apstākļos paredz, ka, ja rezidentes sabiedrības izvēlas atgūt iekasēto *ACT* par akcionāriem izmaksātajām summām, jo šīs summas izmaksā sabiedrības nerezidentes (šim nolūkam tostarp trešo valstu rezidentes sabiedrības), — tiek pārkāpts EKL 43. vai 56. pants vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts vai šīs direktīvas 6. pants, ja šie pasākumi:

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

94. Šis jautājums ir par saderību ar iepriekš minētajiem Kopienas tiesību noteikumiem attiecībā uz tā saukto "dividendžu par ienākumu ārvalstī" ("foreign income dividend", turpmāk tekstā — "*FID*") sistēmu, kura Apvienotajā Karalistē stājās spēkā 1994. gada 1. jūlijā. Kā es paskaidroju iepriekš, šī sistēma Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai ļāva — pirms akcionāriem tiek izmaksāta dividende naudā — izlemt, ka šī dividende ir dividende par ienākumu ārvalstī. Par šo *FID* ir jāmaksā *ACT*, bet, ja sabiedrība var pierādīt saistību starp šo *FID* un dividendi par ienākumu ārvalstī, tā drīkstēja iesniegt pieteikumu par *ACT* pārmaksas atmaksāšanu, kas rodas attiecībā uz *FID*. Šādu *ACT* pārmaksu var atmaksāt tajā pašā brīdī, kad maksā *MCT*, proti, deviņu mēnešu laikā pēc pārskata perioda beigām, un pēc jebkādu šī perioda maksājumu saistību ieskaitīšanas *MCT*. Akcionāram, kas saņēma *FID*, nebija tiesību uz nodokļa atlaidi saskaņā ar *ICTA* 231. panta 1. punktu, taču fiziska persona, kas saņēma *FID*, tika uzskatīta par tādu, kas ir saņēmusi ienākumu, par kuru ir samaksāts zemākas likmes nodoklis attiecīgajā fiskālajā gadā. Tomēr fiziskām personām akcionāriem ne-

tika atmaksāts samaksātais ienākumu nodoklis, tāpat arī no nodokļa atbrīvotais akcionārs — piemēram, Apvienotās Karalistes pensiju fonds — nevarēja saņemt nodokļa atlaides atmaksāšanu līdzvērtīgu tai, kuru piešķirtu par tādu dividenžu izmaksu, kas nav uzskatāmas par *FID*.

95. Pienākums, kas uzlikts Apvienotajai Karalistei saskaņā ar EKL 43. un 56. pantu gadījumā, ja tā ievieš *FID* sistēmu, bija tieši tāds pats, kādu es aprakstīju iepriekš saistībā ar otro un trešo jautājumu; proti, pienākums nodrošināt līdzvērtīgu un pilnīgu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu gan ārvalsts, gan vietējās izcelsmes dividendēm.

96. Attiecībā uz *FID* sistēmas pazīmēm, kas norādītas ceturtā jautājuma pirmajā daļā, proti — šīs sistēmas uzlikto pienākumu sabiedrībām rezidentēm, kas saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, samaksāt *ACT* par šo dividenžu izmaksāšanu un vēlāk pieprasīt tā atmaksu — šis pienākums nav saderīgs ar EKL 43. un 56. pantu tiktāl, ciktāl šāda *ACT* rezultātā notiek šo ārvalsts izcelsmes ienākumu ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokli. Tas, ka rezidentes sabiedrības vēlāk varēja prasīt to samaksātā *ACT* atmaksāšanu, nav acīmredzams šīs sistēmas pamatojums: pēc analoģijas ar Tiesas apsvērumiem lietā *Metallgesellschaft* u.c. [61], skaidrās naudas plūsmas trūkums šīm sabiedrībām laikā starp *ACT* samaksu un tā atmaksāšanu atspoguļo nelabvēlīgu attieksmi nediskriminācijas principu piemērošanas izpratnē [62].

97. Ceturtā jautājuma otrā daļa attiecas uz *FID* sistēmas pazīmi, saskaņā ar kuru, ciktāl Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības ir saņēmušas dividendes no nerezidentēm sabiedrībām, šie Apvienotās Karalistes sabiedrību akcionāri vēlāk nevar saņemt nodokļa atlaidi, kuru tie būtu saņēmuši par Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības izmaksātajām dividendēm, kura pati tās nav saņēmusi no sabiedrībām nerezidentēm.

98. Šajā sakarā tiktāl, ciktāl Apvienotā Karaliste izvēlējusies novērst dubulto ekonomisko nodokļu uzlikšanu, piešķirot nodokļa atlaidi valsts izcelsmes dividendēm, EKL 43. un 56. pants nosaka pienākumus līdzvērtīgā veidā novērst dubulto ekonomisko nodokļu uzlikšanu ārvalsts izcelsmes dividendēm [63].

61 — Skat. 12. zemsvītras piezīmi.

62 — Skat. iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 44. punkts.

63 — Skat. iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*.

99. Attiecībā uz Apvienotās Karalistes valdības norādīto, ka saskaņā ar tās *FID* sistēmu Apvienotās Karalistes akcionāri, kas saņem *FID*, faktiski varēja novērst dubulto nodokļu uzlikšanu tāpēc, ka pret tām bija tāda attieksme, it kā tās būtu guvušas ienākumu, par kuru ir samaksāts zemākās likmes nodoklis attiecīgajā pārskata gadā, es iebilstu, ka valsts tiesai katrā atsevišķā gadījumā ir jāizvērtē, vai šādas rīcības rezultātā faktiski ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana tiek novērsta līdzvērtīgā veidā kā valsts izcelsmes dividendēm.

100. Tiktāl, ciktāl *FID* sistēma neļāva novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu līdzvērtīgā veidā attiecībā uz *FID* saņemošām Apvienotās Karalistes sabiedrībām un valsts izcelsmes dividendes saņemošām sabiedrībām, tā pārkāpj EKL 43. un 56. pantu, izņemot, ja šādu pārkāpumu var pamatot.

101. Savos aizstāvības apsvērumos Apvienotās Karalistes valdība, pirmkārt, apgalvo, ka tas, ka *FID* sistēma bija pilnībā izvēles sistēma, nozīmē, ka tā nevarēja ierobežot lietas dalībnieka brīvību veikt uzņēmējdarbību vai kapitāla brīvu apriti: Apvienotās Karalistes nodokļu atbilstošās normas (kuras apskatītas iepriekš otrajā un trešajā jautājumā) paliek spēkā visā attiecīgajā laikā. Šis arguments ir pilnībā maldinošs tiktāl, ciktāl šie nodokļu noteikumi ir diskriminējoši un nesaderīgi ar EKL 43. un 56. pantu. Nekādā gadījumā Apvienotās Karalistes sabiedrību ar ārvalsts akcionāriem ārvalsts izcelsmes ienākumiem nevarēja piemērot nediskriminējošu attieksmi salīdzinājumā ar valsts izcelsmes ienākumiem.

102. Otrkārt, Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka nerezidents meitas uzņēmums, kuram nebija pienākuma samaksāt *ACT* par dividenžu izmaksu, katrā ziņā ir iespēja izmaksāt lielākas dividendes tās Apvienotās Karalistes rezidentam mātes uzņēmumam nekā tās, ko var izmaksāt rezidents meitas uzņēmums, kuram jāmaksā par sadalīto peļņu. Atkal šajā argumentā netiek ņemts vērā, ka, ja nerezidentam meitas uzņēmumam nebija pienākuma maksāt *ACT*, tam tomēr bija jāmaksā ārvalsts sabiedrību ienākuma nodoklis, kurš, kā esmu norādījis iepriekš, rada salīdzināmu situāciju mātes uzņēmumiem, kas saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, un tiem, kas saņem valsts izcelsmes dividendes.

