

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2007. gada 13. martā *

Lieta C-524/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 21. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 31. decembrī, tiesvedībā

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

pret

Commissioners of Inland Revenue.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [V. Skouris], palātu priekšsēdētāji P. Janns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas],

* Tiesvedības valoda — angļu.

K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), P. Kūris [*P. Kūris*] un E. Juhāss [*E. Juhász*],
tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], R. Silva de Lapuerta
[*R. Silva de Lapuerta*], K. Šimans [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*],
Dž. Arestis [*G. Arestis*] un E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*],

ģenerālvokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 31. janvārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* vārdā — Dž. Āronsons [*G. Aaronson*], QC, kā arī P. Fārmers [*P. Farmer*] un D. Kevenders [*D. Cavender*], *barristers*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [*C. Jackson*] un K. Gībsa [*C. Gibbs*], pārstāves, kurām palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], QC, kā arī de D. Jūarts [*D. Ewart*] un S. Stīvensa [*S. Stevens*], *barristers*,
- Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,

— Nīderlandes valdības vārdā — D. J. M. de Hrāfe [*D. J. M. de Grave*], pārstāvis,

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

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 29. jūnijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43., 49., 56. un 58. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums izteikts tiesvedībā starp sabiedrību grupu (turpmāk tekstā — “prasītājas pamata prāvā”) un *Commissioners of Inland Revenue* (Apvienotās Karalistes Nodokļu administrāciju) par nodokļu režīma piemērošanu procentiem, ko

samaksājušas Apvienotajā Karalistē rezidējošas sabiedrības par naudas aizņēmumu no šīs pašas grupas sabiedrības (turpmāk tekstā — “grupai piederošā sabiedrība”), kas nerezidē šajā dalībvalstī.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- 3 Atbilstošās Apvienotajā Karalistē spēkā esošo tiesību aktu normas ir ietvertas 1988. gada likumā par ienākuma un sabiedrību ienākuma nodokļiem (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpmāk tekstā — “ICTA”), sākotnēji redakcijā, kas bija piemērojama pirms 1995. gada, un pēc tam redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti cita starpā ar 1995. gada finanšu likumu (*Finance Act 1995*) un 1998. gada finanšu likumu (*Finance Act 1998*).

Valsts tiesību normas pirms 1995. gadā izdarītajiem grozījumiem

- 4 Saskaņā ar ICTA 209. panta 2. punkta d) apakšpunktu procenti, kurus par aizdevumu maksā Apvienotajā Karalistē rezidējoša sabiedrība, ir uzskatāmi par šīs sabiedrības peļņas sadali tiktāl, ciktāl šie procenti ir lielāki par ekonomiski saprātīgu summu, atmaksājot aizdevumu. Šī norma ir piemērojama gan tad, ja aizdevējs ir Apvienotajā Karalistē rezidējoša sabiedrība, gan tad, ja aizdevumu piešķir nerezidente sabiedrība. Tā procentu daļa, kas pārsniedz ekonomiski saprātīgu summu, nav atskaitāma no aizņēmējas sabiedrības ar nodokli apliekamajiem

ienākumiem, bet tiek uzskatīta par sadalīto peļņu (dividendi). Tādējādi aizņēmējai sabiedrībai saskaņā ar *ICTA* 14. pantu sabiedrību ienākuma nodoklis ir jāmaksā avansā (*advance corporation tax – ACT*).

- 5 Tūklāt *ICTA* 209. panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) un v) punkts visus procentus — kas nav procenti, kas saskaņā ar šīs pašas normas d) apakšpunktu jau tiek uzskatīti par sadalīto peļņu —, kurus Apvienotajā Karalistē rezidējoša sabiedrība maksā tai pašai sabiedrību grupai piederošai nerezidentei sabiedrībai, kvalificē kā “sadalīto peļņu”, pat ja šie procenti atbilst ekonomiski saprātīgai summai, atmaksājot attiecīgo aizdevumu. Šī norma attiecas uz aizdevumiem, kurus nerezidente sabiedrība piešķir rezidentei meitas sabiedrībai, kurā pirmajai minētajai sabiedrībai pieder 75 % kapitāla, vai ja abas sabiedrības ir meitas sabiedrības, kurās 75 % kapitāla pieder nerezidentei trešai sabiedrībai.

- 6 Tomēr saskaņā ar *ICTA* 788. panta 3. punktu iepriekš minētās valsts tiesību normas nav piemērojamas, ja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — “KNDUN”) ir šķērslis to piemērošanai, nodrošinot, ka nodokļu mērķiem zināmos apstākļos procentus var atskaitīt. Atkarībā no apstākļiem, kādos procenti ir atskaitāmi, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes noslēgtās KNDUN var iedalīt divās kategorijās.

- 7 Saskaņā ar pirmās kategorijas KNDUN, kuras noslēgtas ar Vācijas Federatīvo Republiku, Spānijas Karalisti, Luksemburgas Lielhercogisti, Austrijas Republiku un Japānu, procenti ir atskaitāmi, ja, ņemot vērā attiecīgā aizdevuma summu, procentu summa atbilst tai, par kuru būtu panākta vienošanās, ja starp pusēm vai starp pusēm un trešo personu nebūtu īpašo attiecību.

- 8 Otrās kategorijas KNDUN, kas noslēgtas ar Francijas Republiku, Īriju, Itālijas Republiku, Nīderlandes Karalisti, Amerikas Savienotajām Valstīm un Šveices Konfederāciju, izvirza vispārīgāku jautājumu par to, vai procentu summa neatkarīgi no iemesla pārsniedz to, par kuru būtu panākta vienošanās, ja starp pusēm vai starp pusēm un trešo personu nebūtu īpašo attiecību, kā arī par to, vai pati aizdevuma summa pārsniedz to, kas būtu aizdota, ja nebūtu šo īpašo attiecību.
- 9 Saskaņā ar *ICTA* 808.A pantu, kas ieviests ar 1992. gada finanšu likuma Nr. 2 [*Finance Act (No 2) 1992*] 52. pantu un attiecas uz procentiem, kas izmaksāti pēc 1992. gada 14. maija, attiecībā uz KNDUN otro kategoriju ir jāņem vērā visi attiecīgie faktori, tostarp jautājums, vai, ja starp procentu maksātāju un to saņēmēju nebūtu īpašo attiecību, aizdevums vispār būtu ticis piešķirts, un, ja tas tā ir, summa, kas tiktu aizdota, kā arī procentu likme, par kuru būtu panākta vienošanās.

1995. gadā izdarītie tiesību aktu grozījumi

- 10 1995. gada finanšu likums, kas principā attiecas uz procentiem, kas izmaksāti pēc 1994. gada 28. novembra, nav grozījis *ICTA* 209. panta 2. punkta d) apakšpunktu. Tomēr šī panta 2. punkta e) apakšpunkta iv) un v) punkts tika aizstāti ar 209. panta 2. punkta da) apakšpunktu, saskaņā ar kuru procenti, ko viens otram izmaksājuši tās pašas sabiedrību grupas locekļi, kvalificējami kā “sadalītā peļņa” tiktāl, ciktāl tie pārsniedz procentus, kas tiktu izmaksāti, ja starp šo procentu parādnieku un to saņēmēju nebūtu īpašo attiecību. Šī norma attiecas uz aizdevumiem, kurus sabiedrība piešķirusi citai sabiedrībai, kurā pirmajai minētajai sabiedrībai pieder 75 % kapitāla, vai ja abas sabiedrības ir meitas sabiedrības, kurās 75 % kapitāla pieder trešai sabiedrībai.

- 11 Tomēr saskaņā ar *ICTA* 212. panta 1. un 3. punktu (redakcijā ar grozījumiem) 209. panta 2. punkta da) apakšpunkts nav piemērojams, ja gan procentu parādnieks, gan to saņēmējs ir sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē.
- 12 *ICTA* 209. panta 2. punkta da) apakšpunkts tika papildināts ar 209. panta 8.A–8.F punktu. *ICTA* 209. panta 8.B punkts precizē kritērijus, pamatojoties uz kuriem procentu maksājums ir kvalificējams kā sadalītā peļņa. *ICTA* 209. panta 8.A punkts apvienojumā ar 8.D–8.F punktu noteic apmēru, kādā sabiedrības var tikt sargrupētas, lai noteiktu to aizņēmuma līmeni uz konsolidācijas pamata.

1998. gadā izdarītie tiesību aktu grozījumi

- 13 1998. gada finanšu likums *ICTA* ir ieviesis 28.AA pielikumu, kurā ietverti noteikumi par pārskaitījumu cenām, kas attiecas arī uz procentu pārskaitījumiem starp sabiedrībām. Šie noteikumi attiecas uz darījumiem starp divām kopīgi kontrolētām sabiedrībām, ja šo darījumu noslēgšanas nosacījumi atšķiras no tiem, kas būtu bijuši gadījumā, ja šīs sabiedrības netiktu kopīgi kontrolētas, un ja šie nosacījumi vienai no [darījuma] pusēm dod potenciālas priekšrocības attiecībā uz Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību aktiem. Kopējas kontroles jēdziens ietver gan tiešu vai netiešu sabiedrības līdzdalību citas attiecīgās sabiedrības pārvaldē, kontrolē vai kapitālā, gan trešās personas tiešu vai netiešu līdzdalību divu citu attiecīgo sabiedrību pārvaldē, kontrolē vai kapitālā.

- 14 Līdz šo noteikumu grozīšanai 2004. gadā tika prezumēts, ka šo tiesību aktu izpratnē vienai no [darījuma] pusēm netiek dotas potenciālas priekšrocības, ja otra darījuma puse arī ir nodokļa maksātāja Apvienotajā Karalistē un ja ir izpildīta virkne citu nosacījumu.
- 15 2004. gadā šie noteikumi tika grozīti, kā rezultātā tie ir piemērojami, pat ja abas darījuma puses ir nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 16 Pamata prāva ir t.s. “group litigation” prāva par nepietiekamu kapitalizāciju (*Thin Cap Group Litigation*), kuras ietvaros ir celtas vairākas prasības par restitūciju un/vai kompensāciju izmaksu, ko sabiedrību grupas iesniegušas *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* pret *Commissioners of Inland Revenue* pēc 2002. gada 12. decembra sprieduma lietā *C-324/00 Lankhorst-Hohorst (Recueil, I-11779. lpp.)* pasludināšanas.
- 17 Ikviens no lietām, kuras iesniedzējtiesa, iesniedzot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, izvēlējusies kā “pilotlietas”, skar Apvienotajā Karalistē rezidējošu sabiedrību, kurā vismaz 75 % kapitāla tieši vai netieši pieder nerezidentei mātes sabiedrībai un kurai ir piešķīrusi aizdevumu vai nu šī mātes sabiedrība, vai arī cita nerezidente sabiedrība, kurā vismaz 75 % kapitāla tieši vai netieši pieder minētajai mātes sabiedrībai.

