



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2012. gada 13. novembrī*

LESD 49. un 63. pants — Dividenžu izmaksāšana — Sabiedrību ienākuma nodoklis — Lieta C-446/04 — *Test Claimants in the FII Group Litigation* — Sprieduma interpretācija — Nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana — Atbrīvošanas no nodokļa metodes un nodokļa atskaitīšanas metodes līdzvērtīgums — Jēdzieni “nodokļa likme” un “atšķirīgi taksācijas līmeņi” — Dividendes no trešajām valstīm

Lieta C-35/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 20. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 21. janvārī, tiesvedībā

Test Claimants in the FII Group Litigation

pret

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], priekšsēdētāja vietnieks K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), palātu priekšsēdētāji A. Ticano [*A. Tizzano*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lohmus*], E. Levits, A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 7. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Test Claimants in the FII Group Litigation* vārdā – G. Aaronson, QC, un P. Farmer, barrister,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – S. Ossowski, pārstāvis, kam palīdz K. Bacon, barrister,
- Vācijas valdības vārdā – T. Henze un K. Petersen, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – angļu.

- Īrijas vārdā – *D. O'Hagan*, pārstāvis, kam palīdz *A. Collins, SC*, un *N. McNicholas, BL*,
 - Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues* un *N. Rouam*, pārstāvji,
 - Nīderlandes valdības vārdā – *C. Wissels* un *B. Koopman*, pārstāves,
 - Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *W. Mölls*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 19. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 49. un 63. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts 2006. gada 12. decembra sprieduma lietā *C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp.) piemērošanas ietvaros, un tā mērķis ir iegūt skaidrojumus dažādiem šī sprieduma punktiem.

Apvienotās Karalistes atbilstošās tiesību normas

- 3 Atbilstoši Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem nodokļu tiesību aktiem, jebkuras sabiedrības, kas ir šīs dalībvalsts rezidentes, kā arī sabiedrības, kas nav šīs dalībvalsts rezidentes, bet kas tajā veic komercdarbību ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, gūtā peļņa finanšu gada laikā ir apliekama ar sabiedrību ienākuma nodokli šajā valstī.
- 4 Kopš 1973. gada Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajā Karalistē tiek piemērota tāda sistēma nodokļu uzlikšanai, ko sauc par “daļēju nodokļa ieskaitīšanu”, saskaņā ar kuru, lai novērstu dubultu nodokļa uzlikšanu, ja sabiedrība rezidente sadala peļņu, viena daļa no sabiedrību ienākuma nodokļa, kas šai sabiedrībai ir jāmaksā, tiek uzlikta tās akcionāriem. Līdz 1999. gada 6. aprīlim šī sistēma bija balstīta, pirmkārt, uz sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumu, ko veica peļņas sadalītāja sabiedrība, un, otrkārt, uz nodokļa atlaidi, ko piešķīra izmaksāto dividendžu saņēmējiem akcionāriem, papildus Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, dividendžu saņēmējām, piemērojot atbrīvojumu no sabiedrību ienākuma nodokļa par dividendēm, kuras ir saņemtas no šīs dalībvalsts rezidentes sabiedrības.

Sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums

- 5 Atbilstoši 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli un sabiedrību ienākuma nodokli (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpmāk tekstā – “*ICTA*”) 14. pantam, tā redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktisko apstākļu rašanās laikā, Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai, kura izmaksā dividendes saviem akcionāriem, ir jāveic sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums (“advance corporation tax”, turpmāk tekstā – “*ACT*”), ko aprēķina par izmaksāto dividendžu summu vai vērtību.
- 6 Sabiedrībai ierobežotā apmērā ir tiesības ieskaitīt *ACT*, kas ir maksājams par veikto dividendžu izmaksāšanu konkrētā finanšu gada laikā, summā, kas tai ir jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis (“mainstream corporation tax”) par šo finanšu gadu. Ja sabiedrību ienākuma nodokļa parāds ir nepietiekams, lai *ACT* varētu ieskaitīt pilnībā, tad *ACT* pārmaksu var pārskaitīt vai nu uz iepriekšējo vai nākamo finanšu gadu, vai arī šīs sabiedrības meitassabiedrībām, kuras to var ieskaitīt to maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā. Meitassabiedrības, kurām var pārskaitīt *ACT* pārmaksu, drīkst būt tikai Apvienotās Karalistes rezidentes.

- 7 Sabiedrību grupa, kuras juridiskā adrese ir šajā dalībvalstī, var arī izvēlēties nodokļu uzlikšanas grupai sistēmu, kas ļauj šai grupai piederošām sabiedrībām atlikt *ACT* samaksu līdz brīdim, kad minētās grupas mātessabiedrība uzsāk dividenžu izmaksu.

Rezidentu akcionāru, kuri saņem dividendes no sabiedrībām rezidentēm, situācija

- 8 Piemērojot *ICTA* 208. pantu, ja Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība saņem dividendes no sabiedrības, kas arī ir šis dalībvalsts rezidente, tai par šīm dividendēm nav jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis.
- 9 Turklāt atbilstoši *ICTA* 231. panta 1. punktam sabiedrības rezidentes veiktā dividenžu izmaksāšana citai sabiedrībai rezidentei, par ko jāmaksā *ACT*, rada pēdējai sabiedrībai tiesības uz tādu nodokļa atlaidi, kas atbilst pirmās sabiedrības pārskaitītajai *ACT* summas daļai.
- 10 Atbilstoši *ICTA* 238. panta 1. punktam – iegūtās dividendes un nodokļa atlaide kopā veido saņēmējas sabiedrības “ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem” (“franked investment income” vai “FII”).
- 11 Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība, kas no citas sabiedrības rezidentes ir saņēmusi dividendes, kuru izmaksāšana ir radījusi tiesības uz nodokļa atlaidi, var pārņemt *ACT* summu, ko ir samaksājusi šī cita sabiedrība, un to atskaitīt no *ACT* summas, kas tai pašai ir jāmaksā, ja tā uzsāk dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, tādējādi samaksājot *ACT* tikai par atlikušo summu.

Rezidentu akcionāru, kuri saņem dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, situācija

- 12 Ja Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, tai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis par šīm dividendēm.
- 13 Šādā gadījumā minēto dividenžu saņēmējai sabiedrībai nav tiesību uz nodokļa atlaidi un saņemtās dividendes netiek uzskatītas par to ienākumu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem. Savukārt atbilstoši *ICTA* 788. un 790. pantam tai ir tiesības uz nodokļa samazinājumu par nodokli, ko dividenžu izmaksātāja sabiedrība samaksājusi savas rezidences valstī; šo samazinājumu piešķir vai nu saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem, vai atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ko tā ir noslēgusi ar šo citu valsti.
- 14 Tādējādi valsts tiesību akti atļauj sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, ieskaitīt par šīm sabiedrības nerezidentes izmaksātajām dividendēm veikto nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā. Ja šī dividenžu saņēmēja sabiedrība rezidente tieši vai netieši kontrolē 10 % vai vairāk no dividenžu izmaksātājas sabiedrības balsstiesībām vai ja tā ir tieši vai netieši kontrolējošās sabiedrības meitassabiedrība, nodokļa samazinājums attiecas uz ārvalstu sabiedrību ienākuma nodokli, ko maksā par dividendēs sadalīto peļņu. Šo ārvalsts nodokli var samazināt tikai atbilstoši tai sabiedrību ienākuma nodokļa summai, kas Apvienotajā Karalistē jāmaksā par atbilstošo peļņu.
- 15 Līdzīgas tiesību normas ir piemērojamas saskaņā ar Apvienotās Karalistes noslēgtajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.
- 16 Ja sabiedrība rezidente pati izmaksā dividendes saviem akcionāriem, tai ir jāmaksā *ACT*.
- 17 Attiecībā uz iespēju ieskaitīt *ACT*, kas ir maksājams par šādu dividenžu izmaksāšanu, apmērā, kas minētajai sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis, tas, ka šāda sabiedrība rezidente saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, var radīt *ACT* pārmaksu, it īpaši tāpēc, ka

sabiedrības nerezidentes veiktā dividenžu izmaksa nerada, kā tas ir norādīts šī sprieduma 13. punktā, tādu nodokļa atlaidi, ko varētu atskaitīt no sabiedrības rezidentes maksājamās *ACT* summas par dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem.