103. Visbeidzot, Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka *FID* sistēmu pamato nepieciešamība saglabāt Apvienotās Karalistes nodokļu sistēmas fiskālo konsekvenci, argumentu, kas jau tika izmantots attiecībā uz otro jautājumu, un nepieciešamība nodrošināt fiskālās uzraudzības efektivitāti, īpaši attiecībā uz trešām valstīm. Attiecībā uz ierobežojumiem Kopienā tiktāl, ciktāl šie

argumenti ir norādīti, tie atkārto otrajā jautājumā apskatītos argumentus, un to pašu iemeslu dēļ tie ir jānoraida. Jautājums par to, vai šiem argumentiem varētu būt lielāka ticamība sakarā ar ierobežojumiem attiecībā uz "trešām valstīm", tika uzdots piektajā jautājumā, un es to īsumā apskatīšu kopā ar piekto jautājumu.

104. Atsevišķs jautājums ir par to, vai tikai paši akcionāri var, iespējams, iesniegt prasību par zaudējumu, kuri radušies pārkāpuma rezultātā, atlīdzību, nevis Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība, kas izmaksāja dividendes. Par šo jautājumu *Test Claimants* apgalvo, ka mātes uzņēmumi, kas izmaksā ārvalsts izcelsmes ienākumus, *FID* sistēmas rezultātā bija spiesti palielināt dividendes akcionāriem, lai izmaksātu līdzvērtīgas summas to mātes uzņēmumu, kuri izmaksā valsts izcelsmes ienākumu, summām. Es atgriezīšos pie šī jautājuma, izskatot sesto jautājumu, kas attiecas uz piemērotām kompensācijām par pārkāpumiem.

105. Valsts tiesa arī izvirza jautājumu par divu tās norādīto *FID* sistēmas pazīmju — proti, Apvienotās Karalistes sabiedrību pienākuma maksāt *ACT*, sadalot ārvalsts izcelsmes dividendes (ceturtā jautājuma a) punkts), un nodokļa atlaides nepiešķiršanas ieskaitīšanas veidā tās vēlākiem akcionāriem (ceturtā jautājuma b) punkts) — saderību ar Direktīvas 4. panta 1. punktu un 6. pantu. Attiecībā uz 4. panta 1. punktu, kā esmu paskaidrojis iepriekš attiecībā uz otro un trešo jautājumu, tas uzliek pienākumu dalībvalstīm pilnībā nodrošināt peļņas sadales dubultas ekonomiskas nodokļu uzlikšanas novēršanu akcionāru sabiedrību līmenī, kas ietilpst tās materiālajā un laika piemērošanas jomā. Pati par sevi ceturtā jautājumā a) punktā (pienākums maksāt *ACT*) sniegtā analīze ir tādi pati kā EKL 43. un 56. panta analīze. Tomēr ceturtā jautājuma b) punkta gadījumā (nodokļa atlaides piešķiršana) runa ir par atšķirīgu attieksmi nevis pašas dividenžu saņēmējas sabiedrības līmenī, bet šīs sabiedrības akcionāru līmenī. Šī iemesla dēļ, manuprāt, šāds ierobežojums neietilpst Direktīvas 4. panta 1. punkta piemērošanas jomā. Tāpat un tādu pašu iemeslu dēļu, kurus esmu izskaidrojis iepriekš otrā un trešā jautājuma kontekstā, neviena no ceturtajā jautājumā izvirzītajām pazīmēm, manuprāt, nepārkāpj Direktīvas 6. pantu.

106. Tāpēc es piedāvāju Tiesai atbildēt uz ceturto jautājumu, ka, ja Apvienotās Karalistes sistēmā ir paredzēts, ka noteiktos apstākļos rezidentes sabiedrības, kas saņem sabiedrības nerezidentes sadalīto peļņu (šim nolūkam tostarp no trešo valstu rezidentēm sabiedrībām), atgūst *ACT*, ko tās samaksājušas par akcionāriem izmaksātajām summām, pirmkārt, pretrunā EKL 43. un 56. pantam, kā arī Direktīvas 4. panta 1. punktam ir sabiedrībām rezidentēm noteikt pienākumu maksāt *ACT* un pēc tam prasīt tā atmaksāšanu, ja šāda sistēma nenodrošina pilnu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas

novēršanu attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm, kā tas ir attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm, un, otrkārt, pretrunā EKL 43. un 56. pantam nav nodrošināt, ka sabiedrību rezidenšu akcionāri var saņemt līdzvērtīgu aizsardzību pret ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, kādu tie būtu saņēmuši par tās sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm, kas pati tās nav saņēmusi no sabiedrībām nerezidentēm.

E — *Piektais jautājums*

107. Ar savu piekto jautājumu valsts tiesa jautā, vai, ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts bija pieņēmusi pasākumus, kas būtībā izklāstīti pirmajā un otrajā jautājumā, ja pēc šī datuma tā pieņēmusi citus pasākumus, kas būtībā izklāstīti ceturtajā jautājumā, un ja šie pēdējie pasākumi ir ar EKL 56. pantu aizliegts ierobežojums, vai šis ierobežojums ir uzskatāms par jaunu ierobežojumu, kas 1993. gada 31. decembrī vēl nepastāvēja.

108. Valsts tiesa uzdod šo jautājumu EKL 57. panta 1. punkta kontekstā, kurš nosaka, ka EKL 56. pantā noteiktais aizliegums ierobežot kapitāla brīvu apriti "neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Kopienas tiesību aktos par kapitāla apriti uz trešām valstīm vai no tām, ja tā ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā — kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru izlaišanu kapitāla tirgū". Jautājums būtībā ir par to, vai, ciktāl uz ceturtajā jautājumā izklāstītiem pasākumiem attiecas EKL 56. pantā minētais aizliegums, šis aizliegums ir arī attiecībā uz kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalsti un trešām valstīm [64].

109. Pirmais jautājums ir — vai *FID* sistēmas normas, kas stājās spēkā 1994. gada 1. jūlijā, var tikt uzskatītas par tādām, kas ir daļa no ierobežojumiem, kuri "pastāvēja" 1993. gada 31. decembrī.