- 18 Pirmkārt, runa ir par aizdevumiem, kurus Apvienotajā Karalistē rezidējošai sabiedrībai piešķirusi citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, ja šīs abas sabiedrības pieder vienai un tai pašai sabiedrību grupai, kuras galvenā sabiedrība ir mātes sabiedrība, kas ir reģistrēta šajā citā dalībvalstī. Tas ir attiecināms uz atsevišķām “pilotlietām”, proti, lietām par *Lafarge* un *Volvo* grupām, kurās aizdevēja sabiedrība un mātes sabiedrība ir reģistrētas vienā un tajā pašā dalībvalstī, minētajās lietās — attiecīgi Francijā un Zviedrijā.
- 19 Otrkārt, atsevišķas “pilotlietas” attiecas uz Apvienotajā Karalistē rezidējošu sabiedrību, kas pieder sabiedrību grupai, kuras galvenā sabiedrība ir mātes sabiedrība, kas ir reģistrēta trešā valstī, proti, Amerikas Savienotajās Valstīs, un kurai ir piešķirusi aizdevumu cita šīs pašas grupas sabiedrība, kas savukārt rezidē vai nu citā dalībvalstī (*Caterpillar* grupas prasību pirmais veids saistībā ar Īrijā reģistrētas aizdevējas sabiedrības piešķirto aizdevumu), vai nu trešā valstī (*Caterpillar* grupas prasību otrais veids saistībā ar Šveicē reģistrētas aizdevējas sabiedrības piešķirto aizdevumu), vai arī citā dalībvalstī, bet darbību veic ar trešā valstī rezidējošas filiāles palīdzību (*PepsiCo* grupa, kurā aizdevēja sabiedrība atrodas Luksemburgā, bet darbību veic ar Šveicē rezidējošas filiāles palīdzību).
- 20 Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu atsevišķas prasības pieteikumus iesniegušās sabiedrības daļu no šiem aizdevumiem ir konvertējušas pašu kapitālā, lai izvairītos no tā, ka saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem par šiem aizdevumiem samaksātie procenti tiek kvalificēti kā sadalītā peļņa. Atsevišķas prasītājas pamata prāvā ar Apvienotās Karalistes nodokļu administrāciju ir noslēgušas līgumu par veidu, kādā piemērojami šie tiesību akti, paredzot nosacījumus, saskaņā ar kuriem nodokļu administrācija novērtēs aizdevumus, kas turpmākajos gados tiks piešķirti sabiedrību grupas ietvaros.
- 21 Pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *Lankhorst-Hohorst* pasludināšanas prasītājas pamata prāvā iesniedza prasības par restitūciju un/vai kompensāciju sakarā ar to

neizdevīgo stāvokli nodokļu jomā, kas radies Apvienotās Karalistes tiesību aktu piemērošanas rezultātā, tostarp saistībā ar papildu sabiedrību ienākuma nodokli, kas samaksāts pēc Apvienotās Karalistes nodokļu administrācijas lēmuma aizliegt atskaitīt no peļņas, kas apliekama ar [sabiedrību ienākuma] nodokli, samaksātos procentus un/vai ierobežot šādu atskaitīšanu, kā arī saistībā ar papildu nodokli, ko radīja tas, ka šīs sabiedrības līdzekļus, ko tās aizņēmušās, konvertēja pašu kapitālā.

22 Šādos apstākļos *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

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

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

a) aizdevumu sniedz nevis aizņēmējas sabiedrības mātes sabiedrība, bet cita sabiedrība (“aizdevēja sabiedrība”), kas pieder pie tās pašas sabiedrību grupas

un kam ar aizņēmēju sabiedrību ir kopēja tieša vai netieša mātes sabiedrība, un gan šī kopējā mātes sabiedrība, gan aizdevēja sabiedrība ir rezidentes citās dalībvalstīs, nevis aizņēmējas sabiedrības valstī;

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

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

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

3) Vai atbilde uz pirmajiem diviem jautājumiem mainās, ja tiek pierādīts, ka aizņēmums ietvēra ļaunprātīgu tiesību izmantošanu vai bija daļa no neīsta darījuma, kas noslēgts, lai izvairītos no aizņēmējas sabiedrības dalībvalsts

nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas? Tādā gadījumā — kādas norādes Eiropas Kopienu Tiesa uzskata par piemērotām, lai ļautu noteikt to, kas veido šādu ļaunprātīgu tiesību izmantošanu vai neīstu darījumu tādu lietu kontekstā kā šī?

- 4) Ja pastāv EKL 56. pantā minētais kapitāla aprites ierobežojums starp dalībvalstīm un trešām valstīm, vai šis ierobežojums pastāvēja 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta izpratnē?

- 5) Gadījumā, ja fakti, kas izklāstīti pirmajos divos jautājumos, ir pretrunā EKL 43., 49. vai 56. pantam un ja aizņēmēja sabiedrība vai citas aizņēmējas sabiedrības sabiedrību grupas sabiedrības (“prasītājas”) iesniedz šādas prasības:
 - a) atmaksāt papildu sabiedrību ienākuma nodokli, ko aizņēmēja sabiedrība samaksājusi sakarā ar aizliegumu atvilkt no peļņas, kas apliekama ar sabiedrību ienākuma nodokli, procentus, kas samaksāti aizdevējai sabiedrībai, kaut gan šie procentu maksājumi tiktu uzskatīti par pieļaujamiem atskaitījumiem no aizņēmējas sabiedrības peļņas, ja aizdevēja sabiedrība arī būtu rezidente aizņēmējas sabiedrības valstī;

 - b) atmaksāt papildu sabiedrību ienākuma nodokli, ko samaksājusi aizņēmēja sabiedrība, ja procenti par aizdevumu pilnā apmērā faktiski ir samaksāti

aizdevējai sabiedrībai, bet prasījums atskaitījumiem šo procentu sakarā ir ticis samazināts, pamatojoties uz valsts tiesību normām vai to piemērošanu, ko veica nodokļu iestādes;

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

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

- e) atlīdzināt vai kompensēt aizņēmējas sabiedrības zaudējumus, nodokļu atlaides vai kreditus (vai no kuriem aizņēmējas sabiedrības labā atteicās citas aizņēmējas sabiedrības sabiedrību grupas sabiedrības, kas arī bija rezidentes aizņēmējas sabiedrības valstī), ko aizņēmēja sabiedrība lietoja, lai kompensētu papildu sabiedrību ienākuma nodokļa samaksu, kas minēta iepriekš a), b) vai c) apakšpunktā, kaut arī šie zaudētie līdzekļi, nodokļu

atlaides vai kredīti būtu bijuši pieejami alternatīvai izmantošanai vai pārņemšanai [citā grāmatvedības ailē];

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

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

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

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

- j) atlidzināt vai kompensēt visus nodokļus, kas uzlikti aizdevējai sabiedrībai tās rezidences valstī, saņemot no aizņēmējas sabiedrības, kā tiek apgalvots,

procentus, kas pārkvalificēti kā peļņas sadale saskaņā ar pirmajā jautājumā minētajām valsts tiesību normām,

vai šīs prasības Kapienu tiesību izpratnē ir jāuzskata:

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

— par prasībām kompensēt vai atlīdzināt zaudējumus; vai

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

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

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

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

c) ir jāievēro kādi citi nosacījumi?

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

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

9) Vai [iepriekš minētā] sprieduma [apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*] izpratnē principā var pastāvēt tieša cēloņsakarība starp EKL 43., 49. un 56. panta pārkāpumu un zaudējumiem, kuru kategorijas identificētas piektā jautājuma a)–h) apakšpunktā, kas, kā apgalvo prasītājas, radušies šī

pārkāpuma rezultātā? Kādas norādes, ja vispār, Eiropas Kopienu Tiesa uzskata par nepieciešamu sniegt apstiprinošas atbildes gadījumā attiecībā uz apstākļiem, kas valsts tiesai būtu jāņem vērā, nosakot, vai pastāv šāda tieša cēloņsakarība?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un trešo jautājumu

- 23 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 43., 49. vai 56. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību normas, kas ierobežo rezidentes sabiedrības iespēju nodokļu mērķiem atskaitīt procentus, kas samaksāti par aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, kaut gan šai

rezidentei sabiedrībai netiktu piemērots šāds ierobežojums, ja procenti tiktu maksāti par aizņēmumu no mātes sabiedrības, kas ir rezidente šajā pirmajā minētajā dalībvalstī.

- 24 Šis jautājums ir jāizskata kopā ar trešo jautājumu, ar kuru iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atbilde uz pirmo jautājumu mainītos, ja varētu pierādīt, ka aizņēmums ietvēra ļaunprātīgu tiesību izmantošanu vai bija daļa no neīsta darījuma, kas noslēgts, lai izvairītos no aizņēmējas sabiedrības rezidences dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas.
- 25 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. *inter alia* 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts).

Par piemērojamām aprites brīvībām

- 26 Tā kā iesniedzējtiesa lūdz Tiesu interpretēt gan EKL 43. pantu par brīvību veikt uzņēmējdarbību un EKL 49. pantu par pakalpojumu sniegšanas brīvību, gan EKL 56. pantu par kapitāla brīvu apriti, ir jānosaka, vai šīs brīvības var attiecināt uz pamata prāvā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem.

- 27 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesību akti, kas ir piemērojami, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitāldaļas citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā, kas tam ļauj zināmā mērā ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, ietilpst EK līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā (šajā sakarā skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā *C-251/98 Baars, Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā *C-436/00 X un Y, Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts, un 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31. punkts).
- 28 Šajā lietā, kā to savu secinājumu 33. un 34. punktā norādījis ģenerālvokāts, attiecīgās valsts tiesību normas, kas paredz to procentu kā sadalītās peļņas pār kvalificēšanu, kurus rezidente sabiedrība (turpmāk tekstā — “aizņēmēja sabiedrība”) maksā par nerezidentes sabiedrības (turpmāk tekstā — “aizdevēja sabiedrība”) piešķirto aizdevumu, attiecas vienīgi uz situāciju, kad aizdevējai sabiedrībai ir zināma ietekme uz aizņēmēju sabiedrību vai arī pašu aizdevēju sabiedrību kontrolē sabiedrība, kurai ir šāda ietekme.
- 29 Pirmkārt, runājot par tiesību aktiem, kas bija spēkā pirms 1998. gadā izdarītajiem grozījumiem, attiecīgās *ICTA* normas attiecās uz aizdevumiem, ko nerezidente sabiedrība piešķir rezidentei meitas sabiedrībai, kurā pirmajai sabiedrībai pieder 75 % kapitāla vai ja abas sabiedrības ir meitas sabiedrības, kurās 75 % kapitāla pieder trešai sabiedrībai.
- 30 Otrkārt, runājot par 1998. gadā izdarītajiem grozījumiem, attiecīgie tiesību akti ir piemērojami tikai tad, ja abas attiecīgās sabiedrības ir pakļautas kopējai kontrolei

tādējādi, ka viena no tām tieši vai netieši piedalās otras attiecīgās sabiedrības pārvaldē, kontrolē vai kapitālā vai ka trešā persona tieši vai netieši piedalās abu attiecīgo sabiedrību pārvaldē, kontrolē vai kapitālā.