Dividenžu no ienākumiem ārvalstī sistēma

- 18 No 1994. gada 1. jūlija sabiedrība rezidente, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, var izvēlēties šīs dividendes kvalificēt par “dividendēm no ienākumiem ārvalstī” (“foreign income dividend”, turpmāk tekstā – “*FID*”), par kurām ir jāmaksā *ACT*, bet kas šai sabiedrībai, ar nosacījumu, ka *FID* ir tikpat lielas kā saņemtās ārvalsts izcelsmes dividendes, dod tiesības lūgt *ACT* pārmaksas atmaksu.
- 19 *ACT* ir jāmaksā 14 dienu laikā pēc tā ceturkšņa, kura laikā tika izmaksāta dividende, bet *ACT* pārmaksa ir jāatmaksā tad, kad sabiedrībai rezidentei ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis jeb deviņu mēnešu laikā pēc finanšu gada beigām.
- 20 *ACT* sistēma, tostarp *FID* sistēma, tika atcelta attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas pēc 1999. gada 6. aprīļa.

Tiesvedības rašanās fakti un prejudiciālie jautājumi

- 21 *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* vēlas, pirmkārt, iegūt skaidrojumus attiecībā uz iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punktu un rezolutīvās daļas 1. punktu. Tā atgādina, ka Tiesa šī sprieduma 48.–53., 57. un 60. punktā atzina, ka valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem valsts izcelsmes dividendēm tiek piemērota atbrīvojuma no nodokļa sistēma un ārvalsts izcelsmes dividendēm – nodokļa ieskaitīšanas sistēma, nav pretrunā LESD 49. un 63. pantam, ja vien ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērotā nodokļa likme nav lielāka par valsts izcelsmes dividendēm piemēroto nodokļa likmi un ja nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksāto nodokli tās dalībvalstī, sasniedzot to ar nodokli apliekamo summu, ko piemēro dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī.
- 22 Prasītāji pamatlietā Tiesā norādīja, kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 54. punkta, ka “atbilstoši Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem valsts izcelsmes dividenžu izmaksāšanas gadījumā dividenžu saņēmējas sabiedrības ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa par šīm dividendēm neatkarīgi no dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksātā nodokļa summas, proti, arī tad, ja tai piešķirtā nodokļa samazinājuma dēļ šī sabiedrība nav nodokļa parādniece vai maksā mazāku sabiedrību ienākuma nodokli par Apvienotajā Karalistē piemērojamo nominālo likmi”. Šajā ziņā Tiesa minētā sprieduma 55. un 56. punktā konstatēja:
- “55 Apvienotās Karalistes valdība to neapstrīd, tomēr apgalvo, ka tas, ka dividenžu izmaksātājai sabiedrībai un dividenžu saņēmējai sabiedrībai tiek piemēroti atšķirīgi taksācijas līmeņi, pastāv tikai izņēmuma apstākļos, kuru nav pamatlietā.
- 56 Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai uzliktā nodokļa likme ir vienāda un atšķirīgi taksācijas līmeņi pastāv tikai noteiktos gadījumos ar nodokli apliekamās summas izmaiņu dēļ, kas rodas pēc īpašu izņēmuma nodokļa samazinājumu piešķiršanas.”
- 23 Pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* prasītāji pamatlietā iesniedza *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* eksperta atzinumu, lai pierādītu, ka sabiedrību rezidentu peļņai piemērojamā faktiskā ar nodokli apliekamā summa bija zemāka nekā nominālā nodokļa likme lielākajā daļā gadījumu un ka šo situāciju līdz ar to nevar kvalificēt kā izņēmuma situāciju.

- 24 Atbildētāji pamatlietā neapstrīdēja prasītāju pierādījumus attiecībā uz faktisko ar nodokli apliekamo summu. Tie drīzāk uzskatīja, ka valsts tiesas veicamajai pārbaudei saskaņā ar iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punktu nebija nekādas saistības ar faktiskajiem taksācijas līmeņiem. Ņemot vērā to, ka Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos Apvienotā Karaliste minēja valsts tiesību aktos paredzētus nodokļu samazinājumus maziem uzņēmumiem, atbildētāji, sniedzot mutvārdu paskaidrojumus, apgalvoja, ka iesniedzējtiesai bija jāizvērtē vien tas, vai atšķirīgās nominālās nodokļu likmes, kas piemērojamas sabiedrībām rezidentēm, kuras izmaksā dividendes, no vienas puses, un sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem dividendes, no otras puses, pastāv tikai izņēmuma apstākļos.
- 25 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tai ir jānoskaidro faktiskā ar nodokli apliekamā summa, kas piemērojama sabiedrību rezidentu sadalītajai peļņai, vienlaikus uzskatot, ka šis jautājums ir jāuzdod arī Tiesai.
- 26 Otrkārt, iesniedzējtiesa vēlas iegūt skaidrojumus par iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* rezolutīvās daļas 2. un 4. punktu. Tā jautā, vai šie punkti ir piemērojami tikai gadījumā, kad sabiedrība, kas ir Apvienotās Karalistes rezidente, tieši saņem dividendes no meitassabiedrības nerezidentes, kura ir samaksājusi sabiedrību ienākuma nodokli savā rezidences valstī par dividendēs izmaksāto peļņu, vai to var piemērot arī tad, ja meitassabiedrība nerezidente pati nav vispār maksājusi nodokļus – vai nodokļos ir samaksājusiniecīgu summu –, bet dividendes ir izmaksātas no peļņas, kurā ieskaita dividendes, kuras ir izmaksājusi zemāka līmeņa meitassabiedrība rezidente dalībvalstī par peļņu, par kuru ir samaksāts sabiedrību ienākuma nodoklis šajā pašā dalībvalstī.
- 27 Šajā ziņā iesniedzējtiesa paskaidro, ka meitassabiedrība nerezidente savā rezidences valstī ļoti bieži vispār nemaksā nodokļus par peļņu, no kuras tā izmaksā dividendes savai mātessabiedrībai rezidentei. Tas galvenokārt ir tādēļ, ka starptautiskas grupas bieži izmanto holdinga sabiedrības kā starpniekus, kuras maksā mazu ienākuma nodokli vai to vispār nemaksā. Valstis, kurās atrodas šādas holdinga sabiedrības, bieži piešķir nodokļu samazinājumu attiecībā uz nodokli, kas jāmaksā par sadalīto peļņu, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas.
- 28 Treškārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* rezolutīvās daļas 2. punkts attiecas tikai uz tādu situāciju, kurā sabiedrība rezidente, kas saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, pati maksā *ACT*, vai arī uz tādu situāciju, kurā minētā sabiedrība rezidente izvēlas nodokļu uzlikšanas grupai sistēmu. Šādas sistēmas ietvaros *ACT* maksā tā sabiedrība rezidente, kura grupas struktūrā atrodas augstāk. Tāpat iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pēdējā minētajā gadījumā, kuru izslēdza Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 10. punktā, ir jākonstatē Savienības tiesību pārkāpums, kas saskaņā ar principiem, kurus Tiesa ir izklāstījusi 1983. gada 9. novembra spriedumā lietā 199/82 *San Giorgio (Recueil, 3595. lpp.)*, nozīmē tiesības prasīt nodokļu atmaksu par labu sabiedrībai, kura korporatīvajā struktūrā atrodas augstāk un kura faktiski ir samaksājusi *ACT*.
- 29 Tomēr saskaņā ar atbildētājiem pamatlietā *ACT*, ko maksāja šī sabiedrība, tika iekasēts likumīgi, kas nozīmē, ka zaudējumi, kas radušies šai sabiedrībai, var būt tikai iemesls celt prasību par zaudējumu atlīdzību, ja ir izpildīti nosacījumi, kurus Tiesa ir definējusi 1996. gada 5. marta spriedumā apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame (Recueil, I-1029. lpp.)*.
- 30 Ceturtkārt, iesniedzējtiesa atgādina, ka pirmais prejudiciālais jautājums, kāds tika uzdots iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, attiecās tikai uz dividendēm, ko saņem no sabiedrībām rezidentēm citās dalībvalstīs. Tomēr, kad lietu atsāka izskatīt *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, prasītāji pamatlietā apgalvoja, ka, ņemot vērā Tiesas judikatūras attīstību, Apvienotajā Karalistē spēkā esošais tiesiskais regulējums bija pretrunā arī LESD 63. pantam, ciktāl šo tiesisko regulējumu piemēroja dividendēm, kuras saņem no meitassabiedrībām

rezidentēm trešajās valstīs. Prasītāji piebilda, ka LESD 63. pants bija piemērojams, jo Apvienotās Karalistes tiesību akti bija piemērojami neatkarīgi no kapitāla daļu turējuma apmēra, kuras pieder attiecīgajam akcionāram sabiedrībā rezidentē trešajā valstī, kura veic peļņas sadali.