110. Attiecībā uz šo jautājumu gan *Test Claimants*, gan Apvienotās Karalistes valdība

64 — Jānorāda, ka 1.–3. jautājums attiecas vienīgi uz ierobežojumiem Kopienā, kā to formulējusi valsts tiesa, jo tie attiecas uz ierobežojumiem, kas jau pastāvēja 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

pareizi atsaucas uz Tiesas spriedumu lietā *Konle*[65]. Šī lieta attiecās uz atkāpes noteikumiem no akta par Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem un to līgumu pielāgojumiem, kas ir Eiropas Savienības izveides pamatā[66], kuri atļāva Austrijas Republikai uz noteiktu laiku saglabāt savus pastāvošos tiesību aktus par otro dzīvesvietu (pirms apstiprināšanas). Vispirms Tiesa norādīja, ka, lai gan Austrijas tiesu ziņā ir noteikt to valsts tiesību aktu, kas pastāvēja Austrijas pievienošanās dienā, saturu, tomēr Tiesai ir jāsniedz Kopienas jēdziena "pastāvošie tiesību akti" interpretācija[67]. Tiesa precizēja:

"Jebkurš noteikums, kas pieņemts pēc pievienošanās datuma, tikai šī vienīgā iemesla dēļ netiek automātiski izslēgts no atkāpes saturošās sistēmas, ko ievieš ar Akta par pievienošanos 70. punktu. Tādējādi, ja tas pēc būtības ir identisks ar iepriekšējiem tiesību aktiem vai ja tas tikai novērš vai izskauž agrākos tiesību aktos pastāvošos šķēršļus Kopienu tiesību un brīvību izmantošanai, uz to attiecas atkāpes saturošā norma. Savukārt tiesību akti, kas pamatojas uz atšķirīgu loģiku nekā iepriekšējie tiesību akti un ievieš jaunas procedūras, nav pielīdzināmi tiesību aktiem, kas pastāvēja pievienošanās laikā [..]."[68]

111. Kā esmu minējis savos secinājumos lietā *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg*, no EKL 57. panta 1. punkta vispārīgi izriet, ka dalībvalstīm ir tiesības pieņemt pastāvošos tiesību aktus, nemainot pastāvošo juridisko situāciju[69].

112. Šīs lietas kontekstā no nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu iesniedzējtiesas sniegtā apraksta es secinu, ka *FID* sistēmas mērķis patiešām bija un ir pastāvošo šķēršļu samazināšana (bet nevis novēršana) EKL 43. un 56. pantā noteikto brīvību izmantošanai — proti, samazināt nespēju pilnībā novērst ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu ārvalsts izcelsmes dividendēm. Patiešām — pastāvošā *ACT* sistēma netika atcelta attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm; līdz ar *FID* sistēmas ieviesto izmaiņu stāšanos spēkā šīs izmaiņas tika saglabātas kā izvēle sabiedrībām, uz kurām tās attiecās. Jāpiebilst, ka šāda EKL 57. panta

65 — 1999. gada 1. jūnija spriedums lietā C-302/97 *Konle* (*Recueil*, I-3099. lpp.).

66 — OV 1994, C 241, 21. lpp.

67 — *Ibidem*, 27. punkts.

68 — *Ibidem*, 52. un 53. punkts. Skat. arī 2003. gada 15. maija spriedumu lietā C-300/01 *Salzmann* (*Recueil*, I-4899. lpp.) un manus secinājumus lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg* (2003. gada 23. septembra spriedums, *Recueil*, I-9743. lpp., 52. punkts).

69 — Iepriekš 68. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg*, secinājumu 53. punkts.

1. punkta interpretācija, tajā ietverot tiesisko regulējumu, kura mērķis ir samazināt pastāvošos ierobežojumus, ir pilnībā loģiska, jo, nepastāvot šādai interpretācijai, dalībvalstis tiktu iedrošinātas saglabāt esošos ierobežojumus, nevis mēģināt šos ierobežojumus daļēji samazināt vai pilnībā atcelt.

113. Tā rezultātā valsts tiesai pēdējā instancē ir jāizvērtē *FID* sistēmas saturs, mērķis un sekas, manuprāt — pamatojoties uz sniegtajām ziņām — šī sistēma ir daļa no ierobežojumiem, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

114. Otrais jautājums ir, vai *FID* sistēma ietilpst EKL 57. panta 1. punkta materiālajā piemērošanas jomā.

115. *Test Claimants* apgalvo, ka šī sistēma ir ārpus EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomas, kas attiecas tikai uz kapitāla apriti uz vai no trešām valstīm, ietverot "tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā — kā arī uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru izlaišanu kapitāla tirgū".

116. *Test Claimants* apgalvo, ka termins "investīcijas" ir jāinterpretē šauri un tas neattiecas uz no šādām investīcijām izrietošiem maksājumiem. Es tam nepiekrītu. Kā Tiesa ir nospriedusi, tā kā diskriminācija valsts un ārvalsts izcelsmes dividenžu aplikšanā ar nodokļiem var padarīt investīcijas citās dalībvalstīs nodibinātās sabiedrībās mazāk pievilcīgas, tas ir jāuzskata par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu [70].

117. *Test Claimants* turpinājumā apgalvo, ka jēdzienu "tiešas investīcijas" šajā sakarā nedrīkst paplašināt, to attiecinot uz mazāku dalību (piemēram, portfeļa dalību), kāda Apvienotās Karalistes sabiedrībām pieder ārvalstīs. Šajā sakarā patiešām kā izņēmums no EKL 56. panta EKL 57. panta 1. punkts ir jāinterpretē šauri [71]. Manuprāt, tiešo investīciju jēdziens būtu jāinterpretē saskaņā ar Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajām vadlīnijām, kuras nosaka Direktīvas 1. pantā minēto kapitāla aprites tipu nomenklatūru. Šī pielikuma 1. sadaļa attiecas uz "tiešiem ieguldījumiem" un šajā lietā visnozīmīgākā atsauce ir uz 2. punktu: "Līdzdalība jaunā vai esošā uzņēmumā, lai izveidotu vai saglabātu stabilas ekonomiskas saiknes". Direktīvas paskaidrojumos tās pielikumā ir precizēts, kas ir jāsaprot ar "tiešo ieguldījumu" jēdzie-

70 — Skat. iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*, 22.–24. punkts, un ģenerāladvokātes Kokotes secinājumus šajā lietā, 27.–33. punkts.

71 — Skat. manus secinājumus iepriekš 68. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg*.

nu, proti, "visdažādākie ieguldījumi, ko izdara fiziskas personas vai komercuzņēmumi, rūpniecības uzņēmumi vai finanšu uzņēmumi un kuri palīdz izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmēju vai uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimniecisku darbību veikšanai. Šis jēdziens šā iemesla dēļ ir jāizprot visplašākajā nozīmē".

118. Paskaidrojumos turpinājumā ir teikts: "Nomenklatūras I sadaļas 2. punktā minētajos uzņēmumos, kuriem ir akciju sabiedrību statuss, līdzdalība ir tiešu ieguldījumu formā, ja akciju pakete, kas pieder kādai fiziskai personai no cita uzņēmuma vai kādam citam īpašniekam, ļauj akciju īpašniekam saskaņā ar attiecīgas valsts likumiem par akciju sabiedrībām vai citādām sabiedrībām efektīvi piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē".

119. Valsts tiesai ir jāizlemj — vai šajā lietā Apvienotās Karalistes sabiedrības ieguldījums trešās valsts rezidentē sabiedrībā kalpo, lai izveidotu vai saglabātu "stabilas un tiešas saiknes" ar pēdējo sabiedrību, ļaujot Apvienotās Karalistes sabiedrībai "efektīvi piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē". Tomēr jāpiebilst, ka šis noteikti ir zemāks slieksnis nekā "izšķirošās ietekmes" tests, uz kuru es atsaucos, iepriekš runājot par EKL 43. un 56. panta piemērošanas jomu nošķiršanu ceturtā jautājuma A) punktā.

120. Tikai tad, ja Apvienotās Karalistes sabiedrības dalība trešās valsts sabiedrībā nav tāda, lai tai ļautu efektīvi piedalīties, būtu piemērojams EKL 56. pantā minētais aizliegums.