- 31 Kā to atzīmējusi Eiropas Kopienu Komisija, tādi tiesību akti, kas ir aplūkoti pamata prāvā un kuri vērsti pret rezidentes sabiedrības “nepietiekamu kapitalizāciju” (“thin capitalisation”) no grupai piederošas nerezidentes sabiedrības puses, attiecas vienīgi uz situāciju, kad šī pēdējā sabiedrība zināmā mērā kontrolē citas šai pašai grupai piederošas sabiedrības, kas tai ļauj ietekmēt šo citu sabiedrību finansēšanas izvēles iespējas, tostarp to, vai šīs sabiedrības ir finansējamas, piešķirot aizdevumu vai ieguldot kapitālā.
- 32 Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka par “pilotlietām” izvēlētās lietas iesniedzējtiesā izskatāmās prāvas ietvaros attiecas uz Apvienotajā Karalistē rezidējošām meitas sabiedrībām, kurās vismaz 75 % kapitāla tieši vai netieši pieder nerezidentei mātes sabiedrībai vai citai nerezidentei sabiedrībai, kurā vismaz 75 % kapitāla tieši vai netieši pieder šai mātes sabiedrībai.
- 33 Pamata prāvā aplūkoti tiesību akti, kas attiecas vienīgi uz attiecībām sabiedrību grupas ietvaros, pārsvarā skar brīvību veikt uzņēmējdarbību, un tādēļ jāizvērtē, ņemot vērā EKL 43. pantu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 32. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 118. punkts).

- 34 Pieņemot, kā to apgalvo prasītājas pamata prāvā, ka šiem tiesību aktiem varētu būt ierobežojoša ietekme uz pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un tā neattaisno šo tiesību aktu pārbaudi no EKL 49. un 56. panta viedokļa (šajā sakarā skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā *C-36/02 Omega*, Krājums, I-9609. lpp., 27. punkts; iepriekš minēto spriedumu lieta *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, un 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-452/04 Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 48. un 49. punkts).
- 35 Līdz ar to atbilde uz uzdotajiem jautājumiem sniedzama, pamatojoties tikai uz EKL 43. pantu.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pastāvēšanu

- 36 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā atzīta Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. *inter alia* 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā *C-307/97 Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 41. punkts).

- 37 Runājot par sabiedrībām, to juridiskā adrese EKL 48. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti valsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām šim nolūkam ir pilsonība. Pieļaut, ka meitas sabiedrības uzņēmējdarbības dalībvalsts var brīvi piemērot tai atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka mātes sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt EKL 43. pantu par bezjēdzīgu (šajā sakarā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francijs, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank, Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft u.c.*, 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts). Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt [sabiedrībai] tādu pašu attieksmi kā pret saviem uzņēmumiem, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francijs, 14. punkts, un lietā *Saint-Gobain ZN*, 35. punkts).
- 38 Šajā gadījumā valsts noteikumi par “nepietiekamu kapitalizāciju” paredz, ka atsevišķos gadījumos procenti, ko sabiedrība samaksājusi citai tās pašas grupas sabiedrībai par šīs pēdējās minētās sabiedrības piešķirto aizdevumu, ir uzskatāmi par sadalīto peļņu, tādējādi aizliedzot aizņēmējai sabiedrībai samaksātos procentus atskaitīt no peļņas, kas apliekama ar nodokli.
- 39 No lietas materiāliem izriet, ka, procentus, ko sabiedrība samaksājusi grupai piederošai sabiedrībai, uzskatot par sadalīto peļņu, var palielināt aizņēmējas sabiedrības maksājamo nodokļu apmēru ne tikai tāpēc, ka samaksātos procentus nevar atskaitīt no peļņas, kas apliekama ar nodokli, bet arī tāpēc, ka, uzskatot šos procentus par sadalīto peļņu, šai sabiedrībai var būt pienākums sabiedrību ienākuma nodokli samaksāt avansā šī darījuma brīdī.

- 40 Jāatzīst, ka valsts noteikumi par nepietiekamu kapitalizāciju piemēro atšķirīgu attieksmi starp rezidentēm aizņēmējām sabiedrībām atkarībā no tā, vai grupai piederoša aizdevēja sabiedrība ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē.
- 41 Pirmkārt, runājot par valsts tiesību aktiem, kas bija spēkā līdz 1995. gadam, procenti, ko samaksājusi rezidente sabiedrība, principā tika uzskatīti par sadalīto peļņu, ciktāl tie pārsniedza ekonomiski saprātīgu atlīdzību par attiecīgo aizdevumu, neatkarīgi no tā, vai aizdevēja sabiedrība bija vai nebija rezidente. Tomēr, ja rezidente sabiedrība maksāja procentus grupai piederošai nerezidētei sabiedrībai (izņemot gadījumus, uz kuriem attiecas KNDUN, kas ir šķērslis valsts iekšējo tiesību aktu piemērošanai), šie procenti vienmēr tika uzskatīti par sadalīto peļņu, pat ja tie bija ekonomiski saprātīga atlīdzība par minēto aizdevumu.
- 42 Otrkārt, runājot par valsts tiesību aktiem, kas bija piemērojami no 1995. līdz 1998. gadam, tiesību norma, kas pielīdzina procentus, ko viena sabiedrība samaksājusi citai tās pašas sabiedrību grupas sabiedrībai, sadalītajai peļņai, ja šie procenti pārsniedz summu, par kuru būtu panākta vienošanās, ja nebūtu īpašo attiecību starp šo procentu parādnieku un saņēmēju vai starp šīm pusēm un trešo personu, nebija piemērojama, ja gan aizņēmēja sabiedrība, gan aizdevēja sabiedrība bija nodokļa maksātājas Apvienotajā Karalistē.
- 43 Tāpat saskaņā ar tiesību aktiem, kas bija piemērojami no 1998. līdz 2004. gadam, uz procentiem, ko viena grupas sabiedrība samaksājusi citai šīs pašas grupas sabiedrībai, attiecas noteikumi par pārskaitījumu cenām, ja šie procenti bija saistīti ar darījumu,

kas noslēgts saskaņā ar nosacījumiem, kas atšķiras no nosacījumiem, kas pastāvētu, ja šīs sabiedrības nepiederētu vienai un tai pašai grupai un ja nosacījumi, par kuriem panākta vienošanās šī darījuma ietvaros, vienai no [darījumā] iesaistītajām pusēm piešķirtu potenciālas priekšrocības attiecībā uz Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību aktiem. No šiem tiesību aktiem izriet, ka šādu priekšrocību nav, ja ir izpildīti atsevišķi nosacījumi, tostarp tas, ka otra darījuma puse arī ir nodokļa maksātāja Apvienotajā Karalistē.

44 Ja sabiedrība ir nodokļa maksātāja un rezidente Apvienotajā Karalistē vai ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību tajā veic saimniecisko darbību, no 1995. līdz 2004. gadam piemērojami tiesību akti noteica ierobežojumus galvenokārt aizdevumiem, ko piešķirušas nerezidentes mātes sabiedrības.

45 Līdz ar to pat līdz 1995. gadam un katrā ziņā no 1995. līdz 2004. gadam, ja rezidente sabiedrība maksāja procentus par aizdevumu, ko piešķirusi grupai piederoša nerezidente sabiedrība, pirmās minētās sabiedrības situācija nodokļu ziņā bija mazāk izdevīga nekā tādas rezidentes aizņēmējas sabiedrības situācija, kurai aizdevumu piešķirusi grupai piederoša rezidente sabiedrība.

46 Runājot par šīs atšķirīgās attieksmes atbilstību Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka, pirmkārt, šie noteikumi neattiecas uz valsts tiesisko regulējumu, kas vienīgi īsteno tās pilnvaras nodokļu jomā, kuras piešķirtas saskaņā ar principiem, kuri starptautiskā līmenī atziti KNDUN, ko noslēgusi Apvienotā Karaliste.

- 47 Šajā sakarā šīs valdības atsaucas uz principu, saskaņā ar kuru valstis var sadalīt vienai un tai pašai grupai piederošu sabiedrību peļņu, pamatojoties uz noteikumu par “pilnīgu konkurenci” vai “salīdzinājumu ar trešajām personām”, kas cita starpā noteikts Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencijas par ienākumiem un kapitālu 9. pantā. Vācijas valdība piebilst, ka atbilstoši šim noteikumam aizdevējas sabiedrības rezidences valsts ir pilnvarota aplikt ar nodokli saņemtos procentus, ja attiecīgais darījums līdzinās darījumam, kas noslēgts starp trešajām personām, bet pretējā gadījumā šīs pilnvaras ir aizņēmējas sabiedrības rezidences valstij.
- 48 Runājot par šī principa īstenošanu, Apvienotās Karalistes valdība precizē, ka vairumā KNDUN, ko noslēgusi šī dalībvalsts, ir ietverta norma, kas ļauj attiecīgajām kompetentajām valsts iestādēm izdarīt kompensējošu pielāgojumu, ar kuru jebkurš tādas peļņas, kas apliekama ar nodokli aizņēmējas sabiedrības valstī, pieaugums atbilst attiecīgam tādas peļņas, kas apliekama ar nodokli valstī, kurā reģistrēta aizdevēja sabiedrība, samazinājumam.
- 49 Šajā sakarā jānorāda — ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā noteikt kritērijus savu nodokļu pilnvaru sadalei, tostarp, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu (1998. gada 12. maija spriedums lietā *C-336/96 Gilly, Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 2006. gada 7. septembra spriedums lietā *C-470/04 N*, Krājums, I-7409. lpp., 44. punkts, un 2006. gada 14. novembra spriedums lietā *C-513/04 Kerckhaert un Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 22. un 23. punkts). Šādos apstākļos dalībvalstīm ir jāveic vajadzīgie pasākumi, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, tostarp izmantojot sadales kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā nodokļu praksē, ieskaitot ESAO izstrādātās paraugkonvencijas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Gilly*, 31. punkts, lietā *N*, 45. punkts, un lietā *Kerckhaert* un *Morres*, 23. punkts).