- 31 Atbildētāji tomēr uzskata, ka LESD 63. pants nav piemērojams tajos gadījumos, kad sabiedrība rezidente dalībvalstī īsteno noteiktu ietekmi pār trešās valsts sabiedrības rezidentes lēmumiem un spēj noteikt tās rīcību. Saskaņā ar iesniedzējtiesas teikto – 2007. gada 24. maija spriedums lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp.), 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 A (Krājums, I-11531. lpp.) un 2009. gada 17. septembra spriedums lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome* (Krājums, I-8591. lpp.) apstiprina prasītāju pamatlietā argumentu.
- 32 Piektkārt, iesniedzējtiesa vēlas iegūt skaidrojumus par iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 3. punktu, kas attiecas uz tiesību normām attiecībā uz *ACT*, kuras ir minētas šī sprieduma 6. punktā un atbilstoši kurām mātessabiedrībai rezidentei Apvienotajā Karalistē ir atļauts pārskaitīt *ACT* pārmaksu tās meitassabiedrībām rezidentēm, lai to ieskaitītu sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tām jāmaksā. Prasītāji pamatlietā apgalvoja, ka šīs tiesību normas ir pretrunā LESD 49. pantam, ciktāl iepriekš minētā iespēja bija tikai meitassabiedrībām rezidentēm Apvienotajā Karalistē. Prasītāji iebilda, ka, ja Apvienotā Karaliste nolemj ieviest šādu tiesisko regulējumu, tad tās pienākums ir paredzēt atbilstošu nodokļu samazinājumu, piemēram, *ACT* atmaksu, ar ko varētu kompensēt samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, kuru ir samaksājušas meitassabiedrības rezidentes Eiropas Savienībā.
- 33 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 115. punktā Tiesa uzsāka šī jautājuma izvērtēšanu, norādot, ka “debates Tiesā bija tikai par to, ka sabiedrībai rezidentei nav iespējas pārskaitīt *ACT* pārmaksu meitassabiedrībām nerezidentēm, lai tās varētu to ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodokļa summā, kas tām jāmaksā Apvienotajā Karalistē par šajā dalībvalstī veiktajām darbībām”.
- 34 Līdz ar to atbilde, kas sniegta minētā sprieduma 139. punktā un rezolutīvās daļas 3. punktā, neattiecas uz gadījumu, kad sabiedrībai nerezidentei bija jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis vienīgi tās rezidences dalībvalstī. Tāpēc iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai atbilde iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* rezolutīvās daļas 3. punktā ir citāda, ja meitassabiedrībām nerezidentēm, kurām nevarēja pārskaitīt *ACT* pārmaksu, nav jāmaksā nodokļi mātessabiedrības dalībvalstī.
- 35 Šādos apstākļos *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai atsauces uz “nodokļa likmi” un “atšķirīgiem taksācijas līmeņiem” iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punktā:
- nozīmē tikai tiesību normās noteiktu nodokļa likmi vai nodokļa nomināllikmi; vai
 - nozīmē gan faktiski samaksātā nodokļa likmi, gan ar likumu noteiktu nodokļa likmi vai nodokļa nomināllikmi;
 - vai iepriekš minētajiem terminiem ir atšķirīga nozīme un, ja tā, tad kāda?

- 2) Vai Tiesas atbilde uz otro un ceturto jautājumu, kas uzdoti [iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*] mainītos, ja:
- a) ārvalstu sabiedrību ienākuma nodokli (vai daļu no tā) nemaksā sabiedrība nerezidente, kura izmaksā dividendes sabiedrībai rezidentei, jo šīs dividendes tiek izmaksātas no peļņas, kurā ieskaita dividendes, ko ir izmaksājuši tieši vai netieši meitassabiedrība dalībvalstī un kas ir izmaksātas no peļņas, par kuru šajā dalībvalstī ir tikuši samaksāti nodokļi; un/vai
 - b) *ACT* maksā nevis sabiedrība rezidente, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, bet tieši vai netieši mātessabiedrība rezidente, veicot tālāko peļņas sadali par labu saņēmējai sabiedrībai, kurā tieši vai netieši ieskaita dividendes?
- 3) Vai otrā jautājuma b) punktā aprakstītajos apstākļos sabiedrība, kura maksā *ACT*, var celt prasību par prettiesiski iekasēta nodokļa atmaksu ([iepriekš minētais] spriedums lietā *San Giorgio*) vai tikai prasību par zaudējumu atlīdzību ([iepriekš minētais] spriedums apvienotajās lietās *Brasserie du Pêcheur* un *Factortame*)?
- 4) Ja attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir piemērojams ne tikai tādos gadījumos, kad mātessabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz dividendes izmaksājošo sabiedrību, vai sabiedrība rezidente var atsaukties uz LESD 63. pantu attiecībā uz dividendēm, ko tā ir saņēmusi no meitassabiedrības, pār kuru tā īsteno izšķirošu ietekmi un kura ir rezidente trešajā valstī?
- 5) Vai Tiesas atbilde uz uzdoto trešo jautājumu [iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*] ir piemērojama arī gadījumā, kad meitassabiedrībām nerezidentēm, kurām nevar pārskaitīt [*ACT*], nav jāmaksā nodokļi mātessabiedrības dalībvalstī?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. un 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādas dalībvalsts tiesību normas, kurās ir paredzēta atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošana valsts izcelsmes dividendēm un nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošana ārvalsts izcelsmes dividendēm, ja minētajā dalībvalstī faktiskais taksācijas līmenis sabiedrību peļņai parasti ir zemāks par nodokļa nomināllikmi.
- 37 Jāatgādina, ka attiecībā uz tādu nodokļu tiesību normu kā pamatlietā apskatāmā, kuras mērķis ir novērst nodokļa dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, sabiedrības akcionāres, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar sabiedrības akcionāres situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, ciktāl abos gadījumos sadalītajai peļņai var principā vairākkārt uzlikt nodokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 59. punkts).
- 38 Šādos apstākļos LESD 49. un 63. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstij, kura dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms arī dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts, kā arī spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 60. punkts).

- 39 Turpinājumā jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalsts principā var brīvi izvēlēties novērst sabiedrības rezidentes saņemto dividendžu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, piemērojot atbrīvojuma [no nodokļa] metodi, ja dividendes ir izmaksājusi sabiedrība rezidente, un nodokļa atskaitīšanas metodi, ja tās ir izmaksājusi sabiedrība nerezidente. Šīs divas metodes faktiski ir līdzvērtīgas, tomēr ar nosacījumu, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērotā nodokļa likme nav lielāka par valsts izcelsmes dividendēm piemēroto nodokļa likmi un ka nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar sabiedrības, kura ir izmaksājusi dividendes, samaksāto nodokli tās dalībvalstī, maksimāli sasniedzot to ar nodokli aplikamo summu, ko piemēro sabiedrības, kura ir saņēmusi dividendes, dalībvalstī (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 48. un 57. punkts; apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 86. punkts, un 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-310/09 *Accor*, Krājums, I-8115. lpp., 88. punkts, kā arī 2008. gada 23. aprīļa rīkojumu lietā C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Krājums, I-2875. lpp., 39. punkts).
- 40 Šajā ziņā jāuzsver, ka, tā kā Savienības tiesības to pašreizējā attīstības stadijā nenosaka vispārējus kritērijus kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Savienībā (2006. gada 14. novembra spriedums lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 22. punkts, un 2011. gada 8. decembra spriedums lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, Krājums, I-13023. lpp., 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), katra dalībvalsts var brīvi organizēt nodokļu uzlikšanas sistēmu sadalītajai peļņai, tomēr ar nosacījumu, ka attiecīgā sistēma neietver LESD aizliegto diskrimināciju. Pienākums dalībvalstij, kuras rezidente ir sabiedrība, kas saņem dividendes, atbrīvojot no sabiedrību ienākuma nodokļa ārvalsts izcelsmes dividendes, ietekmētu attiecīgās dalībvalsts kompetenci uzlikt nodokli, ievērojot nediskriminācijas principu, šādi sadalītajai peļņai saskaņā ar tās tiesību aktos noteikto likmi.
- 41 Kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 54. punkta, prasītāji pamatlietā apstrīdēja atbrīvojuma [no nodokļa] metodes un nodokļa atskaitīšanas metodes līdzvērtību, apgalvojot, ka atbilstoši Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem tiesību aktiem – valsts izcelsmes dividendžu izmaksāšanas gadījumā dividendžu saņēmējas sabiedrības ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa par šīm dividendēm neatkarīgi no dividendžu izmaksātājas sabiedrības samaksātā nodokļa summas, proti, arī tad, ja tai piešķirtā nodokļa samazinājuma dēļ šī sabiedrība nav nodokļa parādniece vai maksā mazāku sabiedrību ienākuma nodokli par Apvienotajā Karalistē piemērojamo nominālo likmi.
- 42 Tādēļ Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punktā aicināja iesniedzējtiesu pārbaudīt, vai nodokļa likmes patiešām ir vienādas un vai atšķirīgi taksācijas līmeņi pastāv tikai noteiktos gadījumos ar nodokli aplikamās summas izmaiņu dēļ, kas rodas pēc īpašu izņēmuma nodokļa samazinājumu piešķiršanas.
- 43 Faktiski ir jāatzīst, ka nodokļa likme ārvalsts izcelsmes dividendēm ir augstāka par nodokļa likmi, kāda tiek piemērota valsts izcelsmes dividendēm judikatūras, kas minēta šī sprieduma 39. punktā, izpratnē, un ka tāpēc atbrīvojuma [no nodokļa] metodes un nodokļa atskaitīšanas metodes līdzvērtība būs apšaubāma šādos gadījumos.
- 44 Pirmkārt, ja sabiedrībai rezidentei, kas izmaksā dividendes, tiek piemērota nodokļa nomināllikme, kas ir zemāka par to nodokļa nomināllikmi, kāda tiek piemērota sabiedrībai rezidentei, kas saņem minētās dividendes, valsts izcelsmes dividendžu, kuras saņem pēdējā minētā sabiedrība, atbrīvošanas no nodokļa dēļ sadalītajai peļņai tiks piemērots mazāks taksācijas līmenis nekā tas, kāds izriet no nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanas ārvalsts izcelsmes dividendēm, kuras saņem tā pati sabiedrība rezidente, bet šoreiz no sabiedrības nerezidentes, kuras peļņai arī tiek piemērots zems taksācijas līmenis tostarp zemākas nodokļa nomināllikmes dēļ.