121. Tas savukārt rada jautājumu, vai tie paši nosacījumi ir piemērojami EKL 56. panta analīzei attiecībā uz kapitāla apriti tikai Kopienā pretstatā kapitāla apritei starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Šajā sakarā no 56. panta 1. punkta teksta ir acīmredzams, ka kapitāla brīvas aprites starp dalībvalstīm un trešām valstīm ierobežojumi principā ir aizliegti. Tomēr, manuprāt, analizējot, vai šādi ierobežojumi ir pamatoti (vai saskaņā ar EKL 58. panta 1. punktu vai saskaņā ar EKL 56. panta diskriminācijas analīzi), var piemērot citādākus apsvērumus nekā gadījumā, ja ierobežojumi ir tikai Kopienā. Kā esmu norādījis savos secinājumos lietā *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg*, kapitāla brīvas aprites Kopienā īpašais kon-

teksts ir tāds, ka tas ir jāuzskata par ekonomiskās un monetārās sabiedrības pamatelementu [72]. Kā es tajos norādīju, tas, ka monetāro politiku pēc ekonomiskās un monetārās savienības izveides nosaka Eiropas Centrālā Banka, jau iepriekš nozīmē pilnīgu vienotību naudas un kapitāla aprites izteiksmē. Šis konteksts nerodas gadījumā ar kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, lai gan kapitāla aprite lielā mērā bija liberalizēta visā pasaulē [73]. Tā rezultātā es neizslēgtu, ka dalībvalsts var pierādīt, ka kapitāla aprites ar trešām valstīm ierobežojumi šī iemesla dēļ ir pamatoti, ja šī pamatojuma rezultātā nerodas spēkā esošs pamatojums ierobežot kapitāla apriti tikai Kopienā.

122. Tomēr šajā lietā — kā esmu norādījis iepriekš — Apvienotās Karalistes valdība nav izvirzījusi nevienu būtisku argumentu par to, kāpēc jāpiemēro īpaši apsvērumi, lai pamatotu *FID* sistēmā ietvertos ierobežojumus trešo valstu gadījumā. Tās argumenti par šīs sistēmas pamatojumu, pirmkārt, balstās uz fiskālo konsekvenci, un tā apgalvo, ka "ienākumu aizplūšana" no Kopienas trešo valstu aprites gadījumā ir svarīgāka nekā situācijās tikai Kopienā. Tomēr šis abstraktais arguments, manuprāt, nav pietiekams, lai pierādītu, ka *FID* sistēmas ierobežojumi attiecībā uz trešās valsts izcelsmes dividendēm šajā gadījumā ir pamatoti.

123. Katrā ziņā, ņemot vērā manu atbildi par EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomu, manuprāt, nav jāsniedz noteikta atbilde uz šo jautājumu.

124. Tāpēc, manuprāt, atbildei uz piekto jautājumu būtu jābūt, ka, ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts ir pieņēmusi pasākumus, kas norādīti pirmajā un otrajā jautājumā, un pēc šī datuma tā ir pieņēmusi papildu pasākumus, kas norādīti ceturtajā jautājumā, un ja pēdējie pasākumi ir EKL 56. pantā minētais ierobežojums, šis ierobežojums ir daļa no tiesību aktiem, kas jau bija spēkā 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

72 — Skat. iepriekš 68. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg*, 35.–40. punkts.

73 — Iepriekš 68. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Ospelt* un *Schlösle Weissenberg*, 41. un 42. punkts.

F — *Sestais līdz devītais jautājums*

125. Nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu ietvertais sestais līdz devītais jautājums ir par risinājumiem, kādiem būtu jābūt pieejamiem Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kuras ir ietekmējis apstrīdētais tiesiskais regulējums, vai citām tās pašas grupas sabiedrībām gadījumā, ja jebkurš no pirmajā līdz piektajā jautājumā norādītais pasākums nav saderīgs ar kādu šajos jautājumos norādīto Kopienu tiesību normu.

126. Šajā sakarā Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas ir iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienu tiesību noteikumus, izriet no tiesībām un papildina tās, ko attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības, kuras Tiesa ir interpretējusi [74]. Tādējādi dalībvalsts pienākums principā ir atmaksāt nodokļus, kas ir iekasēti, pārkāpjot Kopienu tiesības [75].

127. Nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam jautājumā par prettiesiski iekasētu valsts nodokļu vai nodevu atmaksu, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības, tomēr, pirmkārt, šie noteikumi nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīgām valsts rakstura prasībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tie nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Kopienu tiesību sistēmas (efektivitātes princips) [76].

128. Šajā lietā uzdotais jautājums ir par to, vai prasītāja prasības ir jāuzskata par prasījumu atmaksāt nepamatoti iekasētās summas, par prasījumu atlīdzināt radušos zaudējumus vai prasījumu piešķirt nepamatoti liegtu priekšrocību.

129. Šajā jautājumā atbilstošs ir Tiesas spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c. Šajā lietā otrais valsts tiesas uzdotais jautājums Tiesai attiecās uz piemērotu risinājumu, kas būtu jāpiemēro gadījumā, ja Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumam un Apvienotās Karalistes nerezidentam mātes uzņēmu-

74 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 84. punkts. Skat. arī 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio* (*Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts), 1988. gada 2. februāra spriedumu lietā 309/85 *Barra* (*Recueil*, 355. lpp., 17. punkts), 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergas* (*Recueil*, I-1883. lpp., 40. punkts), 1999. gada 9. februāra spriedumu lietā C-343/96 *Dilexport* (*Recueil*, I-579. lpp., 23. punkts), 2000. gada 21. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michailidis* (*Recueil*, I-7145. lpp., 30. punkts).

75 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 84. punkts. Skat. arī 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 34. punkts), 2003. gada 9. decembra spriedumu lietā C-129/00 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-14637. lpp., 25. punkts), 1997. gada 14. janvāra spriedumu apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c. (*Recueil*, I-165. lpp., 20. punkts), iepriekš 74. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Dilexport*, 23. punkts, un lietā *Michailidis*, 30. punkts.

76 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 85. punkts. Skat. arī iepriekš 75. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 39. punkts, 1998. gada 15. septembra spriedumus lietā C-231/96 *Edis* (*Recueil*, I-4951. lpp., 19. un 34. punkts), un lietā C-260/96 *Spac* (*Recueil*, I-4997. lpp., 18. punkts), 1998. gada 17. novembra spriedumu lietā C-228/96 *Aprile* (*Recueil*, I-7141. lpp., 18. punkts) un iepriekš 74. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Dilexport*, 25. punkts. Skat. arī 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-453/99 *Courage* un *Crehan* (*Recueil*, I-6297. lpp.).

mam tiek liegtas grupas atbrīvojuma sistēmas priekšrocības, pārkāpjot EKL 43. pantu. Jautājums būtībā bija par to, vai EKL 43. pants šim meitas uzņēmumam un/vai tā mātes uzņēmumam piešķir tiesības atgūt summu, kas vienāda ar uzkrāto procentu summu par avansa maksājumiem, kurus meitas uzņēmums ir maksājis no šo maksājumu veikšanas datuma līdz dienai, kurā nodoklis kļuva maksājams, pat ja valsts likums aizliedz veikt procentu maksājumus par pamatsummu, kurai vēl nav iestājies samaksas termiņš. Tiesa uzsvēra, ka Tiesai nav juridiski jākvalificē prasītāju pamata lietā celtās prasības iesniedzējtiesā (saskaņā ar Anglijas tiesībām), taču cietušajām sabiedrībām ir jāprecizē savu prasījumu raksturs un pamatojums — lūgums par atmaksu vai lūgums par zaudējumu atlīdzību — iesniedzējtiesai to kontrolējot [77].