50 Tomēr pamata prāvā aplūkotās valsts tiesību normas nav balstītas tikai uz kompetenču sadali starp Apvienoto Karalisti un valstīm, ar kurām tā ir noslēgusi KNDUN.

51 Kaut arī pirms 1995. gadā tiesību aktos izdarītajiem grozījumiem šis valsts tiesību normas paredzēja, ka, ja vien KNDUN nav citādu noteikumu, procenti, ko rezidente sabiedrība samaksājusi par grupai piederošas nerezidentes sabiedrības piešķirto aizdevumu, ir uzskatāmi par sadalīto peļņu; šīs normas tādējādi atspoguļoja Apvienotās Karalistes likumdevēja vienpusēju izvēli. Tāpat bija arī pirms 1998. gadā izdarītajiem grozījumiem attiecībā uz šādos apstākļos samaksātiem procentiem, ja tie pārsniedza summu, kas tiktu maksāta pilnas konkurences apstākļos, kā arī pēc 1998. gadā izdarītajiem tiesību aktu grozījumiem — attiecībā uz darījumiem, kurus noslēgušas divas sabiedrības ar kopēju kontroli ar nosacījumiem, kas atšķiras no tiem, kas tiktu piemēroti, ja sabiedrības netiktu kopīgi kontrolētas, tostarp, ja šie nosacījumi vienai no darījuma pusēm nodrošinātu potenciālas nodokļu priekšrocības attiecībā uz Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem.

52 Šīs normas nevis centās novērst dubulto nodokļu uzlikšanu Apvienotajā Karalistē iegūtai peļņai, bet drīzāk atspoguļoja šīs dalībvalsts izvēli organizēt savu nodokļu sistēmu, lai novērstu, ka šāda peļņa šajā dalībvalstī netiek aplikta ar nodokli, pamatojoties uz nerezidenšu sabiedrību nepietiekamu tai pašai grupai piederošu rezidenšu meitas sabiedrību kapitalizācijas sistēmu. Kā savu secinājumu 55. un 56. punktā atzīmē ģenerāladvokāts, to normu vienpusējo raksturu, kuras noteiktus procentus, kas samaksāti nerezidentēm sabiedrībām, kvalificē kā sadalīto peļņu,

neatspēko ne tas, ka, lai īstenotu šādu kvalifikāciju, šī dalībvalsts ir pamatojusies uz starptautiskā līmenī atzītiem principiem, ne tas, ka attiecībā uz aizdevējām sabiedrībām, kuras ir rezidentes citās valstīs, šī dalībvalsts valsts tiesību aktus vēlējas piemērot kopā ar KNDUN, kurās ietverti noteikumi, kuru mērķis ir novērst vai mazināt nodokļu dubulto uzlikšanu, kas var izrietēt no šādas kvalifikācijas.

53 Turklāt, pat ja, atsevišķos gadījumos piemērojot pamata prāvā aplūkotās tiesību normas, vienīgi tiktu īstenoti KNDUN noteikti kritēriji, dalībvalstīm, īstenojot tādējādi piešķirtās pilnvaras nodokļu jomā, tomēr ir jāievēro Kopienų tiesību noteikumi (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN*, 58. un 59. punkts; 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-385/00 De Groot, Recueil*, I-11819. lpp., 94. punkts) un it īpaši brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas noteikta EKL 43. pantā.

54 Visbeidzot, runājot par to, ka saskaņā ar KNDUN noteikumiem ar nodokli apliekamās peļņas pieaugums, ko izraisījusi procentu pārkvalificēšana, var tikt kompensēts ar attiecīgu aizdevējas sabiedrības rezidences valstī ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu, ir taisnība, ka, tā kā nodokļu sistēma, kas izriet no KNDUN, ir daļa no pamata lietā piemērojamām tiesību normām un tā kā iesniedzējtiesa šo sistēmu tieši tā arī raksturo, Tiesai tas ir jāņem vērā, lai sniegtu Kopienų tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai (šajā sakarā skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā *C-319/02 Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 21. punkts; 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā *C-265/04 Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 51.–55. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-170/05 Denkvit Internationaal* un *Denkvit France*, Krājums, I-11949. lpp., 45. punkts).

- 55 Tomēr no lietas materiāliem neizriet, ka, ja saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem procenti, ko rezidente sabiedrība samaksājusi grupai piederošai nerezidentei sabiedrībai, tiek uzskatīti par sadalīto peļņu, šo valsts tiesību aktu un attiecīgo KNDUN noteikumu kopīga piemērošana vispārēji ļauj neitralizēt maksājamo nodokļu apmēra pieaugumu, kas izriet no pielāgojuma, kas veikts attiecībā uz aizņēmējas sabiedrības peļņu, kas apliekama ar nodokli. Šajā sakarā prasītājas pamata prāvā nepiekrīt Apvienotās Karalistes valdības apgalvojumam, ka saskaņā ar KNDUN, ko Apvienotā Karaliste ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm, kā arī atbilstoši 1990. gada 23. jūlija Konvencijai 90/436/EEK par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu asociēto uzņēmumu peļņas korekcijas gadījumā (OV L 225, 10. lpp.), neizdevīgs stāvoklis nodokļu jomā, kas sabiedrību grupai radīts, piemērojot valsts tiesību normas nepietiekamas kapitalizācijas jomā, vienmēr ir kompensēts ar atbilstošām priekšrocībām.
- 56 Pat uzskatot, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta aizdevējas sabiedrības rezidences valstī, varētu neitralizēt nodokļu maksāšanas pienākumu, kas aizņēmējai sabiedrībai jāpilda saskaņā ar tās rezidences valsts tiesību aktiem, no lietas materiāliem neizriet, ka saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošo tiesību aktu un šīs dalībvalsts noslēgto KNDUN kopīgo piemērošanu jebkurš pielāgojums ar nodokli apliekamās aizņēmējas sabiedrības peļņas pieaugumam, pie kā noved grupai piederošai nerezidentei sabiedrībai samaksāto procentu pārkvalificēšana, tiek neitralizēts, piešķirot šai pēdējai minētajai sabiedrībai nodokļu priekšrocības tās rezidences valstī.
- 57 Otrkārt, Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka atšķirīgā attieksme, ko piemēro pamata prāvā aplūkoti tiesību akti, nav tiešs un konkrēts šķērslis brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanai, jo šo tiesību aktu mērķis un iedarbība nav citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām padarīt mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu Apvienotajā Karalistē.

- 58 Kā norāda Apvienotās Karalistes un Vācijas valdības, Apvienotajā Karalistē spēkā esošie tiesību akti drīzāk nevis rada diskrimināciju, bet gan tikai nošķir situācijas, kas nav salīdzināmas. Šīs valdības precizē, ka vienīgi pārrobežu kontekstā sabiedrību grupa, finansējot Apvienotajā Karalistē rezidējošu meitas sabiedrību drīzāk ar aizņēmumu nekā ar pašu kapitālu, var organizēt “peļņas nodošanu” uz citu valsti, kurā šī peļņa tiks aplikta ar zemāku nodokļa likmi, tādējādi panākot, ka rezidentes meitas sabiedrības iegūtā peļņa netiek aplikta ar nodokli Apvienotajā Karalistē. Turklāt tikai ārvalsts mātes sabiedrībai ir izvēles iespēja reģistrēties valstī, kurā procenti tiek aplikti ar īpaši zemu nodokļa likmi vai pat atbrīvoti no nodokļa.
- 59 Šajā sakarā jāatzīmē, ka, pirmkārt, atšķirīgā attieksme, kāda saskaņā ar pamata prāvā aplūkotajiem tiesību aktiem tiek piemērota nerezidenšu mātes sabiedrību meitas sabiedrībām salīdzinājumā ar rezidenšu mātes sabiedrību meitas sabiedrībām, var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību, pat ja daudznacionālas sabiedrību grupas stāvoklis nodokļu jomā nav salīdzināms ar tādas grupas stāvokli, kuras visas sabiedrības rezidē vienā un tajā pašā dalībvalstī.
- 60 Protams, risks, ka meitas sabiedrības finansēšana tiek veikta, lai organizētu peļņas nodošanu uz valsti, kurā šī peļņa tiek aplikta ar mazāku nodokli, sabiedrību grupas ietvaros parasti nepastāv, ja visām attiecīgajām sabiedrībām tajā pašā dalībvalstī tiek piemērota tā pati nodokļa likme. Tomēr tas nenozīmē, ka dalībvalsts pieņemtie noteikumi konkrēti attiecībā uz daudznacionālu [sabiedrību] grupu situāciju atsevišķos gadījumos nevar radīt attiecīgo sabiedrību brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.
- 61 Otrkārt, jāatzīmē, ka atšķirīgā attieksme pret rezidentēm meitas sabiedrībām atkarībā no to mātes sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas ir brīvības veikt

uzņēmējdarbību ierobežojums, jo tā citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, līdz ar to tās var atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas dalībvalstī, kas veic šādu pasākumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lankhorst-Hohorst*, 32. punkts).

- 62 Pretēji Apvienotās Karalistes valdības apgalvojumam — lai šādus tiesību aktus varētu uzskatīt par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ir pietiekami, ka tie citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām var ierobežot šīs brīvības izmantošanu [šos tiesību aktus izdevušajā] dalībvalstī, un nav jāpierāda, ka attiecīgie tiesību akti patiešām vedina dažas no šīm sabiedrībām atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas pēdējā minētajā dalībvalstī.
- 63 Līdz ar to atšķirīgā attieksme, kas saskaņā ar pamata prāvā aplūkotojām valsts tiesību normām par nepietiekamu kapitalizāciju tiek piemērota rezidentēm aizņēmējām sabiedrībām atkarībā no grupai piederošas aizdevējas sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumu

- 64 Šādu ierobežojumu var pieļaut tikai tad, ja to pamato primāri sabiedrības interešu apsvērumi. Tāpat šādā gadījumā tam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai

un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (iepriekš minētie spriedumi lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts, un lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 47. punkts).

- 65 Apvienotās Karalistes valdība, ko atbalsta Vācijas valdība, apgalvo, ka pamata prāvā aplūkotās valsts tiesību normas pamato gan vajadzība nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, gan nepieciešamība cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, patiesībā runa ir par viena mērķa — nodrošināt taisnīgu un saskaņotu nodokļu sistēmu — diviem aspektiem.