- 45 Atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošanas dēļ sadalītajai valsts izcelsmes peļņai tiks piemērota zemāka nodokļa nomināllikme, kas piemērojama sabiedrībai, kura izmaksā dividendes, savukārt nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanas ārvalsts izcelsmes dividendēm dēļ sadalītajai peļņai tiks piemērota augstāka nodokļa nomināllikme, kas piemērojama sabiedrībai, kura saņem dividendes.
- 46 Tāpat, otrkārt, vairs nepastāv līdzvērtība starp sabiedrības rezidentes izmaksāto dividenžu atbrīvošanu [no nodokļa] un nodokļa atskaitīšanas metodes, saskaņā ar kuru – tāpat kā saskaņā ar šajā lietā apskatāmajā tiesiskajā regulējumā paredzēto metodi – tiek ņemts vērā peļņas izcelsmes valstī faktiskais taksācijas līmenis, piemērošanu sabiedrības nerezidentes izmaksātajām dividendēm, ja sabiedrības rezidentes, kura izmaksā dividendes, peļņai rezidences dalībvalstī tiek piemērots mazāks faktiskais taksācijas līmenis nekā šajā valstī piemērojamā nodokļa nomināllikme.
- 47 Valsts izcelsmes dividenžu atbrīvošana no nodokļa nerada nekādu nodokļu nastu minēto dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, un tas ir neatkarīgi no faktiskā taksācijas līmeņa peļņai, no kuras tika izmaksātas dividendes. Turpretim nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošana ārvalsts izcelsmes dividendēm radīs papildu nodokļu nastu dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, ja faktiskais taksācijas līmenis, kāds tika piemērots sabiedrības, kas izmaksā dividendes, peļņai, neietekmē nodokļa nomināllikmi, kāda tiek piemērota dividenžu saņēmējas sabiedrības rezidentes peļņai.
- 48 Pretēji atbrīvojuma [no nodokļa] metodei nodokļa atskaitīšanas metode līdz ar to neļauj nodot sabiedrībai akcionārei peļņu, kas izriet no nodokļa atlaides, kura attiecībā uz sabiedrību ienākuma nodokli iepriekš piešķirta dividenžu izmaksātājai sabiedrībai.
- 49 Šādos apstākļos pārbaude, kādu Tiesa aicināja veikt iesniedzējtiesu iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punktā, attiecas gan uz piemērojamajām nodokļa nomināllikmēm, gan uz faktiskajiem taksācijas līmeņiem. “Nodokļa likme”, kas minēta šajā 56. punktā, attiecas uz nodokļa nomināllikmi, un “atšķirīgie taksācijas līmeņi ar nodokli apliekamās summas izmaiņu dēļ” attiecas uz faktiskajiem taksācijas līmeņiem. Faktiskais taksācijas līmenis var būt zemāks par nodokļa nomināllikmi cita starpā nodokļa samazinājuma rezultātā samazinātās ar nodokli apliekamās summas dēļ.
- 50 Runājot par iespējamo atšķirību starp nodokļa nomināllikmi un faktisko taksācijas līmeni, kāds tiek piemērots dividenžu izmaksātājai sabiedrībai rezidentei, no iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punkta skaidri izriet, ka atbrīvojuma [no nodokļa] un nodokļa atskaitīšanas metodes nebeidz uzreiz būt līdzvērtīgas, tiklīdz pastāv izņēmuma apstākļi, kādos valsts izcelsmes dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa, kaut arī peļņai, no kuras tika izmaksātas šīs dividendes, netika pilnībā piemērots faktiskais taksācijas līmenis, kas atbilst nodokļa nomināllikmei. Tomēr Tiesa precizēja, ka iesniedzējtiesai pašai ir jānosaka, vai atšķirībai starp faktisko taksācijas līmeni un nodokļa nomināllikmi bija izņēmuma raksturs.
- 51 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka tā uzsāka pārbaudi, kuru tā bija aicināta veikt iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 56. punktā. Tādējādi tā konstatēja, ka pamatlietā viena un tā pati nodokļa nomināllikme bija piemērojama gan dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidentes peļņai, gan arī dividenžu saņēmējas sabiedrības rezidentes peļņai. Turpretī no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka eksistē šī sprieduma 46. punktā minētais apstāklis, nepastāvot izņēmuma apstākļiem. Saskaņā ar iesniedzējtiesas teikto, Apvienotajā Karalistē faktiskais taksācijas līmenis, kas piemērojams sabiedrības rezidentes peļņai, lielākajā daļā gadījumu ir zemāks par nodokļa nomināllikmi.
- 52 No minētā izriet, ka tādas nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošana ārvalsts izcelsmes dividendēm, kāda ir paredzēta attiecīgajā tiesiskajā regulējumā pamatlietā, nenodrošina tādu nodokļu režīmu, kas būtu līdzvērtīgs no atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošanas valsts izcelsmes dividendēm izrietošajam.

- 53 Tā kā tādas nodokļu normas kontekstā, kāda ir pamatlietā un kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, sabiedrības akcionāres, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar tādas sabiedrības akcionāres situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, ciktāl abos gadījumos sadalītajai peļņai var principā vairākkārt uzlikt nodokli (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts, un apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 59. punkts), tad atšķirīgais nodokļu režīms, kāds piemērojams šo divu kategoriju dividendēm, nav pamatots ar atbilstošu situācijas atšķirību.
- 54 Līdz ar to tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 49. un 63. pantu.
- 55 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šādu ierobežojumu var pieļaut tikai tad, ja to var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 42. punkts, un 2011. gada 1. decembra spriedumu lietā C-250/08 Komisija/Belģija, Krājums, I-12341. lpp., 51. punkts).
- 56 Šajā ziņā Apvienotās Karalistes valdība iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* apgalvoja, ka tiesisko regulējumu pamatlietā objektīvi pamatoja nepieciešamība nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību.
- 57 Jāatgādina – Tiesa jau ir atzinusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto brīvas aprites brīvību istenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 21. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedums lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 43. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Belģija, 70. punkts).
- 58 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jākonstatē tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Belģija, 71. punkts un tajā minētā judikatūra), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgo tiesību aktu mērķi (2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts, un 2009. gada 18. jūnija spriedums lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 72. punkts).
- 59 Ņemot vērā tiesiskā regulējuma pamatlietā mērķi, pastāv tieša saikne starp, pirmkārt, piešķirto fiskālo priekšrocību, proti, nodokļa atlaidi ārvalsts izcelsmes dividendžu gadījumā, kā arī atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm, un, otrkārt, nodokli, kas jau ir piemērots sadalītajai peļņai.
- 60 Attiecībā uz ierobežojuma samērīgumu ir jānorāda, ka, kaut arī nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošana ārvalsts izcelsmes dividendēm un atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošana valsts izcelsmes dividendēm var tikt pamatota, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas sadalītajai peļņai, tomēr nav nepieciešams, lai saglabātu attiecīgās nodokļu sistēmas saskaņotību, ka tiek ņemts vērā, pirmkārt, faktiskais taksācijas līmenis, kāds tiek piemērots sadalītajai peļņai, lai aprēķinātu fiskālo priekšrocību nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanas gadījumā, un, otrkārt, vienīgā nodokļa nomināllīkme, kāda tiek piemērota sadalītajai peļņai atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošanas gadījumā.
- 61 Atbrīvojums no nodokļa, uz ko ir tiesības sabiedrībai rezidentei, kas saņem valsts izcelsmes dividendes, tiek piešķirts neatkarīgi no faktiskā taksācijas līmeņa, kāds tiek piemērots peļņai, no kuras tika izmaksātas dividendes. Minētais atbrīvojums, ciktāl tā mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultas

uzlikšanas sadalītajai peļņai, tādējādi ir balstīts uz pieņēmumu, ka dividenžu izmaksātājas sabiedrības minētajai peļņai tiek piemērota nodokļa nomināllikme. Līdz ar to šis atbrīvojums atgādina nodokļa atlaides piešķiršanu, kas ir aprēķināta, atsaucoties uz minēto nodokļa nominālvērtību.

- 62 Lai nodrošinātu attiecīgās nodokļu sistēmas saskaņotību, tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā it īpaši tiktu ņemta vērā – un arī tas notika nodokļa atskaitīšanas metodes ietvaros – nodokļa nomināllikme, kāda bija jāmaksā attiecībā uz peļņu, no kuras tika izmaksātas dividendes, būtu piemērots nodokļu dubultas uzlikšanas sadalītajai peļņai novēršanai un nodrošinātu nodokļu sistēmas iekšēju saskaņotību, vienlaikus mazāk ietekmējot uzņēmējdarbības brīvību un kapitāla brīvu apriti.
- 63 Šajā ziņā ir jānorāda, ka iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* 99. punktā Tiesa, atgādinājusi, ka dalībvalstīm principā ir atļauts novērst vairākkārtēju nodokļu atskaitīšanu no sabiedrības rezidentes saņemtajām dividendēm, piemērojot atbrīvojuma [no nodokļa] metodi valsts izcelsmes dividendēm un nodokļa atskaitīšanas metodi ārvalsts izcelsmes dividendēm, konstatēja, ka attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā, lai aprēķinātu nodokļa atlaidi nodokļa atskaitīšanas metodes ietvaros, tika ņemta vērā nodokļa nomināllikme, kas piemērojama valstī, kurā bija reģistrēta dividenžu izmaksātāja sabiedrība.
- 64 Taisnība, ka nodokļa atlaides aprēķina, kas veikts nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanas ietvaros un pamatojoties uz peļņai, no kuras tika izmaksātas dividendes, piemērojamo nodokļa nomināllikmi, dēļ var tikt piemērots arī mazāk labvēlīgs nodokļu režīms ārvalsts izcelsmes dividendēm, kas cita starpā var notikt tāpēc, ka dalībvalstīs pastāv dažādas tiesību normas attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanu sabiedrību ienākuma nodoklim. Tomēr jāuzskata, ka gadījumā, ja rodas šāds mazāk labvēlīgs režīms, tas nozīmē, ka to rada fakts, ka dažādas dalībvalstis paralēli izmanto savu nodokļu kompetenci, kas ir saderīgi ar Līgumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kerckhaert* un *Morres*, 20. punkts, kā arī 2010. gada 15. aprīļa spriedumu lietā *C-96/08 CIBA*, Krājums, I-2911. lpp., 25. punkts).
- 65 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. un 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādas dalībvalsts tiesību normas, kurās ir paredzēta atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošana valsts izcelsmes dividendēm un nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošana ārvalsts izcelsmes dividendēm, ja tiek konstatēts, pirmkārt, ka nodokļa atlaide, ko saņem dividenžu saņēmēja sabiedrība nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanas ietvaros, ir līdzvērtīga nodokļa summai, kāda ir faktiski samaksāta par peļņu, no kuras tika izmaksātas dividendes, un, otrkārt, ka faktiskais taksācijas līmenis sabiedrību peļņai attiecīgajā dalībvalstī parasti ir zemāks par paredzēto nodokļa nomināllikmi.

Par otro jautājumu

- 66 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Tiesas atbildes uz otro un ceturto jautājumu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* ir derīgas arī, pirmkārt, gadījumā, ja ārvalstīs noteikto sabiedrību ienākuma nodokli, kāds tiek piemērots peļņai, no kuras izmaksā dividendes, nav samaksājusi vai nav pilnībā samaksājusi sabiedrība nerezidente, kas minētās dividendes pārskaita sabiedrībai rezidentei, bet ir samaksājusi pēdējās minētās tieša vai netieša meitassabiedrība, kura atrodas dalībvalstī, un, otrkārt, gadījumā, ja *ACT* nav samaksājusi sabiedrība rezidente, kas saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, bet ir samaksājusi mātesabiedrība rezidente nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros.

- 67 Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* Tiesa atbildēja uz otro un ceturto jautājumu tādējādi, ka LESD 49. un 63. pants nepieļauj:
- dalībvalsts tiesību aktus, kuros sabiedrībai rezidentei, kas saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, ir atļauts atskaitīt no summas, kāda pirmajai minētajai sabiedrībai ir jāmaksā kā sabiedrību ienākuma nodoklis, minētā nodokļa summu, kuru avansā ir samaksājusi otrā sabiedrība, lai gan tās sabiedrības rezidentes gadījumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, šāds atskaitījums nav atļauts attiecībā uz šīs pēdējās sabiedrības savā rezidences valstī samaksāto nodokli par sadalīto peļņu;
 - dalībvalsts tiesību aktus, kuros, atbrīvojot no sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma samaksas sabiedrības rezidentes, kuras izmaksā saviem akcionāriem iepriekš saņemtās valsts izcelsmes dividendes, sabiedrībām rezidentēm, kas izmaksā saviem akcionāriem to iepriekš saņemtās ārvalsts izcelsmes dividendes, ir piešķirtas tiesības izvēlēties sistēmu, kas tām ļauj atgūt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, bet kas, pirmkārt, šīm sabiedrībām uzliek pienākumu samaksāt minēto nodokli avansa veidā un lūgt tā vēlāku atmaksu un, otrkārt, neparedz nodokļa atlaidi to akcionāriem, lai gan tie to saņemtu gadījumā, kad valsts izcelsmes dividendes izmaksā sabiedrība rezidente.
- 68 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar tiesisko regulējumu pamatlietā – gadījumā, kad dividendes tika izmaksātas ārpus nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas, sabiedrībai rezidentei, kura izmaksā šīs dividendes, bija jāmaksā *ACT*, kas bija sava veida sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums. Pēc tam izmaksātās dividendes atgriezās grupas struktūrā kā ienākums no investīcijām, kurš ir atbrīvots no nodokļiem [*FII – franked investment income*], kas nozīmē, ka nodokļa atlaide samaksātā *ACT* apmērā bija saistīta ar dividendēm. Nodokļa atlaide tika piešķirta pret pienākumu sabiedrībām, kuras atrodas grupas hierarhijas virsotnē, samaksāt *ACT*, ja vēlāk tika izmaksātas dividendes to tiešajai mātessabiedrībai vai ārējiem akcionāriem. Tādējādi gadījumā, kad dividendes bija izmaksātas ārpus nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas, *ACT* bija jāmaksā zemākā līmeņa sabiedrībai rezidentei Apvienotajā Karalistē.
- 69 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka LESD 49. un 63. pantam nav pretrunā tas, ka sabiedrību ienākuma nodoklis, kas bija jāmaksā par peļņu, no kuras tika izmaksātas ārvalsts izcelsmes dividendes, nevar tikt atskaitīts no *ACT*, kas ir jāmaksā mātessabiedrībai rezidentei Apvienotajā Karalistē, ja meitassabiedrība rezidente citā dalībvalstī, kura bija pārskaitījusi dividendes mātessabiedrībai rezidentei Apvienotajā Karalistē, pati nesamaksāja – vai nesamaksāja pilnībā – sabiedrību ienākuma nodokli par sadalīto peļņu, bet to samaksāja pirmās minētās meitassabiedrības, kura arī ir rezidente dalībvalstī, tiešā vai netiešā meitassabiedrība. Minētā valdība norāda, ka gadījumā, ja sabiedrība nerezidente, kas izmaksā dividendes mātessabiedrībai rezidentei Apvienotajā Karalistē, pati nav samaksājusi sabiedrību ienākuma nodokli par sadalīto peļņu, netiek piemērota vairākkārtēja nodokļa uzlikšana pārrobežu dividendēm, kuras pamatotu nodokļa samazināšanu.
- 70 Šādai argumentācijai nevar piekrist.
- 71 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka sabiedrība rezidente, kas saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, attiecībā uz mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, kas ir paredzēts attiecīgajā tiesiskajā regulējumā pamatlietā, atrodas situācijā, kura ir pielīdzināma situācijai, kādā atrodas sabiedrība rezidente, kas saņem valsts izcelsmes dividendes. Ņemot vērā šo mērķi, no atbildēm, kas sniegtas uz otro un ceturto jautājumu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, izriet, ka LESD 49. un 63. pants nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, runājot vienīgi par ārvalsts izcelsmes dividendēm, netiek ņemts vērā sabiedrību ienākuma nodoklis, kas jau ir samaksāts par sadalīto peļņu.
- 72 Kā izriet no šī sprieduma 62. punkta, pienākums, kāds sabiedrībai rezidentei ir noteikts ar tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, samaksāt *ACT* gadījumā, kad tiek sadalīta peļņa no ārvalsts izcelsmes dividendēm, ir pamatots tikai tiktāl, ciktāl šis iepriekš samaksātais nodoklis atbilst summai,