130. Pamatojoties uz iepriekš minēto, Tiesa izskatīja jautājumus, kas izrietēja no abām iesniedzējtiesas izvirzītajām hipotēzēm: pirmkārt, hipotēzes, ka prasījumi ir jāizskata kā prasījumi par nepamatoti iekasēto summu atmaksāšanu un, otrkārt, hipotēzes, ka tie jāskata kā prasījumi par zaudējumu atlīdzību [78]. Tā secināja, ka EKL 43. pants katrā ziņā pieprasa, ka prasītājam pamata lietā jābūt pieejamam efektīvam tiesību aizsardzības līdzeklim, lai saņemtu ciesto finansiālo zaudējumu atlīdzību, no kura attiecīgās dalībvalsts iestādes ir guvušas ienākumu nodokļa avansa maksājumu veidā [79]. Tikai tas, ka šādas prasības vienīgais objekts ir procentu samaksa, nedod pamatu šo prasību noraidīt [80].

131. Jāpiebilst, ka šajā lietā iesniedzējtiesa nav iesniegusi jautājumus par vispārējo nosacījumu interpretāciju, kuros dalībvalsti var saukt pie atbildības par Kopienu tiesību pārkāpumu — nosacījumu, kas ir noteikti spriedumā lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*; Tiesa neizskatīja arī jautājumu par to, vai šie nosacījumi ir izpildīti [81]. Šajā lietā sniegtajos secinājumos ģenerāladvokāts Fennelijs [*Fennelly*] apskatīja šo jautājumu īsumā, tikai pakārtoti; viņš uzskatīja, ka "pareizāk un loģiskāk būtu uzskatīt prasītāja prasību par prasījumu par atmaksāšanu, nevis par prasījumu par zaudējumu atlīdzību" [82].

77 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 81. punkts.

78 — *Ibidem*, 82.–95. punkts.

79 — *Ibidem*, 96. punkts.

80 — *Ibidem*, 96. punkts.

81 — 1996. gada 5. marta spriedums apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* (*Recueil*, I-1029. lpp.).

82 — Ģenerāladvokāta Fennelija secinājumi iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Metallgesellschaft* u.c., 52. punkts.

132. Šajā lietā — ar vienu izņēmumu, man šķiet, ka valsts tiesas sestajā jautājumā aprakstītās prasības ir jāuzskata par prasībām par nepamatoti iekasēto summu atmaksāšanu, t.i., par prasībām par prettiesiski iekasētu valsts nodokļu vai nodevu atmaksu Tiesas judikatūras izpratnē, kuras Apvienotajai Karalistei principā ir pienākums atmaksāt. Pamatprincipam ir jābūt tādam, ka Apvienotajai Karalistei nav jāgūst ienākums un sabiedrībām (vai sabiedrību grupām), kurām bija noteikts samaksāt prettiesisko maksājumu, šī maksājuma uzlikšanas rezultātā nav jācieš zaudējums [83]. Lai prasītāju izmantotie tiesiskās aizsardzības līdzekļi būtu efektīvi ciesto finansiālo zaudējumu atmaksai 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, ietver:

1) prettiesiski iekasētā sabiedrību ienākuma nodokļa atmaksu (6. jautājuma a), c) un g) punkts);

2) nodokļa samazinājuma, ko piemēro prettiesiski iekasētajam sabiedrību ienākuma nodoklim, atjaunošanu (6. jautājuma b) punkts);

3) atbrīvojumu atjaunošanu, kas nebija pieejami, lai ieskaitītu prettiesiski iekasēto sabiedrību ienākuma nodokli (6. jautājuma e) punkts);

4) liegtu pieeju naudas līdzekļiem Kopienas tiesību normu pārkāpumu dēļ, kas tika samaksāti laikā no sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma dienas (6. jautājuma d), f) un h) punkts) [84]. Katrā ziņā valsts tiesai ir jānodrošina, ka zaudējums, kura atlīdzība tiek prasīta, ir tieši radies no prettiesiski iekasētās nodevas.

133. Es neesmu pārliecināts, ka 6. jautājumā a) punktā norādītais prasījums ir jāuzskata par līdzvērtīgu lūgumam atlīdzināt prettiesiski iekasētās nodevas. *Test Claimants* būtībā norāda, ka Apvienotās Karalistes diskriminējošā nespēja piešķirt līdzvērtīgas nodokļu atlaides Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību akcionāriem, kas saņem *FID*, lika šīm sabiedrībām paaugstināt dividendes, lai apmierinātu akcionārus. Tomēr man nešķiet, ka šāda izmaksājošās sabiedrības darbības dividenžu apmēra palielināšana ir jāuzskata par tieši izrietošu no Apvienotās Karalistes atteikuma piešķirt akcionāriem nodokļa at-

83 — Skat. ģenerāladvokāta Fennelija secinājumus iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Metallgesellschaft* u.c., 45. punkts.

84 — Skat. šajā sakarā Tiesas atbildi uz otro jautājumu iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Metallgesellschaft* u.c.

laidi. Tieši pretēji — šī atteikuma tiešas sekas ir tikai šiem akcionāriem uzliktais papildu nodoklis salīdzinājumā ar to, ko tie maksātu, ja Apvienotā Karaliste būtu izpildījusi Kopienas tiesību normās noteiktos pienākumus — šos zaudējumus ciestu akcionāri, nevis dividendes izmaksājošās sabiedrības. Savukārt jebkurš šo sabiedrību veiktais akcionāriem izmaksājamo dividenžu summas palielinājums, man nešķiet tieši izrietošs no atteikuma piešķirt nodokļa atlaides, tāpat arī nav iespējams secināt, ka augstāku dividenžu izmaksa noteikti būtu jāuzskata par dividendes izmaksājošās sabiedrības zaudējumu.

134. Principā valsts tiesai ir jāizlemj, kā saskaņā ar valsts tiesībām ir jāklasificē daudzās iesniegtās prasības. Tomēr, kā esmu norādījis iepriekš, uz to attiecas nosacījums, ka klasifikācijai ir jānodrošina prasītājiem efektīvs tiesību aizsardzības līdzeklis, lai tie varētu saņemt to ciesto finansiālo zaudējumu atlīdzību, no kuriem attiecīgās dalībvalsts iestādes ir guvušas priekšrocības, jo meitas uzņēmumi samaksāja nodokļa avansa maksājumu [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.

135. Piemēram, šajā lietā man nav pārliecības, ka Tiesas definētie nosacījumi spriedumā lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* ir izpildīti visos minētās Apvienotās Karalistes sistēmas aspektos, kas, manuprāt, pārkāpj Kopienu tiesības. Ir acīmredzams, ka ir izpildīts pirmais nosacījums (proti, tādas tiesību normas pārkāpums, ar ko piešķir tiesības fiziskām personām), jo katrai norādītajai Kopienu tiesību normai ir tieša iedarbība. Šķiet, ka vispārīgā veidā tas pats attiecas uz trešo nosacījumu (proti, tiešas cēloņsakarības starp dalībvalsts pienākuma neizpildi un cietušām personām nodarīto zaudējumu pastāvēšana), izņemot, iespējams, 6. jautājuma a) punktā izklāstīto prasību iepriekš norādīto iemeslu dēļ.