— Par nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību

- 66 Pirmkārt, runājot par nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, Apvienotās Karalistes valdība norāda — garantējot, ka “apslēptās” dividendu izmaksas ar nodokli tiek apliktas tikai vienreiz un attiecīgajā fiskālajā teritorijā, valsts tiesību akti ar noslēgto KNDUN starpniecību nodrošina, ka Apvienotajā Karalistē ar nodokli aplikamās peļņas iespējamais pieaugums tiks kompensēts ar atbilstošu aizdevēja peļņas, kas aplikama ar nodokli tā rezidences valstī, samazinājumu. Savukārt iepriekš minētajā lietā *Lankhorst-Hohorst* Vācijas Federatīvās Republikas un Nīderlandes Karalistes KNDUN nebija ietverta neviena līdzvērtīga norma.

- 67 Vācijas valdība piebilst — ja aizņēmēja sabiedrība un aizdevēja sabiedrība rezidē vienā dalībvalstī, nodokļu priekšrocības, kuras rada procentu pārskaitījums, proti, to

atskaitīšana no aizņēmējas sabiedrības ar nodokli apliekamās peļņas, vienmēr tiek kompensētas ar atbilstošu neizdevīgu stāvokli nodokļu jomā aizdevējai sabiedrībai, proti, saņemto procentu aplikšanu ar nodokli. Tas, ka šāda kompensēšana netiek nodrošināta situācijā, kad aizdevēja sabiedrība rezidē citā dalībvalstī, vedina dalībvalstis sadalīt savas pilnvaras nodokļu jomā atkarībā no tā, vai attiecīgais darījums ir noslēgts ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi tiek piemēroti neatkarīgām sabiedrībām.

⁶⁸ Šajā sakarā jāatgādina, ka 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp) un lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp.) attiecīgi 28. un 21. punktā Tiesa atzina, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu. Lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, tomēr būtu sekmīgs, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgajām nodokļu priekšrocībām un šo priekšrocību atsvēršanu ar noteiktu nodokļa maksājumu (šajā sakarā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 42. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 40. punkts).

⁶⁹ Kā atzīts šī sprieduma 55. un 56. punktā, pat uzskatot, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta aizdevējas sabiedrības rezidences valstī, var neitralizēt nodokļu maksāšanas pienākumu, kas aizņēmējai sabiedrībai jāpilda saskaņā ar tās rezidences valsts tiesību aktiem, apsvērumus iesniegušās valdības nav pierādījušas, ka saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošo tiesību aktu un šis dalībvalsts noslēgto KNDUN kopīgo piemērošanu jebkurš pielāgojums ar nodokli apliekamās aizņēmējas sabiedrības peļņas pieaugumam, pie kā noved grupai piederošai nerezidentei sabiedrībai samaksāto procentu pārkvalificēšana, tiek neitralizēts, piešķirot šai pēdējai minētajai sabiedrībai nodokļu priekšrocības tās rezidences valstī.

70 Tātad šādos apstākļos brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko rada pamata prāvā aplūkotās valsts tiesību normas, nevar pamatot ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību.

— Pamatojums — cīņa pret ļaunprātīgām darbībām

71 Otrkārt, runājot par apsvērumiem, kas saistīti ar cīņu pret izvairīšanos no nodokļu nemaksāšanas, Apvienotās Karalistes valdība uzsver, ka atšķirībā no Vācijas tiesību aktiem, par kuriem bija runa iepriekš minētajā lietā *Lankhorst-Hohorst*, valsts tiesību normas par nepietiekamu kapitalizāciju attiecas uz īpašu izvairīšanās no nodokļu nemaksāšanas formu, kas izpaužas tādu fiktīvu pasākumu veikšanā, kuru mērķis ir apiet nodokļu tiesību aktus aizņēmējas sabiedrības rezidences valstī. Apvienotajā Karalistē spēkā esošās tiesību normas nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šo mērķi, ciktāl tās pamatojas uz starptautiskā līmenī atzītu pilnas konkurences principu, atzīst par sadalīto peļņu tikai to procentu daļu, kas pārsniedz summu, kas tiktu maksāta saskaņā ar darījumu, kas noslēgts ar pilnas konkurences nosacījumiem, un tiek piemērotas elastīgi, tostarp paredzot iepriekšējas pārbaudes procedūru.

72 Jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā *C-264/96 ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 26. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Lankhorst-Hohorst*, 37. punkts; lietā *Marks & Spencer*, 57. punkts, kā arī lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts).

- 73 Tikai tas vien, ka rezidente sabiedrība saņem aizdevumu no citā dalībvalstī reģistrētas un grupai piederošas sabiedrības, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par ļaunprātīgām darbībām un pamatot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu (šajā sakarā skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā X un Y, 62. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 50. punkts).
- 74 Lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu varētu pamatot ar cīņu pret ļaunprātīgām darbībām, konkrētajam šāda ierobežojuma mērķim ir jābūt šādam: radīt šķēršļus darbībām, ko raksturo pilnīgi fiktīvu mehānismu, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, izveide, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības (iepriekš minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts).
- 75 Tāpat kā darbības, kas minētas iepriekš minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 49. punktā un ko raksturo zaudējumu nodošana sabiedrību grupas ietvaros sabiedrībām, kas reģistrētas dalībvalstīs, kuras piemēro visaugstākās nodokļu likmes un kurās tādējādi šo zaudējumu vērtība nodokļu ziņā ir visaugstākā, iepriekšējā punktā aprakstīto darbību veids apdraud dalībvalstu tiesības īstenot savas pilnvaras nodokļu jomā saistībā ar to teritorijās veiktu darbību un tādējādi aizskar līdzsvarotu aplikšanas ar nodokļiem kompetences sadali starp dalībvalstīm (iepriekš minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 56. punkts).

- 76 Kā atzīmē Apvienotās Karalistes valdība, tādi valsts tiesību akti kā pamata prāvā aplūkoti attiecas uz “nepietiekamas kapitalizācijas” praksi, saskaņā ar kuru sabiedrību grupa cenšas mazināt tās peļņas aplikšanu ar nodokli, ko guvusi viena no tās meitas sabiedrībām, izvēloties finansēt šo meitas sabiedrību drīzāk ar aizdevumiem nekā ar pašu kapitālu, tādējādi ļaujot šai meitas sabiedrībai nodot peļņu mātes sabiedrībai tādu procentu veidā, kas atskaitāmi, aprēķinot tās ar nodokli aplikamo peļņu un nevis neatskaitāmu dividenžu veidā. Ja mātes sabiedrība ir rezidente valstī, kurā nodokļa likme ir zemāka par to, kas tiek piemērota meitas sabiedrības rezidences valstī, nodokļa parādu līdz ar to var nodot uz valsti, kurā tiek piemērota zemāka nodokļa likme.
- 77 Paredzot kvalificēt šos procentus kā sadalīto peļņu, šādi tiesību akti var novērst praksi, kuras vienīgais mērķis ir izvairīties no tāda nodokļa maksāšanas, kas parasti jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā īstenotas darbības. Līdz ar to šie tiesību akti ir piemērots līdzeklis tāda mērķa sasniegšanai, kas bija to pieņemšanas pamatā.
- 78 Vēl jāpārbauda, vai šie tiesību akti nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šo mērķi.
- 79 Kā Tiesa atzinusi iepriekš minētā sprieduma lietā *Lankhorst-Hohorst* 37. punktā, šo prasību neizpilda tādi valsts tiesību akti, kuriem nav īpaša mērķa attiecināt nodokļu priekšrocības uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem ar mērķi apiet šos tiesību aktus, bet kuri vispārējā veidā attiecas uz jebkuru situāciju, kurā mātes sabiedrības juridiskā adrese — lai kāds arī būtu iemesls — atrodas citā dalībvalstī.

- 80 Savukārt dalībvalsts tiesību aktus var pamatot ar apsvērumiem par cīņu pret ļaunprātīgām darbībām, ja tie paredz, ka procenti, ko rezidente meitas sabiedrība samaksājusi nerezidentei mātes sabiedrībai, ir uzskatāmi par sadalīto peļņu vienīgi tad, ja un ciktāl tie pārsniedz summu, par ko sabiedrības būtu vienojušās atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem, proti, komercnosacījumiem, kuriem šādas sabiedrības būtu varējušas piekrist, ja tās nepiederētu vienai un tai pašai sabiedrību grupai.
- 81 Tas, ka rezidentei sabiedrībai aizdevumu ir piešķīrusi nerezidente sabiedrība ar nosacījumiem, kas neatbilst tiem, par kuriem attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem, aizņēmējas sabiedrības rezidences dalībvalstij ir objektīvs faktors, ko trešās personas var pārbaudīt, lai noteiktu, vai attiecīgais darījums pilnībā vai daļēji ir vienkārši fiktīvs mehānisms ar galveno mērķi apiet šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktus. Šajā sakarā ir jānoskaidro, vai, ja starp attiecīgajām sabiedrībām nebūtu īpašo attiecību, aizdevums netiktu piešķirts vai arī tas tiktu piešķirts mazākā apmērā vai ar atšķirīgu procentu likmi.
- 82 Kā savu secinājumu 67. punktā norāda ģenerālvokāts, valsts tiesību akti, kas pamatojas uz objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējumu, lai noteiktu, vai darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, uzskatāmi par tādiem, kas nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu ļaunprātīgas darbības, ja, pirmkārt, katrā gadījumā, kad nevar izslēgt šāda mehānisma pastāvēšanu, nodokļa maksātājam ir dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamajiem komerciālajiem iemesliem, kādēļ šis darījums tika noslēgts.