ar kādu ir paredzēts kompensēt zemāku nodokļa nomināllikmi, kāda ir samaksāta par peļņu, no kuras tika izmaksātas ārvalsts izcelsmes dividendes, salīdzinājumā ar nodokļa nomināllikmi, kas piemērojama sabiedrības rezidentes peļņai.

- 73 Šajā ziņā nav īpašas nozīmes tam, vai sabiedrībai nerezidentei, kas izmaksā dividendes savai mātessabiedrībai rezidentei, pašai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, tomēr ar nosacījumu, ka par sadalīto peļņu ir samaksāts sabiedrību ienākuma nodoklis.
- 74 Līdz ar to atbildes uz otro un ceturto jautājumu, kas tika uzdoti iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, neietekmē konstatējums, saskaņā ar kuru ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā par peļņu, no kuras tiek izmaksātas dividendes, sabiedrība nerezidente nav samaksājusi vai nav samaksājusi pilnībā, pārskaitot minētās dividendes sabiedrībai rezidentei, bet to ir samaksājusi sabiedrība dalībvalsts rezidente, kas ir pirmās minētās sabiedrības tieša vai netieša meitassabiedrība.
- 75 Otrkārt, runājot par tādu nodokļu uzlikšanas grupai sistēmu, kāda ir pamatlietā, ir jāatgādina, ka tad, kad dividendes izmaksāja sabiedrība rezidente minētās sistēmas ietvaros, par tām nebija jāmaksā *ACT* un tās netika uzskatītas par ienākumu no investīcijām, par kuru sabiedrībai, kas tās saņem, nav jāmaksā nodoklis.
- 76 Tas nozīmēja, ka, kaut arī dividendes tika izmaksātas augstāk grupas hierarhijā bez pienākuma samaksāt *ACT* tad, kad pēdējā mātessabiedrība rezidente izmaksāja dividendes grupā neietilpstošiem akcionāriem, tai netika piešķirta nekāda nodokļa atlaide, ko tā varētu izmantot pret pienākumu samaksāt *ACT*, un līdz ar to tai šis *ACT* bija jāmaksā. Tomēr *ACT* sistēmas noteikumi ļāva [grupas hierarhijā] augstākesošai mātessabiedrībai ziņot par ikvienu *ACT* pārmaksu, ko bija veikušas tās meitassabiedrības rezidentes, un to iekļaut grupas kopējā maksājamajā nodokļu nastā (skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c., Recueil*, I-1727. lpp., 21.–25. punkts).
- 77 Saskaņā ar Apvienotās Karalistes valdības teikto – valsts tiesiskais regulējums, kas attiecas uz nodokļu uzlikšanas grupai sistēmu, ir saderīgs ar LESD 49. un 63. pantu, jo sabiedrība rezidente, kas saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, ir atbrīvota no *ACT*. Situācijā, kad minētajai sabiedrībai rezidentei nav jāmaksā *ACT*, sistēmā nepastāv nekāds nodokļu dubultas uzlikšanas risks.
- 78 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nodokļu uzlikšanas grupai sistēma veicina *ACT* – proti, sabiedrību ienākuma nodokļa, – samaksas pienākumu nodot tālāk grupas hierarhijā. Šādas sistēmas ietvaros it īpaši grupas mātessabiedrībai rezidentei ir pienākums samaksāt *ACT* brīdī, kad dividendes tiek izmaksātas grupā neietilpstošiem akcionāriem, kuri attiecībā uz daļu no sadalītās peļņas, kas atbilst ārvalsts izcelsmes dividendēm, varētu radīt nodokļu dubultas uzlikšanas risku.
- 79 *ACT* samaksas par peļņu, kas atbilst ārvalsts izcelsmes dividendēm, ko veic grupas hierarhijā augstākesošā mātessabiedrība, dēļ, kā to uzsver prasītāji pamatlietā un Eiropas Komisija, sadalītā peļņa otro reizi tiek aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli. Šo aplikšanu nevar ietvert meitassabiedrības nerezidentes, kas sadala šo peļņu, nodokļu nastā. Turpretim tīri iekšējā kontekstā *ACT* pārmaksas, ko veic mātessabiedrība rezidente, var tikt nodota un ieskaitīta sabiedrību ienākuma nodoklī, ko maksā grupas meitassabiedrības rezidentes.
- 80 Ņemot vērā nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas mērķi, kāds ir paredzēts attiecīgajā tiesiskajā regulējumā pamatlietā, ir jāuzskata, ka LESD 49. un 63. pants nepieļauj arī tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, ciktāl tajā nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm netiek ņemts vērā sabiedrību ienākuma nodoklis, kas jau ir samaksāts par sadalīto peļņu.

- 81 Līdz ar to atbildes uz otro un ceturto jautājumu, kas uzdoti iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ir tādas pašas gadījumā, kad *ACT* nav samaksājusi sabiedrība rezidente, kas saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, bet to ir samaksājusi mātesabiedrība rezidente nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros.
- 82 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Tiesas sniegtās atbildes uz otro un ceturto jautājumu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* ir derīgas arī gadījumā, kad:
- ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā par peļņu, no kuras tiek izmaksātas dividendes, sabiedrība nerezidente nav samaksājusi vai nav samaksājusi pilnībā, pārskaitot minētās dividendes sabiedrībai rezidentei, bet to ir samaksājusi sabiedrība rezidente dalībvalstī, kas ir pirmās minētās sabiedrības tieša vai netieša meitassabiedrība;
 - *ACT* nav samaksājusi sabiedrība rezidente, kas saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, bet to ir samaksājusi mātesabiedrība rezidente nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros.

