

ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA

[L. A. GEELHOED] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 23. februārī¹

I — Ievads

1. Galvenais jautājums šajā lietā — *High Court of Justice (England & Wales) (Chancery division)* (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — ir par to, vai ar EKL 43. pantu un EKL 56. pantu ir saderīgs Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes atteikums piešķirt nodokļa atlaides Apvienotās Karalistes nerezidentēm sabiedrībām, kuras saņem dividendes no Apvienotās Karalistes rezidentiem meitas uzņēmumiem, kaut arī šāda nodokļa atlaide tiek piešķirta tās rezidentēm sabiedrībām un noteiktu citu dalībvalstu rezidentēm sabiedrībām saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (“*CDI*”). Citiem vārdiem, jautājums tiek uzdots par to, pie kādiem apstākļiem (ja tādi pastāv) EKL 43. pants un EKL 56. pants nosaka pienākumu dalībvalstīm piešķirt nodokļa atlaides no valsts izejošo dividendu saņēmējiem?²

2. Šīs lietas juridiskais konteksts ir tāds pats kā iepriekšējā Tiesā izskatāmajā lietā *Metallgesellschaft* u.c., proti, Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma sistēma (“*ACT*”), kas bija spēkā laikā no 1973. gada līdz 1999. gadam. Kaut gan šajā lietā uzdotais galvenais jautājums bija uzdots arī lietā *Metallgesellschaft* u.c., Tiesa neuzskatīja par vajadzīgu apskatīt šo jautājumu, ņemot vērā sniegto atbildi uz pārējiem uzdotajiem jautājumiem³.

3. Jautājums, vai EK līgums dalībvalstīm Apvienotās Karalistes situācijā nosaka pienākumu piešķirt nodokļu atlaides par izejošām dividendēm, ir jauns. Kā tāds, tas ir pēdējais jautājumu virknē — kura visnesenākais piemērs ir sniegts nozīmīgajā spriedumā lietā *Marks & Spencer*⁴ —, liekot Tiesai izpētīt Līguma noteikumu par brīvu apriti piemērošanas robežas jomā par tiesā sabiedrību ienākuma nodokļa uzlikšanu, kas pārsvarā ir saglabājusies dalībvalstu kompetencē. Šajā gadījumā runa ir par jomu, kurā Tiesa, saskaroties ar pieaugoši sarežģīto faktisko un juridisko kontekstu un argumentiem, ar kuriem mēģināts pārbaudīt Līguma robežas,

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Pretēja situācija — nodokļu atlaizņu piešķiršana ienākošo dividendu saņēmējiem, par ko nesen Tiesa pieņēma 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., — tiek izskatīta lietā, kas tiek izskatīta vienlaikus, C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (OV 2005, C 6, 26. lpp.).

3 — Skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 97. punkts).

4 — 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.).

ir attīstījusi būtisku, diezgan sarežģītu judikatūru. Turklāt runa ir par jomu, kurā paredzamība un tiesiskā drošība ir ļoti svarīgas, lai dalībvalstis var plānot savu budžetu un veidot savas sabiedrību ienākuma nodokļa sistēmas, pamatojoties uz nosacīti drošām ienākumu prognozēm. Līdz ar to, lai sniegtu pilnībā pareizu un apmierinošu atbildi uz iepriekš minētajiem jautājumiem, ir jāanalizē pamata ietvars, kurā ir ietverta norma par brīvu apriti piemērošana tiešo nodokļu jomā.

sabiedrības veikto peļņas sadali, var rasties divi aplikšanas ar nodokli līmeņi. Pirmais ir attiecīgās sabiedrības līmenī — nodokļa veidā, ar ko aplik sabiedrības peļņu. Visas dalībvalstis sabiedrību līmenī iekasē sabiedrību ienākuma nodokli. Otrais ir akcionāru vai daļu īpašnieku līmenī, kas var izpausties kā nodoklis no ienākumiem no dividendēm, ko saņem akcionārs (metode, kuru izmanto lielākā daļa dalībvalstu) un/vai kā sabiedrības veiktais nodokļa ieturējums ienākuma gūšanas vietā no izmaksātām summām⁵.