- 83 Otrkārt, lai šādi tiesību akti atbilstu samērīguma principam — ja šo elementu pārbaudes rezultātā tiek secināts, ka attiecīgais darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms, kam nav nekāda sakara ar reāliem komercapsvērumiem, — samaksāto procentu kā sadalītās peļņas pār kvalificēšanai ir jāattiecas vienīgi uz šo procentu daļu, kas pārsniedz summu, par kuru būtu panākta vienošanās, ja starp pusēm vai starp pusēm un trešo personu nebūtu īpašo attiecību.
- 84 Šajā gadījumā no lietas materiāliem izriet, ka līdz 1995. gadā izdarītajiem grozījumiem Apvienotajā Karalistē spēkā esošie tiesību akti paredzēja, ka procenti, ko rezidente meitas sabiedrība samaksājusi par nerezidentes mātes sabiedrības piešķirto aizdevumu, tiek pilnībā kvalificēti kā sadalītā peļņa, neizvērtējot aizdevuma atbilstību tādām būtiskām kritērijiem kā pilna konkurence un nedodot šai meitas sabiedrībai nekādu iespēju iesniegt pierādījumus par patiesajiem komerciālajiem apsvērumiem, ar kuriem pamatots šis aizdevums.
- 85 Tomēr tāpat no lietas materiāliem izriet, ka šie tiesību akti netika piemēroti gadījumos, kad tos piemērot neļāva KNDUN, nodrošinot, ka attiecīgos procentus var atskaitīt nodokļu mērķiem, ja procentu likme nepārsniedz to, par ko būtu panākta vienošanās atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem. Saskaņā ar šādu KNDUN par sadalīto peļņu uzskatāma vienīgi tā procentu daļa, kas pārsniedz summu, kas tiktu maksāta atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem.
- 86 Kaut gan tāda nodokļu sistēma, kāda izriet no Apvienotās Karalistes noslēgtajām KNDUN, sākotnēji šķiet pamatota ar objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējumu, kas ļauj noteikt, vai pastāv pilnībā fiktīvs mehānisms vienīgi nodokļu mērķiem, iesniedzējtiesai, ja tiek konstatēts, ka šāda sistēma attiecas uz prasītājam

pamata prāvā, ir jānosaka, vai gadījumos, kad to darījumi neizpilda KNDUN paredzētos nosacījumus par to atbilstības pilnas konkurences kritērijam novērtēšanu, šī sistēma tām ļauj iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciāliem apsvērumiem, kas ir šo darījumu pamatā, nepakļaujot tās pārmērīgām administratīvām grūtībām.

⁸⁷ Tas pats attiecas arī uz spēkā esošajām valsts tiesību normām pēc 1995. un 1998. gadā izdarītajiem grozījumiem. Netiek apstrīdēts, ka saskaņā ar šīm tiesību normām procentu kā sadalītās peļņas pār kvalificēšana skar vienīgi procentu daļu, kas pārsniedz summu, kas tiktu maksāta atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem. Kaut arī sākotnēji šķiet, ka šajās normās noteiktie kritēriji prasa izvērtēt objektīvus un pārbaudāmus elementus, lai noteiktu, vai pastāv pilnīgi fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai šīs normas nodokļa maksātājam dod iespēju, ja darījums neizpilda pilnas konkurences kritēriju, vajadzības gadījumā saskaņā ar iepriekšējā punktā minētajiem nosacījumiem iesniegt pierādījumus par komerciāliem apsvērumiem, kas ir šī darījuma pamatā.

⁸⁸ Pretēji Komisijas apgalvojumiem, ja dalībvalsts pilnībā vai daļēji par sadalīto peļņu atzīst procentus, ko rezidente sabiedrība samaksājusi tai pašai sabiedrību grupai piederošai nerezidentei sabiedrībai, pirms tam konstatējot, ka runa ir par pilnīgi fiktīvu mehānismu ar mērķi apiet nodokļu tiesību aktus, šādā situācijā šai dalībvalstij nevar pieprasīt, lai tā nodrošinātu, ka otrās minētās sabiedrības rezidences valsts dara visu iespējamo, lai izvairītos no tā, ka šīs grupas ietvaros par dividendēm uzskatīts maksājums kā tāds tiek aplikts ar nodokli gan pirmās, gan otrās minētās sabiedrības rezidences dalībvalstī.

- 89 Ciktāl šādā gadījumā pirmās minētās sabiedrības rezidences dalībvalsts var likumīgi uzskatīt šīs sabiedrības samaksātos procentus par sadalīto peļņu, šai valstij principā nav jānodrošina, lai akcionārei nerezidentei sabiedrībai izmaksātā peļņa netiktu vairākkārt aplikta ar nodokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 59. un 60. punkts).
- 90 Vienīgi tad, ja dalībvalsts nolemj īstenot savas pilnvaras nodokļu jomā ne tikai attiecībā uz šajā dalībvalstī gūto peļņu (rezidentes meitas sabiedrības gadījumā), bet arī (saņēmējas nerezidentes sabiedrības gadījumā) attiecībā uz ienākumiem, ko tā saņem no šīs meitas sabiedrības, šai dalībvalstij, garantējot, lai saņēmēja sabiedrība nesaskartos ar brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko principā aizliedz EKL 43. pants, ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai mīkstinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, nerezidentei saņēmējai sabiedrībai tiek piemērota rezidentei saņēmējai sabiedrībai piemērotajai attieksmei līdzvērtīga attieksme (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts, kā arī lietā *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, 37. punkts).
- 91 Turklāt jāatzīmē, kā norādīts šī sprieduma 49. punktā — ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienusējā ceļā definēt kritērijus savu nodokļu aplikšanas pilnvaru sadalei, tostarp, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu.
- 92 Līdz ar to uz pirmo un trešo jautājumu sniedzama šāda atbilde: EKL 43. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kas ierobežo rezidentes sabiedrības iespēju

nodokļu mērķiem atskaitīt procentus, kas samaksāti par aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, vai no citā dalībvalstī rezidējošas sabiedrības, kuru kontrolē šāda mātes sabiedrība, nepakļaujot šim ierobežojumam rezidenti sabiedrību, kas aizņēmusies naudu no rezidentes sabiedrības, izņemot gadījumus, kad, pirmkārt, šie tiesību akti ir pamatoti ar objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējumu, kas ļauj noteikt, vai pastāv pilnīgi fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, paredzot nodokļa maksātājam iespēju vajadzības gadījumā bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par komerciāliem apsvērumiem, kas bija attiecīgā darījuma pamatā, un, otrkārt, ja šāda mehānisma pastāvēšana ir pierādīta, šie tiesību akti šos procentus kvalificē kā sadalīto peļņu vienīgi tiktāl, ciktāl tie pārsniedz summu, par kuru būtu panākta vienošanās atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem.

Par otro jautājumu

- 93 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atbilde uz pirmo jautājumu atšķirtos, ja rezidentei sabiedrībai aizdevumu piešķirtu nevis citā dalībvalstī rezidējoša mātes sabiedrība, bet gan:

— cita tai pašai sabiedrību grupai piederoša sabiedrība, kas, tāpat kā šīs grupas mātes sabiedrība, rezidē citā dalībvalstī;

- cita tai pašai sabiedrību grupai piederoša sabiedrība, kas rezidē citā dalībvalstī, bet kopējās aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības [mātes] sabiedrības ir rezidentes trešā valstī; vai

- cita tai pašai sabiedrību grupai piederoša sabiedrība, kas rezidē citā dalībvalstī, bet aizdevumu piešķir ar tādas filiāles starpniecību, kas atrodas trešā valstī, bet kopējās aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības [mātes] sabiedrības ir rezidentes trešā valstī; vai

- cita tai pašai sabiedrību grupai piederoša sabiedrība, kas tāpat kā kopējās aizņēmējas sabiedrības un aizdevējas sabiedrības [mātes] sabiedrības rezidē trešā valstī.

94 Šajā sakarā vispirms jāatgādina, kā norādīts šī sprieduma 61. punktā, ka tādi valsts tiesību akti kā pamata prāvā aplūkoti, kas, kā sadalīto peļņu kvalificējot procentus, ko rezidente meitas sabiedrība samaksājusi mātes sabiedrībai, rezidentēm meitas sabiedrībām piemēro atšķirīgu attieksmi atkarībā no tā, kur atrodas to mātes sabiedrības juridiskā adrese, ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, kuras līdz ar to var atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas dalībvalstī, kas veic šādu pasākumu.

95 Līdz ar to tiesību akti rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko principā aizliedz EKL 43. pants, gan tad, ja rezidentei aizņēmējai sabiedrībai aizdevumu

piešķirusi citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, kurai aizņēmējas sabiedrības kapitālā tieši vai netieši pieder tāda daļa, kas tai ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbības, gan arī tad, ja aizņēmējai sabiedrībai aizdevumu piešķirusi cita nerezidente sabiedrība, ko neatkarīgi no tās rezidences vietas pašu kontrolē sabiedrība, kas rezidē citā dalībvalstī un kura tieši vai netieši tāpat piedalās aizņēmējas sabiedrības kapitālā.

⁹⁶ Tādējādi atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir attiecināma arī uz otrā prejudiciālā jautājuma pirmajā ievilkumā minēto gadījumu.

⁹⁷ Attiecībā uz otrā prejudiciālā jautājuma otraajā, trešajā un ceturtajā ievilkumā minētajiem gadījumiem jāatgādina, kā norādīts šī sprieduma 36. punktā, ka EKL 43. pants apvienojumā ar EKL 48. pantu sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, piešķir tiesības veikt savu darbību citā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību.

⁹⁸ Līdz ar to EKL 43. pants neattiecas uz tādu valsts tiesību aktu kā pamata prāvā piemērošanu situācijai, kurā rezidente sabiedrība saņem aizdevumu no citā

dalībvalstī rezidējošas sabiedrības, kurai pašai nav kontrolējošas līdzdalības aizņēmējas sabiedrības [kapitālā], un ja šīs abas sabiedrības tieši vai netieši kontrolē kopēja grupai piederoša sabiedrība, kas pati rezidē trešā valstī.

99 Ja šādā situācijā šos tiesību aktus pieņēmusi dalībvalsts par sadalīto peļņu atzīst aizņēmējas sabiedrības samaksātos procentus, šis pasākums ietekmē nevis aizdevējas sabiedrības, bet gan tikai grupai piederošas [mātes] sabiedrības — kam pār divām pārējām sabiedrībām ir tāds kontroles līmenis, kas tai ļauj ietekmēt minēto sabiedrību finansēšanas izvēli — brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ja šī grupai piederošā sabiedrība nav reģistrēta dalībvalstī EKL 48. panta izpratnē, EKL 43. pants nav piemērojams.

100 Tāpēc EKL 43. pants neattiecas arī uz šo tiesību aktu piemērošanu situācijai, kurā gan aizdevēja sabiedrība, gan kopējā grupai piederoša sabiedrība rezidē trešā valstī, nedz arī situācijai, kurā aizdevēja sabiedrība, kas rezidē citā dalībvalstī un pati nekontrolē aizņēmēju sabiedrību, piešķir aizdevumu ar trešā valstī reģistrētas filiāles starpniecību, un kopējā grupai piederošā [mātes] sabiedrība arī rezidē trešā valstī.