Par trešo jautājumu

- 83 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka mātesabiedrība, kurai nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros bija pienākums, pārkāpjot Savienības tiesību normas, samaksāt *ACT* par daļu no peļņas, kas gūta no ārvalsts izcelsmes dividendēm, var celt prasību par nelikumīgi iekasēta nodokļa atmaksu vai arī tā var celt vienīgi prasību par zaudējumu atlīdzību.
- 84 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tiesības uz nodokļu, kurus kāda dalībvalsts iekasējusi, pārkāpjot Savienības tiesību normas, atmaksāšanu izriet no attiecīgajām personām Savienības tiesību normās, kurās šādi nodokļi ir aizliegti, piešķirtajām tiesībām un tās papildina. Tādēļ dalībvalstij principā ir jāatmaksā obligātie maksājumi, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības (2011. gada 6. septembra spriedums lietā C-398/09 *Lady & Kid* u.c., Krājums, I-7375. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 85 No atbildes uz otro jautājumu izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kura mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai, nav saderīgs ar Savienības tiesībām, ciktāl šajā tiesiskajā regulējumā nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros attiecībā uz dividendēm no citām valstīm netiek ņemts vērā sabiedrību ienākuma nodoklis, kas jau ir samaksāts par peļņu, no kuras minētās dividendes tika pārskaitītas.
- 86 Kā izriet no šī sprieduma 62. un 72. punkta, sabiedrības rezidentes pienākums samaksāt *ACT*, kad tiek sadalīta peļņa no ārvalsts izcelsmes dividendēm, ir pamatots tikai tiktāl, ciktāl minētais iepriekš samaksātais nodoklis atbilst summai, ar kuru paredzēts kompensēt zemāku nodokļa nomināllikmi, kāda jāmaksā par peļņu, no kuras tiek izmaksātas ārvalsts izcelsmes dividendes, salīdzinājumā ar nodokļa nomināllikmi, kāda ir piemērojama sabiedrības rezidentes peļņai.
- 87 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente mātesabiedrība, kurai tādas nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros, kāda ir pamatlietā, bija pienākums, pretrunā Savienības tiesību normām, samaksāt *ACT* par daļu no peļņas, kas gūta no ārvalsts izcelsmes dividendēm, var celt prasību par šī nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu, ciktāl tas pārsniedz papildu maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa [summu], kuru dalībvalstij bija tiesības iekasēt, lai kompensētu zemo nodokļa nomināllikmi par peļņu, no kuras tika izmaksātas ārvalsts dividendes, salīdzinājumā ar nodokļa nomināllikmi, kas piemērojama mātesabiedrības rezidentes peļņai.

Par ceturto jautājumu

- 88 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, kurai pieder kapitāldaļas trešās valsts rezidentē sabiedrībā, kas tai piešķir noteiktu ietekmi uz šīs pēdējās minētās sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apšaubītu tādu minētās dalībvalsts tiesību aktu par nodokļu režīmu ārvalsts izcelsmes dividendēm atbilstību Savienības tiesībām, kurš tiek piemērots ne tikai situācijās, kurās mātessabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz sabiedrību, kas izmaksā dividendes.
- 89 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dividendēm piemērojams nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā (iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 33. punkts, un lietā *Accor*, 30. punkts).
- 90 Lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprites brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 37. un 38. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 34. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Accor*, 31. punkts).
- 91 Valsts tiesību akti, kurus ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāla daļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ietilpst LESD 49. panta piemērošanas jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 37. punkts, 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-81/09 *Idryma Typou*, Krājums, I-10161. lpp., 47. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Accor*, 32. punkts, un 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-31/11 *Scheunemann*, 23. punkts).
- 92 Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāla daļām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 35. punkts; lietā *Accor*, 32. punkts, kā arī lietā *Scheunemann*, 23. punkts).
- 93 Attiecīgais tiesiskais regulējums pamatlietā var tikt piemērots ne tikai dividendēm, ko saņem sabiedrība rezidente, pamatojoties uz tādu dalību kapitālā, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz dividendes izmaksātājas sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, bet arī sabiedrībām, kas saņem dividendes, pamatojoties uz dalību, kas neļauj īstenot šādu ietekmi. Tiktāl, ciktāl valsts tiesību akti attiecas uz dalībvalsts izcelsmes dividendēm, to mērķis līdz ar to neļauj noteikt, vai uz to pārliecinoši attiecas LESD 49. un 63. pants.
- 94 Šādos apstākļos Tiesa ņem vērā šīs lietas faktus, lai noteiktu, vai uz situāciju pamatlietā attiecas vienas vai otras minētās tiesību normas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 37. un 38. punkts; 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda*, Krājums, I-4571. lpp., 71. un 72. punkts, kā arī 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-311/08 *SGL*, Krājums, I-487. lpp., 33.–37. punkts).
- 95 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 37. punktā Tiesa konstatēja, ka lietas, kas ir izvēlētas kā “pilotlietas” iesniedzējtiesas izskatāmajā strīdā, attiecas uz Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kas ir saņēmušas dividendes no citu dalībvalstu sabiedrībām, kuras

tās kontrolē 100 % apmērā. Tādēļ, ja runa ir par dalību, kas daļu īpašniekam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, tad, kā Tiesa ir noteikusi, šajās “pilotlietās” ir jāpiemēro Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

- 96 Tomēr tādā kontekstā, kāds ir pamatlietā, attiecībā uz trešo valstu dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu ir jāuzskata, ka ir pietiekami izvērtēt valsts tiesību aktu mērķi, lai noteiktu, vai uz trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu attiecas Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti.
- 97 Tā kā Līguma nodaļā par brīvību veikt uzņēmējdarbību nav nevienas normas, ar kuru tās noteikumu piemērošanas joma tiktu paplašināta uz situācijām, kad dalībvalsts sabiedrība veic uzņēmējdarbību trešajā valstī vai trešās valsts sabiedrība veic uzņēmējdarbību dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Holböck*, 28. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-452/04 Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 25. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Scheunemann*, 33. punkts, kā arī 2007. gada 10. maija rīkojumu lietā *C-102/05 A un B*, Krājums, I-3871. lpp., 29. punkts, un iepriekš minēto rīkojumu lietā *Test Claimants in the CFC un Dividend Group Litigation*, 88. punkts), tad uz tiesību aktiem par trešās valsts izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu nevar attiecināt LESD 49. pantu.
- 98 Gadījumos, kad no tādu valsts tiesību aktu, kādi ir pamatlietā, priekšmeta izriet, ka tos ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāla daļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, nevar atsaukties ne uz LESD 49., ne arī uz LESD 63. pantu (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 33., 34., 101. un 102. punkts; 2007. gada 10. maija rīkojums lietā *C-492/04 Lasertec*, Krājums, I-3775. lpp., 22. un 27. punkts; tāpat skat. arī iepriekš minēto rīkojumu lietā *A un B*, 4., 25.–28. punkts).
- 99 Turpretim valsts tiesiskais regulējums par trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams ne tikai tādos gadījumos, kad mātessabiedrība isteno izšķirošu ietekmi uz dividendes izmaksājošo sabiedrību, ir jānovērtē, ņemot vērā LESD 63. pantu. Līdz ar to dalībvalsts rezidente sabiedrība var neatkarīgi no tai piederošo kapitāldaļu apjoma sabiedrībā, kura izmaksā dividendes un kura ir reģistrēta trešajā valstī, atsaukties uz šo tiesību normu, lai apšaubītu šādu tiesisko regulējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A*, 11. un 27. punkts).
- 100 Tā kā Līgums nepaplašina uzņēmējdarbības brīvību, attiecinot to arī uz trešajām valstīm, ir jānodrošina, ka LESD 63. panta 1. punkta interpretācija, runājot par attiecībām ar trešajām valstīm, neļauj saimnieciskās darbības veicējiem, kas neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbības piemērošanas jomā, izmantot šo brīvību savā labā. Šāds risks nepastāv tādā situācijā, kāda ir pamatlietā. Attiecīgās dalībvalsts tiesību akti neattiecas uz nosacījumiem par minētās dalībvalsts rezidentes sabiedrības piekļuvi tirgum trešajā valstī vai par trešās valsts rezidentes sabiedrības piekļuvi tirgum minētajā dalībvalstī. Tie attiecas vienīgi uz nodokļu režīmu dividendēm no ieguldījumiem, kurus to saņēmējs ir veicis sabiedrībā, kas ir reģistrēta trešajā valstī.
- 101 Jāpiebilst, ka Apvienotās Karalistes, Vācijas, Francijas un Nīderlandes valdību argumentiem, saskaņā ar kuriem brīvība, kas piemērojama trešās valsts izcelsmes dividenžu nodokļu režīmam, ir atkarīga ne tikai no pamatlietā apskatāmo attiecīgo valsts tiesību aktu mērķa, bet arī pamatlietas īpašajiem apstākļiem, var būt ar LESD 64. panta 1. punktu nesaderīga ietekme.
- 102 No šīs tiesību normas izriet, ka LESD 63. pants par kapitāla brīvu apriti principā attiecas uz kapitāla apriti, kas ietver uzņēmējdarbību vai tiešus ieguldījumus. Šie pēdējie jēdzieni attiecas uz tādu dalības veidu uzņēmumā, kad īpašumā ir kapitāldaļas, kas dod iespēju faktiski piedalīties šī uzņēmuma vadībā un kontrolē (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Glaxo Wellcome*, 40. punkts, un lietā *Idryma Typou*, 48. punkts).