II — Lietas juridiskais un ekonomiskais konteksts

A — Dividenžu aplikšanas ar nodokli konteksta pārskats

4. Pirms tiek izklāstīti šai lietai atbilstošie Apvienotās Karalistes nodokļu režīma noteikumi, ir svarīgi iezīmēt plašāku ietvaru sabiedrību sadalītās peļņas (dividenžu) aplikšanai ar nodokli Eiropas Savienībā, kas šajā gadījumā ir lietas juridiskais un ekonomiskais fons. Principā, aplikot ar nodokli

5. Šo divu iespējamo aplikšanas ar nodokli līmeņu esamība var novest, pirmkārt, pie ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokli (tas pats ienākums tiek aplikts ar nodokli divreiz, un to maksā divi dažādi nodokļa maksātāji) un, otrkārt, pie juridiskās dubultās aplikšanas ar nodokli (tas pats ienākums tiek aplikts ar nodokli divreiz, un to maksā viens nodokļa maksātājs). Ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokli rodas tad, ja, piemēram, to pašu peļņu vispirms aplik ar sabiedrību ienākuma nodokli, ko maksā sabiedrība, un pēc tam — ar ienākuma nodokli, ko maksā akcionārs. Juridiskā dubultā aplikšana ar nodokli rodas tad, ja, piemēram, no akcionāra vispirms tiek ieturēts nodoklis ienā-

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

kuma gūšanas vietā un tad tam par to pašu peļņu uzliek ienākuma nodokli, ko iekasē dažādas valstis.

6. Šī lieta ir par Apvienotajā Karalistē izveidotās sistēmas, kuras galvenais mērķis un sekas ir attiecībā uz akcionāriem samazināt ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokli sekas, likumību atbilstoši Kopienų tiesībām.

7. Izlemjot, vai un kādā veidā sasniedzams šāds mērķis, pamatā dalībvalstīm ir pieejamas četras sistēmas, kuras var kvalificēt kā “klasisko”, “plānojuma”, “atbrīvojuma” un “ieskaita” sistēmu. Valstis, kurās ir klasiskā nodokļa uzlikšanas sistēma dividendēm, ir izvēlējušās neatvieglot ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli: par sabiedrības peļņu jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, un sadalītai peļņai vēlreiz tiek uzlikts ienākuma nodoklis akcionāru limeni. Savukārt plānojuma, atbrīvojuma un ieskaita sistēmas mērķis ir pilnībā vai daļēji novērst ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli⁶. Valstis ar plānojuma sistēmām (pastāv dažādi to veidi) izvēlas aplikēt sabiedrības peļņu ar sabiedrību ienākuma nodokli, bet dividendes aplik ar nodokli kā atsevišķu ienākumu kategoriju. Valstis ar atbrīvojuma sistēmām izvēlas ienākumus no dividendēm atbrīvot no ienā-

kuma nodokļa. Visbeidzot, ieskaita sistēmās sabiedrību ienākuma nodoklis sabiedrību limenī tiek pilnībā vai daļēji ieskaitīts ienākuma nodokļa summā, kas ir jāmaksā par dividendēm akcionāru limenī, tādējādi, ka sabiedrību ienākuma nodoklis kļūst par ienākuma nodokļa (visa vai tā daļas) iepriekšēju samaksu. Tādējādi akcionāri saņem nodokļa atlaidi par visu vai daļu no sabiedrību ienākuma nodokļa, kas jāsamaksā no dividendēs izmaksājamās peļņas; šo nodokļa atlaidi var ieskaitīt par šīm dividendēm maksājamā ienākuma nodokļa summā.

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

B — Atbilstošie Apvienotās Karalistes tiesību akti

9. No 1965. gada (kad Apvienotajā Karalistē ieviesa sabiedrību ienākuma nodokli) līdz 1973. gadam Apvienotajā Karalistē bija spēkā “klasiskā” sistēma dividenžu aplikšanai ar nodokli, kas tādējādi, kā es minēju iepriekš, nenovērsa ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli. 1973. gadā Apvienotā Karaliste pārgāja uz daļēju [nodokļa] ieskaita sistēmu

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

dividenžu aplikšanai ar nodokli, paredzot novērst sadalītās peļņas diskrimināciju⁷. Kā Tiesa ir izklāstījusi spriedumā lietā *Metallgesellschaft* u.c., faktiski šī sistēma darbojās šādi.

gadū. Neieskaitīto *ACT* summu, sauktu par *ACT* "pārmaksu", varēja pārnest uz iepriekšējiem vai nākošajiem finanšu gadiem, lai ieskaitītu vispārējā sabiedrību ienākuma nodokļa summā¹⁰. Pakārtoti, sabiedrība varēja pārskaitīt šo ("atteikties no tā") *ACT* saviem meitas uzņēmumiem, kuri to varētu atskaitīt no sava maksājamā uzņēmumu ieņēmumu nodokļa summas. Atsevišķos gadījumos *ACT* samaksa radīja tiesības uz nodokļa atlaidi dividenžu saņēmējam sabiedrībām un fiziskām personām akcionāriem.