101 Runājot par citām Līguma normām, uz kurām atsaukušās prasītājas pamata prāvā, jāuzsver, kā atzīmēts šī sprieduma 33. un 34. punktā, ka tādi tiesību akti kā pamata prāvā, kuri attiecas tikai uz attiecībām sabiedrību grupas ietvaros, vispirms ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību. Pat uzskatot, ka šādi tiesību akti var ierobežojoši

ietekmēt pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, šādas sekas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējama šķēršļa nenovēršams rezultāts un nepamato šo tiesību aktu izvērtēšanu, ņemot vērā EKL 49. un 56. pantu.

- 102 Līdz ar to uz otro jautājumu sniedzama šāda atbilde: uz tādiem dalībvalsts tiesību aktiem, kādi minēti pirmajā jautājumā, neattiecas EKL 43. pants, ja tie attiecas uz situāciju, kurā rezidente sabiedrība saņem aizdevumu no citā dalībvalstī vai trešā valstī rezidējošas sabiedrības, kura pati nekontrolē aizņēmēju sabiedrību, un ja šīs abas sabiedrības tieši vai netieši kontrolē kopēja grupai piederoša sabiedrība, kas rezidē trešā valstī.

Par ceturto jautājumu

- 103 Ar savu ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai, ja tādi tiesību akti kā pamata prāvā ierobežo EKL 56. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, šāds ierobežojums uzskatāms par pastāvējušu 1993. gada 31. decembrī EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.
- 104 Uzreiz jāatzīmē — kā izriet no šī sprieduma 33., 34. un 101. punkta, ka tādi tiesību akti kā pamata prāvā jāizvērtē, ņemot vērā EKL 43. pantu, nevis EKL 56. pantu.

105 Tādējādi uz ceturto jautājumu atbilde nav jāsniedz.

Par 5.–10. jautājumu

106 Ar 5.–10. jautājumu, kas izskatāmi kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai — ja iepriekšējos jautājumos minētie valsts pasākumi nav saderīgi ar Kopienu tiesībām — tādas prasības, kādas iesniegušas prasītājas pamata prāvā, lai novērstu šo nesaderīgumu, jāuzskata par prasībām atlīdzināt nepamatoti iekasētas summas vai kompensēt nepamatoti atteiktas priekšrocības, vai arī par prasībām atlīdzināt radušos zaudējumus. Pēdējā gadījumā iesniedzējtiesa jautā, vai ir jāizpilda iepriekš minētajā spriedumā apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* izklāstītie nosacījumi un vai šajā sakarā ir jāņem vērā forma, kādā šīs prasības iesniedzamas saskaņā ar valsts tiesībām.

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

108 Visbeidzot, iesniedzējtiesa jautā, vai, nosakot atlīdzināmos vai kompensējamus zaudējumus, jāņem vērā tas, vai cietušās personas ir izrādījušas pienācīgu rūpību, lai izvairītos no zaudējumiem, piemēram, ceļot prasību tiesā.

109 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Tiesai nav juridiski jākvalificē prasītāju pamata lietā iesniedzējtiesā celtās prasības. Šajā gadījumā prasītājam ir jāprecizē savas prasības raksturs un pamatojums (prasība par kompensāciju vai prasība atlīdzināt zaudējumus), iesniedzējtiesai to kontrolējot (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Metallgesellschaft u.c.*, 81. punkts, un lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 201. punkts).

110 Joprojām saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienu tiesību noteikumus, izriet no tiesībām, ko attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības un ko Tiesa ir interpretējusi, un ir to papildinājums. Tādējādi dalībvalsts pienākums principā ir atmaksāt nodokļus, kas ir iekasēti, pārkāpjot Kopienu tiesības (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 202. punkts un tajā minētā judikatūra).

111 Ja nav Kopienu tiesiskā regulējuma jautājumā par nepamatoti iekasētu valsts nodokļu atmaksāšanu, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības; 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 Kopienų tiesību sistēmas (efektivitātes princips) (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 203. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 112 Turklāt, ja dalībvalsts iekasē nodokļus, pārkāpjot Kopienų tiesības, attiecīgajām personām ir tiesības ne tikai uz nepamatoti iekasētā nodokļa atmaksu, bet arī uz šajā valstī tiešā sakarā ar šo nodokli samaksāto vai tās ieturēto summu atmaksu. Kā Tiesa ir atzinusi iepriekš minētā sprieduma lietā *Metallgesellschaft u.c.* 87. un 88. punktā, tas ietver arī tos zaudējumus, ko rada naudas summas nepieejamība priekšlaicīgas nodokļa samaksas dēļ (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 205. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 113 Tomēr pretēji prasītāju pamata lietā apgalvojumiem ne nodokļu atvieglojumus vai citas priekšrocības, no kurām rezidente sabiedrība atteicās, lai varētu pilnībā ieskaitīt nepamatoti iekasētā nodokļa summu cita maksājamā nodokļa summā, ne šādas sabiedrības zaudējumus, ko tā cietusi tāpēc, ka grupa, kurai tā pieder, lai samazinātu tās kopējo maksājamo nodokļu summu, uzskatīja par nepieciešamu aizstāt finansēšanu no pašu kapitāla ar finansēšanu no aizņēmuma, ne izdevumus, kas radušies šīs grupas sabiedrībām, izpildot attiecīgo valsts tiesību aktu prasības, nevar atlīdzināt, pamatojoties uz Kopienų tiesībām, iesniedzot prasību atmaksāt nepamatoti iekasētu nodokli vai attiecīgajai dalībvalstij tiešā sakarā ar šo nodokli samaksātās vai tās ieturētās summas. Šādus izdevumus radījuši minētās grupas sabiedrību pieņemti lēmumi, un līdz ar to attiecībā uz [šīm sabiedrībām] tie nevar būt Apvienotās Karalistes lēmuma atzīt par sadalīto peļņu noteiktus nerezidentēm sabiedrībām samaksātus procentus neizbēgamas sekas.

114 Šādos apstākļos valsts tiesai ir jānosaka, vai iepriekšējā punktā uzskaitītie izdevumi uzskatāmi par attiecīgo sabiedrību finansiāliem zaudējumiem, kas radušies tāda Kopienų tiesību pārkāpuma dēļ, par ko ir atbildīga attiecīgā dalībvalsts.

115 Neizslēdzot, ka dalībvalsts atbildība var rasties mazāk ierobežojošos apstākļos saskaņā ar valsts tiesībām, Tiesa ir atzinusi, ka nosacījumi, ar kādiem dalībvalstij ir jāatlīdzina indivīdam radītie zaudējumi, kas nodarīti Kopienų tiesību pārkāpuma, par ko ir atbildīga šī dalībvalsts, rezultātā, ir trīs, proti, pārkāptā tiesību norma piešķir tiesības indivīdiem, pārkāpums ir pietiekami būtisks un pastāv tieša cēloņsakarība starp dalībvalsts pienākumu neizpildi un cietušajām personām nodarīto kaitējumu (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 51. un 66. punkts; 2003. gada 30. septembra spriedumu lietā *C-224/01 Köbler, Recueil*, I-10239. lpp., 51. un 57. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 209. punkts).

116 To nosacījumu piemērošana, kas ļauj noteikt dalībvalstu atbildību par indivīdiem nodarīto kaitējumu, kurš radies Kopienų tiesību pārkāpumu rezultātā, principā ir jāveic valsts tiesām saskaņā ar Tiesas sniegtajiem norādījumiem šādu nosacījumu ieviešanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 210. punkts un tajā minētā judikatūra).

117 Pamata lietā pirmais nosacījums acīmredzami ir izpildīts attiecībā uz EKL 43. pantu. Šī tiesību norma indivīdiem piešķir tiesības (skat. iepriekš minētos spriedumus

apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur un Factortame*, 23. un 54. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 211. punkts).

- 118 Attiecībā uz otro nosacījumu ir jāatgādina, ka, pirmkārt, Kopienu tiesību pārkāpums ir pietiekami būtisks, ja dalībvalsts, īstenojot savas normatīvās pilnvaras, acīmredzami un smagi ir pārkāpusi savu pilnvaru izmantošanas robežas. Otrkārt, ja attiecīgajai dalībvalstij brīdī, kad tā ir izdarījusi pārkāpumu, ir tikai būtiski ierobežota rīcības brīvība vai pat tās nav, ar Kopienu tiesību pārkāpumu *per se* var pietikt, lai konstatētu pietiekami būtisku pārkāpumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 212. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 119 Lai noteiktu, vai pārkāpums ir pietiekami būtisks, ir jāņem vērā visi faktori, kas raksturo valsts tiesā izskatāmo situāciju. Šie faktori tostarp ietver pārkāptā noteikuma nepārprotamības un precizitātes pakāpi, pienākumu neizpildes vai nodarītā kaitējuma tišo vai netišo raksturu, iespējamās kļūdas tiesību piemērošanā attaisnojamību/neattaisnojamību, to, ka Kopienu iestādes nostāja varēja veicināt Kopienu tiesībām pretēja valsts pasākuma vai prakses veikšanu vai uzturēšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 213. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 120 Katrā ziņā Kopienu tiesību pārkāpums ir pietiekami būtisks, ja tas ir turpinājies, neņemot vērā tāda sprieduma pasludināšanu, ar ko tiek atzīta valsts pienākumu

neizpilde, prejudiciāla nolēmuma pieņemšanu vai Tiesas pastāvīgo judikatūru šajā jautājumā, no kā izriet, ka attiecīgajai rīcībai ir pārkāpuma raksturs (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 214. punkts un tajā minētā judikatūra).

121 Šajā lietā valsts tiesai, lai izvērtētu, vai attiecīgās dalībvalsts izdarītais EKL 43. panta pārkāpums bija pietiekami būtisks, ir jāņem vērā, ka tiešo nodokļu jomā principi, ko Tiesa ir izklāstījusi, sākot ar savu iepriekš minēto 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Franciija, tikai pakāpeniski atklāj sekas, kas izriet no Līgumā garantētajām aprites brīvībām. Līdz iepriekš minētajam spriedumam lietā *Lankhorst-Hohorst* šajā prejudiciālajā tiesvedībā uzdots jautājums kā tāds vēl nav ticis izskatīts Tiesas judikatūrā.

122 Attiecībā uz trešo nosacījumu, proti, par tiešas cēloņsakarības starp valsts pienākumu neizpildi un cietušajām personām nodarīto kaitējumu pastāvēšanu, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai apgalvotais zaudējums pietiekami tieši izriet no Kopienų tiesību pārkāpuma, lai dalībvalstij rastos pienākums atlīdzināt zaudējumus (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 218. punkts un tajā minētā judikatūra).