- 103 Saskaņā ar judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojumi, kas ietver tiešās investīcijas vai uzņēmējdarbību LESD 64. panta 1. punkta izpratnē, attiecas ne tikai uz valsts pasākumiem, kuri, ja tie tiek piemēroti kapitāla aprītei uz vai no trešām valstīm, ierobežo investīcijas vai uzņēmējdarbību, bet arī uz tādiem valsts pasākumiem, kuri ierobežo no tā izrietošo dividendžu izmaksāšanu (iepriekš minētie spriedumi lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 183. punkts, un lietā *Holböck*, 36. punkts).
- 104 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, kurai pieder kapitāldaļa trešās valsts sabiedrībā rezidentē, kas tai piešķir noteiktu ietekmi uz šīs pēdējās minētās sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apšaubītu, vai šai normai ir atbilstīgi minētās dalībvalsts tiesību akti par nodokļu režīmu ārvalsts izcelsmes dividendēm, kurš tiek piemērots ne tikai situācijās, kurās mātessabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz sabiedrību, kas izmaksā dividendes.

Par piekto jautājumu

- 105 Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Tiesas atbilde uz trešo jautājumu, kāds tika uzdots iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ir derīga arī gadījumā, kad citās dalībvalstīs dibinātas meitassabiedrības, kurām nevarēja nodot [samaksāto] *ACT*, netiek apliktas ar nodokļiem mātessabiedrības dalībvalstī.
- 106 Jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, atbildot uz iesniedzējtiesas trešo jautājumu, ka LESD 49. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kuros ir atļauts sabiedrībai rezidentei nodot savām meitassabiedrībām rezidentēm avansā samaksāto *ACT* summu, kuru nevar ieskaitīt pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā par šo finanšu gadu vai iepriekšējiem vai nākamajiem finanšu gadiem, lai šīs meitassabiedrības varētu to ieskaitīt savā maksājamajā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, bet nav atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt šādu summu savām meitassabiedrībām nerezidentēm gadījumā, kad to šajā dalībvalstī gūtajai peļņai tiek uzlikts nodoklis.
- 107 Prasītāji pamatlietā apgalvo, ka šāda Tiesas atbilde ir derīga arī gadījumā, kad meitassabiedrību nerezidentu peļņa, attiecībā uz kuru šāda *ACT* pārmaksas nodošana nav iespējama, netiek aplikta ar nodokļiem mātessabiedrības dalībvalstī, bet tiek aplikta ar nodokļiem citās dalībvalstīs. Saskaņā ar prasītāju teikto – tas būtu pretrunā attiecīgo valsts tiesību aktu mērķiem ierobežot pārmaksātā *ACT* nodošanas mehānismu, to attiecinot tikai uz meitassabiedrībām, kuras maksā nodokli Apvienotajā Karalistē. Valsts režīmam pamatlietā vajadzēja paredzēt iespēju mātessabiedrības samaksāto *ACT* ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodoklī, ko maksā meitassabiedrība, kas izmaksā dividendes, un vajadzēja atļaut atgūt pārmaksāto *ACT*, lai izvairītos no vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas grupas sabiedrībām.
- 108 Šajā ziņā ir jākonstatē, kā to uzsver Komisija, atšķirība starp *ACT*, ko ir nelikumīgi iekasējusi attiecīgā dalībvalsts, pārkāpjot Līgumā piešķirtās brīvības, un *ACT*, kuru, kā izriet no šī sprieduma 62. un 72. punkta, varēja likumīgi iekasēt no sabiedrības rezidentes, kas ir saņēmusi ārvalsts izcelsmes dividendes, jo tas atbilda papildu sabiedrību ienākuma nodoklim, kāds bija jāmaksā, lai kompensētu zemāku nodokļa nomināllikmi, kāds ir samaksāts par peļņu, no kuras tika izmaksātas ārvalsts izcelsmes dividendes, salīdzinājumā ar nodokļa nomināllikmi, kas piemērojama sabiedrības rezidentes peļņai.
- 109 No atbildes uz trešo jautājumu, kas ir sniegta šajā lietā, izriet, ka nelikumīgi iekasētais *ACT* ir jāatmaksā.
- 110 Savukārt, runājot par *ACT*, kas atbilst papildu sabiedrību ienākuma nodoklim, kādu attiecīgā dalībvalsts bija tiesīga iekasēt, ir jāatgādina, ka *ACT* ir sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums Apvienotajā Karalistē. Tiesības nodot pārmaksāto *ACT* meitassabiedrībām nodrošina, ka grupas sabiedrības, kas maksā nodokļus Apvienotajā Karalistē, nemaksā – tikai tāpēc, ka pastāv

ACT, – nodokļus par tādu summu, kas pārsniedz vispārējo nodokļu nastu Apvienotajā Karalistē. Minēto tiesību attiecināšana uz sabiedrībām nerezidentēm, kuras nemaksā nodokļus Apvienotajā Karalistē, kā rezultātā tiktu atmaksāts pārmaksātais *ACT*, liegtu Apvienotajai Karalistei tiesības iekasēt papildu nodokli no ārvalsts izcelsmes dividendēm, kas izmaksātas no peļņas, kurai tiek piemērota zemāka nodokļa nomināllikme par Apvienotajā Karalistē piemērojamo, un tādējādi apdraudētu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā (šajā ziņā skat. 2011. gada 30. jūnija spriedumu lietā C-262/09 *Meilicke* u.c., Krājums, I-5669. lpp., 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 111 Līdz ar to uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka Tiesas atbilde uz trešo jautājumu, kāds tika uzdots iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, nav piemērojama gadījumā, kad citās dalībvalstīs dibinātas meitassabiedrības, kurām nevarēja nodot [samaksāto] *ACT*, netiek apliktas ar nodokļiem mātesabiedrības dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 112 Attiecībā uz pamatlietas 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) **LESD 49. un 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādas dalībvalsts tiesību normas, kurās ir paredzēta atbrīvojuma [no nodokļa] metodes piemērošana valsts izcelsmes dividendēm un nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošana ārvalsts izcelsmes dividendēm, ja tiek konstatēts, pirmkārt, ka nodokļa atlaide, ko saņem dividenžu saņēmēja sabiedrība nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanas ietvaros, ir līdzvērtīga nodokļa summai, kāda ir faktiski samaksāta par peļņu, no kuras tika izmaksātas dividendes, un, otrkārt, ka faktiskais taksācijas līmenis sabiedrību peļņai attiecīgajā dalībvalstī parasti ir zemāks par paredzēto nodokļa nomināllikmi;**
- 2) **Tiesas sniegtās atbildes uz otro un ceturto jautājumu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* ir derīgas arī gadījumā, kad:**
 - ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā par peļņu, no kuras tiek izmaksātas dividendes, sabiedrība nerezidente nav samaksājusi vai nav samaksājusi pilnībā, pārskaitot minētās dividendes sabiedrībai rezidentei, bet to ir samaksājusi sabiedrība dalībvalsts rezidente, kas ir pirmās minētās sabiedrības tieša vai netieša meitassabiedrība,
 - *ACT* nav samaksājusi sabiedrība rezidente, kas saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, bet to ir samaksājusi mātesabiedrība rezidente nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros;
- 3) **Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente mātesabiedrība, kurai tādas nodokļu uzlikšanas grupai sistēmas ietvaros, kāda ir pamatlietā, bija pienākums, pretrunā Savienības tiesību normām, samaksāt *ACT* par daļu no peļņas, kas gūta no ārvalsts izcelsmes dividendēm, var celt prasību par šī nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu, ciktāl tas pārsniedz papildu maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa [summu], kuru dalībvalstij bija tiesības iekasēt, lai kompensētu zemo nodokļa nomināllikmi par peļņu, no kuras tika izmaksātas ārvalsts dividendes, salīdzinājumā ar nodokļa nomināllikmi, kas piemērojama mātesabiedrības rezidentes peļņai;**

- 4) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, kurai pieder kapitāldaļas trešās valsts sabiedrībā rezidentē, kas tai piešķir noteiktu ietekmi uz šīs pēdējās minētās sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apšaubītu, vai šai normai ir atbilstīgi minētās dalībvalsts tiesību akti par nodokļu režīmu ārvalsts izcelsmes dividendēm, kurš tiek piemērots ne tikai situācijās, kurās mātesabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz sabiedrību, kas izmaksā dividendes;
- 5) Tiesas atbilde uz trešo jautājumu, kāds tika uzdots iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, nav piemērojama gadījumā, kad citās dalībvalstīs dibinātas meitassabiedrības, kurām nevarēja nodot [samaksāto] *ACT*, netiek apliktas ar nodokļiem mātesabiedrības dalībvalstī.

[Paraksti]