136. Tomēr es ievērojami apšaubu, vai ir izpildīts otrais nosacījums — "pietiekami būtiska" Kopienas tiesību normu pārkāpuma pastāvēšana visos sistēmas aspektos, kas, manuprāt, pārkāpj Kopienu tiesības. Tiesa

85 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 96. punkts.

spriedumā lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* norādīja:

"[..] izšķirošais kritērijs, lai noteiktu, vai Kopienu tiesību pārkāpums ir pietiekami būtisks, ir tāds, ka attiecīgā dalībvalsts vai Kopienas iestāde acīmredzami un rupji nav ievērojusi savas rīcības brīvības robežas.

Šajā sakarā kompetentajai tiesai citu elementu starpā būtu jāņem vērā, vai pārkāptā norma ir skaidra un precīza, cik plašu rīcības brīvību tā paredz valsts un Kopienas iestādēm, vai pārkāpuma un kaitējuma pamatā ir nodoms vai nolaidība, vai kļūda tiesību piemērošanā ir attaisnojama, vai Kopienas iestādes rīcība ir varējusi veicināt bezdarbību un vai valsts ir paredzējusi pasākumus un veikusi darbības, kas ir pretrunā Kopienu tiesībām.

Katrā ziņā Kopienu tiesību pārkāpums ir acīmredzami būtisks, ja tas tiek turpināts, neievērojot spriedumu, ar ko atzīst valsts pienākumu neizpildi, prejudiciālu nolēmumu vai Tiesas pastāvīgo judikatūru attiecīgajā jomā, no kuriem skaidri redzams, ka attiecīgā rīcība ir pārkāpums" [86].

137. Spriedumā lietā *Metallgesellschaft* u.c. Tiesa, kā esmu norādījis iepriekš, šo jautājumu neizskatīja, turklāt arī valsts tiesa neuzdeva šo jautājumu. Ģenerāladvokāts Fennelijs, kurš, kā esmu atzīmējis, uzskatīja, ka prasītājam pieejamajiem tiesību aizsardzības līdzekļiem šajā lietā bija prasības par atmaksu raksturs, tomēr pakārtoti izteica dažus komentārus par to, vai iepriekš minētajā spriedumā lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* minētie nosacījumi ir izpildīti. Viņš norādīja, ka "jautājums ir par to, vai EKL 43. pants ir tik skaidrs un precīzs, ka pārkāpumu var uzskatīt par pietiekami būtisku. Šis jautājums ir jāapskata kopā ar to, ka rezidences vieta tiek plaši izmantota tiešo nodokļu kritērija mērķiem savienojumā ar valsts judikatūru, kas ir atbilstoša lietas faktisko apstākļu rašanās laikā. Tas attieksies uz ierobežojumiem, ko dalībvalsts nosaka šī kritērija izmantošanai, ja tas ir neizdevīgi citu dalībvalstu rezidentiem. Īsumā, vai atteikums piešķirt sistēmu grupas ienākumu aplikšanai ar nodokli, objektīvi uzlūkojot, ir atvainojams vai nē?" [87] Viņš piebilda, ka, tā kā runa bija par netiešu diskrimināciju, šāda diskriminācija "kopumā [..] ir jāuzskata par pietiekami

86 — Iepriekš 81. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 55.–58. punkts.

87 — Ģenerāladvokāta Fennelija secinājumi iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Metallgesellschaft* u.c., 55. punkts.

būtisku [..], lai klasificētu kā atvainojamu tādu EKL 52. panta pārkāpumu, kāds ir šajā lietā, valsts tiesai ir jāpārliecinās ne tikai par to, ka Apvienotās Karalistes iestādes faktiski uzskatīja, ka atteikums piemērot apskatītās grupas atbrīvojuma priekšrocības tām grupām, kuru mātes uzņēmumi bija nerezidenti, bija pilnīgi nepieciešams, bet arī, ka, skatoties objektīvi, šis viedoklis bija pamatots atbilstoši spriedumam lietā *Bachmann* [88] un atbilstoši izņēmumu no tādiem Līguma pamatnoteikumiem kā tiesības veikt uzņēmējdarbību šauras interpretācijas principam" [89].

138. Es piekrītu ģenerāladvokātam Fennelijam, ka galvenais jautājums, lemjot, vai tāds pārkāpums kā Apvienotās Karalistes pārkāpums šajā lietā ir pietiekami būtisks, ir jautājums par to, vai tiesību kļūda, objektīvi skatoties, bija atvainojama vai nē. Es arī piekrītu viņa viedoklim, ka lielākajā daļā Kopienu tiesību jomu jebkura netieša diskriminācija atbilstu šim kritērijam. Tomēr, kā esmu norādījis savos secinājumos lietā *Test Claimants in the ACT Group Litigation* [90], Tiesas judikatūras daļa, kurā Tiesa ir noteikusi robežas Līguma normu par brīvu apriti piemērošanai tiešo nodokļu jomā, ir ārkārtīgi sarežģīta un dažos aspektos tā joprojām ir attīstības stadijā. Piemēram, līdz nesenajiem spriedumiem lietās *Verkooijen* [91] un *Manninen* [92], manuprāt, nebija pilnībā skaidrs, ka dalībvalstij, kas rīkojas kā rezidences valsts, saskaņā ar EKL 43. un 56. pantu ir pienākums piešķirt līdzvērtīgu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu rezidentiem akcionāriem, kas saņem ārvalsts izcelsmes ienākumus, un rezidentiem akcionāriem, kas saņem valsts izcelsmes ienākumus. Šādas jomas tomēr var būt atšķirīgas jautājumā par pienākumiem, kas skaidri izriet no tādām atvasinātām tiesībām kā Direktīva vai kas skaidri izriet no Tiesas judikatūras, kas pastāvēja attiecīgo pasākumu spēkā esamības laikā. Kopumā, manuprāt, no tā izriet, ka pārkāpumi, kas izdarīti laikā, kad Tiesas judikatūra bija ierobežoti attīstīta šajā jomā, nav jāuzskata par acīmredzamu un būtisku dalībvalsts diskrecionārās varas robežu pārkāpumu Tiesas judikatūras izpratnē. Valsts tiesai ir jāveic šī jautājuma galīgais izvērtējums, ņemot vērā šīs lietas faktiskos apstākļus [93].

139. Tādējādi, manuprāt, uz sesto līdz devīto jautājumu jāatbild, ka, nepastāvot Kopienu

88 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 (*Recueil*, I-249. lpp.).

89 — *Ibidem*, 56. punkts.

90 — Skat. 2. zemsvītras piezīmi.

91 — Skat. 33. zemsvītras piezīmi.

92 — Skat. 33. zemsvītras piezīmi.

93 — Skat., piemēram, iepriekš 81. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 58. punkts.

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, kā 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.

V — Iedarbības laikā ierobežojums

140. 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. Vajadzības gadījumā tā lūdz Tiesu atkārtoti atsākt procedūru, ko tā izmantoja sprieduma pieņemšanai lietā *Banco Popolare di Cremona* [94]. Tā norāda, ka pirms sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. [95], kas attiecās uz citu tiesību normu aspektu, nekā šajā lietā apskatītais tiesiskais regulējums, šajā lietā apskatītais tiesiskais regulējums nekad vēl nav bijis apstrīdēts Tiesā. Turklāt kopš tiesību aktu pieņemšanas 1973. gadā līdz to atcelšanai 1999. gadā būtībā tie netika mainīti, šajā laikā ieskaitīšanas sistēma bija Komisijas izraudzītā metode dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai. Visbeidzot, Apvienotās Karalistes valdība apstiprina, ka iespējamā izskatāmo prasību summa varētu sasniegt 7 miljardus sterliņu mārciņu, un izdevumi būs vēl lielāki, jo ir sarežģīti apmierināt prasības, kas attiecas uz 1974. gadu.