123 Ja vien tiesības uz kompensāciju nav tieši paredzētas Kopienų tiesībās un ja vien šie nosacījumi nav izpildīti, valstij ir pienākums atlīdzināt radītos zaudējumus saskaņā ar valsts tiesībās paredzēto atbildību, ar noteikumu, ka valsts tiesību aktos ietvertie nosacījumi par zaudējumu atlīdzināšanu nav nelabvēlīgāki par tiem, kas attiecas uz

līdzīgām prasībām dalībvalstī, un to piemērošana praksē nedrīkst būt tāda, kas zaudējumu atlīdzināšanu padara par neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 219. punkts un tajā minētā judikatūra).

124 Jāprecizē, ka, lai noteiktu atlīdzināmos zaudējumus, valsts tiesa var pārbaudīt, vai cietusī persona ir izrādījusi pienācīgu rūpību, lai izvairītos no zaudējumiem vai tos mazinātu, un vai tā ir savlaicīgi izmantojusi visus tās rīcībā esošos tiesību aizsardzības līdzekļus (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*, 84. punkts).

125 Šajā sakarā iepriekš minētā sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. 106. punktā Tiesa, runājot par nodokļu tiesību aktiem, kas nerezidenšu mātes sabiedrību meitas sabiedrībām rezidentēm nepiemēro grupas nodokļu uzlikšanas sistēmu, ir atzinusi, ka to tiesību izmantošana, kuras indivīdiem piešķir tieši piemērojamas Kopienų tiesības, būtu neiespējama vai pārlieku sarežģīta, ja to prasības par atlīdzību vai kompensāciju, kas pamatotas ar Kopienų tiesību pārkāpumu, būtu jānoraida vai jāsamazina prasības summa tikai tāpēc, ka indivīdi nemaz nav prasījuši, lai tiem tiktu piemērota aplikšanas ar nodokli sistēma, ko tiem liedz valsts tiesību akti, lai apstrīdētu šo nodokļu administrācijas aizliegumu, izmantojot šim mērķim paredzētos tiesību aizsardzības līdzekļus, atsaucoties uz Kopienų tiesību pārkāpumu un tiešo iedarbību.

126 Tāpat noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošana būtu neiespējama vai pārlieku sarežģīta, ja prasības par atlīdzību vai kompensāciju, kas pamatotas ar šo noteikumu pārkāpumu, būtu jānoraida vai būtu jāsamazina prasības summa tikai tāpēc, ka attiecīgās sabiedrības nodokļu administrācijai nav lūgušas iespēju samaksāt

procentus par aizņēmumu no nerezidentes grupai piederošas sabiedrības, tos nekvalificējot kā sadalīto peļņu, kaut gan attiecīgos apstākļos valsts tiesību akti, ja nepieciešams, apvienojumā ar attiecīgajiem KNDUN noteikumiem, paredzēja šādu kvalificēšanu.

¹²⁷ Iesniedzējtiesai jānosaka, vai, ja izrādās, ka attiecīgie valsts tiesību akti, iespējams, apvienojumā ar attiecīgajiem KNDUN noteikumiem, neizpildīja šī sprieduma 92. punktā izklāstītos nosacījumus un tādējādi radīja brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko aizliedz EKL 43. pants, šo tiesību aktu piemērošana katrā ziņā būtu novedusi pie prasītāju pamata prāvā pretenziju noraidīšanas Apvienotās Karalistes nodokļu administrācijā.

¹²⁸ Līdz ar to uz 5.–10. jautājumu sniedzamas šādas atbildes:

- ja nav Kopienų tiesiskā regulējuma, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras attiecīgajām personām piešķir Kopienų tiesības, tostarp [noteikumi] par cietušo personu valsts tiesās celto prasību kvalifikāciju. Tomēr [šīm tiesām] jānodrošina, lai attiecīgo personu rīcībā būtu efektīvs tiesību aizsardzības līdzeklis, kas tām ļautu panākt, ka tiek atmaksāts nepamatoti iekasēts nodoklis un šai dalībvalstij tiešā sakarā ar šo nodokli samaksātās vai tās ieturētās summas. Runājot par citiem zaudējumiem, kas

personai varētu būt nodarīti tāda Kopienu tiesību pārkāpuma rezultātā, par kuru ir atbildīga dalībvalsts, tās pienākums ir atlīdzināt indivīdiem radītos zaudējumus atbilstoši iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* 51. punktā izklāstītajiem nosacījumiem, neizslēdzot iespēju, ka, pamatojoties uz valsts tiesībām, valsts atbildība var iestāties ar mazāk ierobežojošiem nosacījumiem;

- ja izrādās, ka dalībvalsts tiesību akti rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko aizliedz EKL 43. pants, iesniedzējtiesa, lai noteiktu atlīdzināmos zaudējumus, var pārbaudīt, vai cietušās personas ir izrādījušas pienācīgu rūpību, lai izvairītos no zaudējumiem vai tos mazinātu, un vai tās ir savlaicīgi izmantojušas visus to rīcībā esošos tiesību aizsardzības līdzekļus. Tomēr, lai ar EKL 43. pantu indivīdiem piešķirto tiesību izmantošana nebūtu neiespējama vai pārlietu sarežģīta, iesniedzējtiesa var noteikt, vai šo tiesību aktu piemērošana, ja nepieciešams, apvienojumā ar attiecīgajiem KNDUN noteikumiem katrā ziņā būtu novedusi līdz prasītāju pamata prāvā pretenziju noraidīšanai attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijā.

Par lūgumu ierobežot šī sprieduma sekas laikā

¹²⁹ Tiesas sēdē Apvienotās Karalistes valdība lūdza Tiesai gadījumā, ja tā interpretē Kopienu tiesības tādā veidā, ka tām pretrunā ir tādi valsts tiesību akti, kādi tiek apspriesti pamata lietā, ierobežot tās sprieduma sekas laikā, pat attiecībā uz prasībām tiesā, kas ir celtas pirms šī sprieduma pasludināšanas dienas. Šī valdība uzskata, ka tai nelabvēlīga Kopienu tiesību interpretācija radīs izdevumus 300 miljonu EUR apmērā.

- 130 Jāatzīst, ka šajā gadījumā Apvienotās Karalistes valdība nav norādījusi, pamatojoties uz ko tā ir nonākusi līdz šādam šī sprieduma seku aprēķinam, ne arī to, vai šī summa attiecas tikai uz finanšu sekām pamata lietā vai arī uz sekām, kas izriet no šī sprieduma citos gadījumos.
- 131 Turklāt šīs valdības minētā summa izriet no pieņēmuma, ka Tiesas sniegto atbilžu rezultātā prasītāju pamata prāvā prasījumi tiks pilnībā apmierināti, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 132 Šādos apstākļos Tiesas rīcībā nav pietiekamu pierādījumu, lai izskatītu šo Apvienotās Karalistes valdības prasījumu.
- 133 Tādējādi šī sprieduma sekas laikā nav jāierobežo.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 134 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) EKL 43. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kas ierobežo rezidentes sabiedrības iespēju nodokļu mērķiem atskaitīt procentus, kas samaksāti par aizņēmumu no tiešas vai netiešas mātes sabiedrības, kas ir rezidente citā dalībvalstī, vai no citā dalībvalstī rezidējošas sabiedrības, kuru kontrolē šāda mātes sabiedrība, nepakļaujot šim ierobežojumam rezidenti sabiedrību, kas aizņēmusies naudu no rezidentes sabiedrības, izņemot gadījumus, kad, pirmkārt, šie tiesību akti ir pamatoti ar objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējumu, kas ļauj noteikt, vai pastāv pilnīgi fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, paredzot nodokļa maksātājam iespēju vajadzības gadījumā bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par komerciāliem apsvērumiem, kas bija attiecīgā darījuma pamatā, un, otrkārt, ja šāda mehānisma pastāvēšana ir pierādīta, šie tiesību akti šos procentus kvalificē kā sadalīto peļņu vienīgi tiktāl, ciktāl tie pārsniedz summu, par kuru būtu panākta vienošanās atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem;

- 2) uz tādiem dalībvalsts tiesību aktiem, kādi minēti pirmajā jautājumā, neattiecas EKL 43. pants, ja tie attiecas uz situāciju, kurā rezidente sabiedrība saņem aizdevumu no citā dalībvalstī vai trešā valstī rezidējošas sabiedrības, kura pati nekontrolē aizņēmēju sabiedrību, un ja šīs abas sabiedrības tieši vai netieši kontrolē kopēja grupai piederoša sabiedrība, kas rezidē trešā valstī;

- 3) ja nav Kopienu tiesiskā regulējuma, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam

jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras attiecīgajām personām piešķir Kopienų tiesības, tostarp [noteikumi] par cietušo personu valsts tiesās celto prasību kvalifikāciju. Tomēr [šīm tiesām] ir jānodrošina, lai attiecīgo personu rīcībā būtu efektīvs tiesību aizsardzības līdzeklis, kas tām ļautu panākt, ka tiek atmaksāts nepamatoti iekasēts nodoklis un šai dalībvalstij tiešā sakarā ar šo nodokli samaksātās vai tās ieturētās summas. Runājot par citiem zaudējumiem, kas personai varētu būt nodarīti tāda Kopienų tiesību pārkāpuma rezultātā, par kuru ir atbildīga dalībvalsts, tās pienākums ir atlīdzināt indivīdiem radītos zaudējumus atbilstoši 1996. gada 5. marta sprieduma apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame* 51. punktā izklāstītajiem nosacījumiem, neizslēdzot iespēju, ka, pamatojoties uz valsts tiesībām, valsts atbildība var iestāties ar mazāk ierobežojošiem nosacījumiem.

Ja izrādās, ka dalībvalsts tiesību akti rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko aizliedz EKL 43. pants, iesniedzējtiesa, lai noteiktu atlīdzināmos zaudējumus, var pārbaudīt, vai cietušās personas ir izrādījušas pienācīgu rūpību, lai izvairītos no zaudējumiem vai tos mazinātu, un vai tās ir savlaicīgi izmantojušas visus to rīcībā esošos tiesību aizsardzības līdzekļus. Tomēr, lai ar EKL 43. pantu indivīdiem piešķirto tiesību izmantošana nebūtu neiespējama vai pārlietu sarežģīta, iesniedzējtiesa var noteikt, vai šo tiesību aktu piemērošana, ja nepieciešams, apvienojumā ar attiecīgajiem konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumiem, katrā ziņā būtu novedusi līdz prasītāju pamata prāvā pretenziju noraidīšanai attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijā.

[Paraksti]