1) *ACT*: aplikšana ar nodokli un atskaitīšana

10. Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām, kas noteiktā kvalificējošā veidā sadalīja [peļņu], ieskaitot dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem, bija pienākums maksāt *ACT*, ko aprēķināja no summas, kas bija vienāda ar sadalītās peļņas apjomu vai vērtību⁸. Sadalītās peļņas summa un *ACT* tika kvalificēta par "maksājumu, kas atbrīvots no nodokļiem" ("*franked payment*")⁹.

2) Nodokļa atlaides: akcionāru sabiedrības

11. Samaksāto *ACT* varēja ierobežotā apmērā atskaitīt no summas, kas sabiedrībai jāmaksā kā vispārējo sabiedrību ienākuma nodoklis par tās peļņu par attiecīgo finanšu

12. Lai gan principā Apvienotās Karalistes rezidentei akcionāru sabiedrībai, kas saņem dividendes no sava meitas uzņēmuma, ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis, tai nebija jāmaksā šis nodoklis par summām, kuras tai izmaksāja cita Apvienotās Karalistes rezidente sabiedrība¹¹. Turklāt šai sabiedrībai bija tiesības uz nodokļa atlaidi, kas ir vienāda ar tās meitas uzņēmuma samaksāto *ACT*¹². Dividende un nodokļa atlaide kopā veidoja tā saukto "ienākumu no investīcijām,

7 — Skat. "Reform of Corporation Tax" ("Uzņēmumu nodokļa reforma") — oficiāls dokuments, kas tika iesniegts Apvienotās Karalistes parlamentā, pārejas uz daļēju [nodokļa] ieskaista sistēmu laikā, 1. un 5. punkts (*Cmd.* 4955).

8 — *Income and Corporation Taxes Act 1998* [1988. gada Likums par ienākuma nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā — "*ICTA*") 14. panta 1. punkts tajā laikā spēkā esošajā redakcijā.

9 — *ICTA* 238. panta 1. punkts.

10 — *ICTA* 239. pants.

11 — *ICTA* 208. pants.

12 — *ICTA* 231. panta 1. punkts.

kas ir atbrīvots no nodokļiem” (“*franked investment income*”) ¹³. Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai bija jāmaksā *ACT* tikai par maksājuma, kas atbrīvots no nodokļiem, apmēru, kas pārsniedz ienākumu summu no investīcijām, kas ir atbrīvots no nodokļiem. Tas nozīmē, ka *ACT* maksāja tikai vienu reizi par Apvienotās Karalistes rezidenšu sabiedrību — sabiedrību grupu biedru — pārskaitītajām dividendēm. Šādas grupas varēja arī izmantot savā labā īpašās vienošanās, saskaņā ar kurām tās varēja izvairīties no pienākuma maksāt *ACT* par noteiktām grupā izmaksātām summām, ja abas attiecīgās sabiedrības to izvēlējās darīt ¹⁴. Šādas vienošanās bija Tiesas sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. ¹⁵ pamatā.

13. Apvienotās Karalistes nerezidentei akciju sabiedrībai Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodoklis netika uzlikts, bet tai principā bija jāmaksā Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodoklis par Apvienotās Karalistes izcelsmes ienākumiem ¹⁶. Tomēr nerezidentei sabiedrībai, kas saņem dividendi no Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības, par kuru tai nebija tiesības uz nodokļa atlaidi, faktiski nebija jāmaksā ienākuma nodoklis Apvienotajā Karalistē par izmaksāto summu ¹⁷. Tā kā atbilstoši Apvie-

notās Karalistes tiesību aktiem nerezidentei sabiedrībai nebija tiesības uz nodokļa atlaidi ¹⁸ (nepastāvot pretējiem noteikumiem saskaņā ar *CDI*), tas nozīmēja, ka tādai sabiedrībai nevarēja uzlikt ienākuma nodokli.