141. *Test Claimants* uz to atbild, ka iespējamās finansiālās sekas šajā lietā ir daudz mazākas, nekā to aprēķinājusi Apvienotās Karalistes valdība — tās, viņi apgalvo, drīzāk ir robežās starp 100 miljoniem un 2 miljardiem sterliņu mārciņu atkarībā no Anglijas valsts tiesās iesniegtās prasības attiecībā uz iedarbības laikā ierobežojumu iznākuma. Viņi piebilst, ka, pat ja līdz nesenam datumam Apvienotās Karalistes valsts tiesību aktu saderība ar EKL 43. un 56. pantu acīmredzot nekad nav bijusi apstrīdēta valsts tiesās, tad tomēr par to iedarbību uz pārrobežu uzņēmējdarbību tiesā ir celtas vairākas prasības. Visbeidzot, *Test Claimants*

94 — Skat. 2005. gada 17. marta ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus lietā C-475/03 *Banca Popolare di Cremona* ((atrodas izskatīšanā Tiesā).

95 — Skat. 12. zemsvītras piezīmi.

lūdz, ka, ja gadījumā Tiesa domā ierobežot tās sprieduma iedarbību laikā, ir atkārtoti jāuzsāk mutvārdu process, lai par šo jautājumu varētu iesniegt papildu apsvērumus.

142. Vispirms ir jāatgādina principi, kas piemērojami lūgumiem ierobežot sprieduma iedarbību laikā — Tiesa vairākkārtīgi ir nospriedusi, ka tās sniegtā Kopienas tiesību normas interpretācija tikai izskaidro un nosaka šīs normas nozīmi un apjomu, kādā tā ir jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. Īpašos izņēmuma gadījumos Tiesa, piemērojot Kopienas tiesiskajai kārtībai piemītošo vispārējo paļāvības principu, ir izvēlējusies ierobežot visu iesaistīto personu iespēju atsaukties uz tās interpretēto normu, lai apstrīdētu labā ticībā dibinātas juridiskas attiecības. Tiesa to ir izdarījusi tikai specifiskos apstākļos, jo 1) ir pastāvējis nopietns ekonomisku seku risks, it īpaši attiecībā uz ievērojamo labā ticībā noslēgto juridisko attiecību skaitu, pamatojoties uz noteikumiem, kuri tika uzskatīti par spēkā esošiem, un 2) ir izrādījies, ka gan fiziskās personas, gan valsts iestādes rīkojās Kopienas tiesību normām neatbilstoši Kopienas tiesību normu piemērojamības objektīvas un ievērojamas neskaidrības dēļ, kas varētu būt radusies arī citu dalībvalstu rīcības ietekmē [96].

143. Tagad, turpinot atbildēt uz Apvienotās Karalistes argumentu šajā lietā, vispirms es atbildētu, ka, ja lietas dalībnieks Tiesai procesa laikā izsaka lūgumu, šim lietas dalībniekam ir jānodrošina, ka tā argumenti ir pietiekami skaidri formulēti un ka Tiesai ir pietiekami daudz informācijas, lai pieņemtu spriedumu šajā lietā. Tas ir Tiesas procesa pamatprincips, un, lai novērstu to, ir nepieciešams, ka Tiesa sprież tikai par hipotētiskiem jautājumiem vai, pamatojoties vienīgi uz pieņēmumiem, kas varētu izrādīties neprecīzi. Turklāt lietas dalībnieka rakstveida apsvērumiem ir jāattiecas uz visiem pamatiem, ko tas norāda [97]. Tas ir ne tikai tāpēc, lai citiem lietas dalībniekiem būtu pietiekama iespēja atbildēt uz visiem pamatiem, bet arī tādēļ, lai palīdzētu Tiesai pieņemt sākotnējos

96 — Skat. 2005. gada 15. marta spriedumu lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 66.–69. punkts), iepriekš 94. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Banco Popolare di Cremona*, 74. un 75. punkts, un ģenerāladvokāta Ticano 2005. gada 10. novembra secinājumus lietā C-292/04 *Meilicke* (2007. gada 6. marta spriedums, Krājums, I-1835. lpp.).

97 — Tiešu prasību gadījumā skat. Tiesas Reglamenta 38. pantu un 42. panta 2. punktu. Saskaņā ar 38. pantu prasības pieteikumā iever "strīda priekšmetu, kā arī kopsavilkumu par izvirzītajiem pamatiem". Saskaņā ar 42. panta 2. punktu "tiesvedības laikā nav atļauts izvirzīt jaunus pamatus, izņemot gadījumus, kad tie ir saistīti ar tādiem tiesību vai faktiskiem apstākļiem, kas ir kļuvuši zināmi iztiesāšanas laikā. Ja tiesvedības laikā kāda no pusēm pirmajā daļā minētā iemesla dēļ izvirza jaunu pamatu, priekšsēdētājs, rīkojoties pēc tiesneša referenta ziņojuma un pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, pat pēc parasto procesuālo terminu beigām var dot otrai pusei laiku atbildēt uz šādu pamatu. Lēmumu par to, vai šāds pamats ir pieņemams, ietver galīgajā spriedumā".

lēmumus, kā, piemēram, nodot lietas īpašam tiesas sastāvam vai veikt iepriekšēju izmeklēšanu, kas varētu būt nepieciešama.

144. Šajā lietā Apvienotā Karaliste savos rakstveida paskaidrojumos neizteica lūgumu ierobežot sprieduma iedarbību laikā. Tā šo lūgumu izteica tiesas sēdē, nesniedzot detalizētu pamatojumu vai pierādījumus par viena no diviem elementiem pastāvēšanu, par kuru saskaņā ar iepriekš norādīto judikatūru Tiesai ir jāpārliecinās, lai tā varētu ierobežot sprieduma iedarbību laikā. Attiecībā uz pirmo elementu — nopietnu ekonomisku seku riska pastāvēšanu ievērojamo labā ticībā slēgto juridisko attiecību skaita dēļ, kas tika noslēgtas, pamatojoties uz noteikumiem, kuri tika uzskatīti par spēkā esošiem — Apvienotā Karaliste nav norādījusi, kādā veidā tā bija aprēķinājusi iespējamo summu 7 miljardu sterliņu mārciņu apmērā, ko tā uzskata par iespējamo zaudējumu summu, kas tai radīsies nelabvēlīga sprieduma izpildes rezultātā. Apvienotās Karalistes valdība nav paskaidrojusi šo jautājumu arī atbildē uz *Test Claimants* iebildi, ka patiesā summa ir starp 100 miljoniem un 2 miljardiem sterliņu mārciņu. Attiecībā uz otru elementu — prasību, ka "gan fiziskās personas, gan valsts iestādes rīkojās Kopienas tiesību normām neatbilstoši objektīvas un ievērojamas Kopienas tiesību normu piemērojamības neskaidrības dēļ", Apvienotā Karaliste tikai paziņoja, ka pirms sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. tās *ACT* sistēmas saderība ar Kopienu tiesībām nekad nav tikusi apstrīdēta un ka tajā laikā ieskaitīšanas sistēma bija Komisijas iecienītā metode dubultas ekonomiskas nodokļu uzlikšanas novēršanai. Tā nav sniegusi nevienu argumentu, lai precizētu, tieši kurai Tiesas judikatūrai par EKL 43. un/vai 56. pantu šajā lietā ir nozīme šajā jautājumā, ne arī attiecībā uz "pirmo datumu", kurš jāņem vērā Tiesai, ja tā izvēlas ierobežot tās sprieduma iedarbību laikā [98].

145. Šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka Tiesai, nesākot cita veida procesu, būtu jānoraida Apvienotās Karalistes lūgums ierobežot sprieduma iedarbību laikā nepietiekama pamatojuma dēļ. Jāatzīmē, ka tā nav mēģinājusi sniegt jebkādu pamatojumu tam, ka tā nav rakstveida apsvērumu stadijā izteikusi lūgumu ierobežot sprieduma iedarbību laikā, vai tam, ka tā nav sniegusi būtiskus argumentus par šo jautājumu tiesas debašu laikā. Protams, Apvienotās Karalistes valdība ir lūgusi Tiesu atkārtoti uzsākt procesu pēc sprieduma pieņemšanas lietā *Banco Populare di Cremona*. Tomēr Tiesas judikatūras divu pamatnosacījumu, kas nosaka tās spriedumu iedarbības laikā ierobežojumu galvenās pazīmes, kuras esmu norādījis iepriekš, jau sen ir definētas. Citā šīs jurisprudences aspektā, kas tiek apskatīts atkārtoti atsāktajā procesā lietā *Banco Populare di Cremona* pēc ģene-

98 — Savukārt, piemēram, iepriekš 94. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Banco Populare di Cremona* un iepriekš 96. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Meilicke* Itālijas un Vācijas valdības savos sākotnējos rakstveida paskaidrojumos ietvēra būtiskus argumentus par sprieduma iedarbības ierobežojumu laikā.

rāladvokāta Džeikobsa secinājumiem šajā lietā, proti, iespēja noteikt datumu nākotnē, ar kuru tiek ierobežota sprieduma iedarbība laikā, šajā lietā nav ierosināta.

146. Ja Tiesa uzskata, ka Apvienotās Karalistes nepamatotais lūgums pats par sevi nav pietiekams, lai noraidītu jautājumu par sprieduma iedarbības laikā ierobežojumu, es tomēr, lai gan iepriekš minēto iemeslu dēļ negribētu izteikt viedokli par ieguvumiem, neuzklausot pamatotus argumentus, izteikšu šādus apsvērumus. Lai gan, kā esmu piebildis iepriekš, Līguma normu par brīvu apriti piemērošanas robežas tiešo nodokļu sfērā ne vienmēr ir acīmredzamas, man šķiet, ka Apvienotajai Karalistei bija jāzina, ka pastāv risks, ka tādu sistēmu, kurā attieksme pret ārvalsts izcelsmes ienākumiem ir mazāk labvēlīga nekā pret valsts izcelsmes ienākumiem, var uzskatīt par diskriminējošu un neatbilstošu Kopienas tiesību normām. Katrā ziņā tai, sākot no Tiesas sprieduma lietā *Avoir Fiscal*, vai arī agrāk bija jāzina, ka pamatprincips aizliedz jebkāda veida diskrimināciju attiecībā uz tiešo nodokļu pasākumiem, kaut gan šī lieta attiecās uz citādāku diskriminācijas veidu, piemērojot šādus pasākumus [99]. Turklāt es nevaru piekrist Apvienotās Karalistes netiešajam ierosinājumam, ka tas, ka Komisija ir devusi priekšroku ieskaitīšanas metodei ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai attiecīgajā laikā, lika tai domāt, ka tās sistēma atbilst Kopienu tiesībām: pat ja Komisija kopumā ir piekritusi ieskaitīšanas metodei kā tādai, tā nav piekritusi Apvienotās Karalistes ieskaitīšanas sistēmas īpašajām diskriminējošajām pazīmēm, kādas tiek apskatītas šajā lietā. Tādējādi nav iemesla uzskatīt, ka Apvienotā Karaliste tika "pamudināta" saglabāt tās sistēmu Kopienu tiesību objektīvas un būtiskas neskaidrības dēļ vai tāpēc, ka Komisija ar savu rīcību veicinājusi šādas neskaidrības rašanos iepriekš norādītās Tiesas judikatūras kritēriju otrā elementa izpratnē.

147. Iepriekš norādīto iemeslu dēļ es uzskatu, ka Tiesai būtu jānoraida Apvienotās Karalistes lūgums ierobežot tās sprieduma iedarbību laikā.

99 — 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp.).

VI — Secinājumi

148. Šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka Tiesai uz *High Court of England and Wales Chancery Division* uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

— EKL 43. un 56. pantam pretrunā ir tas, ka dalībvalsts saglabā un piemēro pasākumus, kuri atbrīvo no sabiedrību ienākuma nodokļa ienākumus no dividendēm, kuras saņem šīs dalībvalsts rezidente sabiedrība no citas rezidentes sabiedrības, un kuri pakļauj dividendes, ko saņēmusi rezidente sabiedrība no citas dalībvalsts rezidentes sabiedrības, šim sabiedrību ienākuma nodoklim pēc tam, kad tiek piešķirts iepriekšējs atbrīvojums no nodokļa par nodokļa ieturējuma apmēru ienākuma gūšanas vietā par šīm dividendēm un, pie noteiktiem nosacījumiem, no nerezidenšu sabiedrību iepriekš samaksātā nodokļa par to peļņu, ko tās guvušas savā rezidences valstī;

— tiktāl, ciktāl otrajā un trešajā jautājumā aprakstītā Apvienotās Karalistes sistēma nodrošina pilnīgu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu sabiedrību līmenī valsts izcelsmes dividendēm, ko izmaksā Apvienotās Karalistes akcionāru sabiedrībām, bet nenodrošina pilnīgu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu dividendēm, kuras šīm pašām sabiedrībām izmaksā citu dalībvalstu rezidentes sabiedrības, šāda prakse ir diskriminējoša un nesaderīga ar EKL 43. un 56. pantu un — attiecībā uz tās piemērošanas jomā esošajām dividenžu izmaksām — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punktu. Tomēr šī sistēma nepārkāpj Direktīvas 6. pantu;

— ja Apvienotās Karalistes sistēmā ir paredzēts, ka noteiktos apstākļos rezidentes sabiedrības, kas saņem sabiedrības nerezidentes sadalīto peļņu (šim nolūkam tostarp no trešo valstu rezidentēm sabiedrībām), atgūst *ACT*, ko tās samaksājušas par akcionāriem izmaksātajām summām, 1) pretrunā EKL 43. un 56. pantam, kā arī Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktam ir sabiedrībām rezidentēm noteikt pienākumu maksāt *ACT* un pēc tam prasīt tā atmaksāšanu, ja šāda sistēma nenodrošina pilnīgu ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm, kā tas ir attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm, un 2) pretrunā EKL 43. un 56. pantam nav nodrošināt, ka sabiedrību rezidenšu akcionāri var saņemt līdzvērtīgu aizsardzību pret ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, kādu tie būtu saņēmuši par tās sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm, kas pati tās nav saņēmusi no sabiedrībām nerezidentēm;

— ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts ir pieņēmusi pasākumus, kas norādīti pirmajā un otrajā jautājumā, ja pēc šī datuma tā ir pieņēmusi papildu pasākumus, kas norādīti ceturtajā jautājumā, un ja pēdējie pasākumi ir EKL 56. pantā minētais ierobežojums, šis ierobežojums ir daļa no tiesību aktiem, kas jau bija spēkā 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta 1. punkta izpratnē;

— 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, kā 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.