3) Nodokļa atlaides: fiziskās personas akcionāri

14. Attiecībā uz fiziskām personām akcionāriem, Apvienotās Karalistes rezidentiem, un tādām atsevišķām apvienībām kā pensiju fondi, ja tie saņem dividendi no Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības — tiem bija tiesības uz nodokļa atlaidi, kas ir vienāda ar tādu summas vai vērtības proporciju, kas atbilst *ACT* likmei ¹⁹. Šo nodokļa atlaidi var ieskaitīt ienākuma nodokļa summā, kas jāmaksā par dividendēm, vai izmaksāt akcionāriem skaidrā naudā, ja atlaide pārsniedz viņu maksājamā nodokļa summu ²⁰. Fiziskām personām akcionāriem, Apvienotās Karalistes nerezidentiem, faktiski nebija jāmaksā Apvienotās Karalistes ienākuma nodoklis ²¹.

13 — *ICTA* 238. panta 1. punkts.

14 — *ICTA* 247. pants.

15 — Iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē.

16 — *ICTA* 20. pants.

17 — Saskaņā ar *ICTA* 233. panta 1. punktu nerezidentei sabiedrībai, kas ir saņēmusi dividendi no Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības, par kuru tai nebija tiesību uz nodokļa atlaidi, par izmaksāto summu nebija jāmaksā Apvienotās Karalistes ienākuma nodoklis ar zemāko likmi — vienīgo piemērojamo nodokļa likmi. Saskaņā ar *ICTA* 231. panta 1. punktu nerezidentei sabiedrībai nebija tiesību uz nodokļa atlaidi, kas nozīmēja, ka, ja tai bija tiesības uz nodokļa atlaidi atbilstoši *CDI*, tai nebija jāmaksā Apvienotās Karalistes ienākuma nodoklis ar zemāko likmi (vienīgo piemērojamo nodokļa likmi).

18 — *ICTA* 231. panta 1. punkts.

19 — *ICTA* 231. panta 1. punkts.

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

21 — Fiziskām personām akcionāriem — nerezidentiem — nebija tiesību uz nodokļa atlaidi, izņemot, ja Apvienotās Karalistes ar attiecīgo valsti noslēgtajā *CDI* nebija noteikts pretējais. Tomēr individuālie nerezidenti, kuriem nebija tiesību uz nodokļa atlaidi, tika uzskatīti par tādiem, kas samaksājuši Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli par izmaksātajām summām pēc “zemākās likmes” (*ICTA* 233. panta 1. punkts). Tā rezultātā, ja vien fiziskai personai bija tiesības uz nodokļa atlaidi saskaņā ar *CDI*, tai netika prasīts maksāt Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa neto maksājumu.

4) Situācija saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubulto uzlikšanu

Apvienotās Karalistes ienākuma nodoklis, bet ar ierobežotu, konvencijā noteiktu likmi.

15. Atsevišķas starp Apvienoto Karalisti un pārējām valstīm noslēgtās *CDI* uz šo lietu attiecīgajā laika posmā fiziskajām personām nerezidentēm un sabiedrībām nerezidentēm piešķir tiesības uz nodokļa atlaidi, kuras nosacījumi katrā *CDI* bija atšķirīgi.

17. Savukārt, piemēram, starp Apvienoto Karalisti un Franciju noslēgtā *CDI* piešķir tiesības uz nodokļa atlaidi tikai gadījumā, ja dividenžu saņēmējam piederēja mazāk par 10 % balsstiesību attiecīgajā meitas uzņēmumā. Citas *CDI*, tādas kā starp Apvienoto Karalisti un Vāciju noslēgtā, nepiešķir tiesības uz nodokļa atlaidi.

16. Piemērs ir starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtā *CDI*, ar ko tika piešķirta daļēja nodokļa atlaide Nīderlandes rezidentei akciju sabiedrībai, kas saņem dividendes no Apvienotās Karalistes rezidenta meitas uzņēmuma, ja šai sabiedrībai vienai vai kopā ar vienu vai vairākām saistītām sabiedrībām tieši vai netieši ir balsstiesības vismaz 10 % apmērā Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrībā²². Šādā gadījumā uz dividendi attiecās ierobežota Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa likme. Nīderlandes rezidentei fiziskai personai vai sabiedrībai — “[sabiedrības] portfeļa” investorei — kas šajā *CDI* bija definēta kā tāda, kam tieši vai netieši pieder mazāk par 10 %, bija tiesības uz pilnīgu nodokļa atlaidi par Apvienotās Karalistes izcelsmes dividendi²³. Tādējādi šiem investoriem arī bija jāmaksā

18. Turklāt tādas *CDI* kā starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandi noslēgtā²⁴ ietvēra tā saukto “priekšrocību ierobežojuma” klauzulu, kas atcēla tiesības uz nodokļa atlaidi (kuras citā gadījumā būtu), ja pati nerezidenta akcionāra īpašniece būtu tās valsts rezidente sabiedrība, kuras noslēgtajā *CDI* ar Apvienoto Karalisti nav paredzēta nodokļu atlaides piešķiršana sabiedrībām, kuras saņem Apvienotās Karalistes izcelsmes dividendes. Tādējādi, piemēram, starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandi noslēgtās *CDI*

22 — Starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtās *CDI* 10. panta 3. punkta c) apakšpunkts.

23 — Starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtās *CDI* 10. panta 3. punkta b) apakšpunkts.

24 — Starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtās *CDI* 10. panta 3. punkta d) apakšpunkts.

10. panta 3. punkta d) apakšpunkta i) daļā šai lietai atbilstīgajā redakcijā bija noteikts, ka:

“Nodokļa atlaide nav maksājama gadījumā, ja dividendžu saņēmējs ir cita sabiedrība, nevis tā, kuras akcijas oficiāli tiek kotētas Nīderlandes biržā [...], ja vien sabiedrība nepierāda, ka to kontrolē viena, divas vai vairākas saistītas personas kopā, kurai katrai atsevišķi vai kopā nav tiesību uz nodokļa atlaidi, ja tās būtu bijušas šo dividendžu saņēmējas.”

5) 1999. gadā veiktās izmaiņas

19. *ACT* dividendžu izmaksu sistēma tika atcelta pēc 1999. gada 6. aprīļa, kas nozīmēja, ka sabiedrībām vairs nebija jāveic *ACT* avansa maksājums par dividendēm, ko izmaksā pēc šī datuma²⁵.

25 — Sabiedrībām, kuras bija pārmaksājušas *ACT*, kurš bija pārņemts uz iepriekšējo vai nākamo finanšu gadu, atļāva izmantot *ACT* pārmaksu, ieviešot tā saukto “*ACT* ēnu sistēmu”.

C — *Atbilstošās atvasinātās Kopienų tiesības*

20. Šajā gadījumā galvenais Kopienų atvasināto tiesību akts ir Direktīva 90/435, kas paredz nodokļu tiesību normas, kas reglamentē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, ar mērķi atvieglot sabiedrību grupēšanos²⁶. Šīs direktīvas 5. pantā ir noteikts, ka peļņu, ko meitas uzņēmums ir sadalījis mātes uzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitas uzņēmuma kapitāla, atbrīvo no nodokļa ieturējuma ienākuma gūšanas vietā. Tomēr 7. pantā ir precizēts, ka:

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

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

26 — Skat. 5. zemsvītras piezīmi.

III — Atbilstošie fakti un Tiesai uzdotie jautājumi

21. Kolektīvā tiesvedība par *ACT — ACT group litigation* — ir par prasībām par kompensāciju un/vai zaudējumu atlīdzību, kuras konkrētas sabiedrības cēlušas *High Court of Justice of England and Wales* pēc iepriekš minētā Tiesas sprieduma lietā *Metallgesellschaft u.c.*, kurā Tiesa nosprieda, ka EKL 43. pants nepieļauj tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus (kā šajā gadījumā attiecīgie Apvienotās Karalistes tiesību akti), kas piešķir šīs dalībvalsts rezidentem sabiedrībām iespēju izmaksāt dividendes tās mātes uzņēmumam, nemaksājot *ACT*, ja to mātes uzņēmums arī ir šīs dalībvalsts rezidents ("režīms grupas aplikšanai ar nodokli"), un tām to atsaka, ja mātes uzņēmums ir citas dalībvalsts rezidents.

22. *ACT group litigation* ietver četras dažādas prasību grupas un tiek definēta ar *Group Litigation* rikojumu, kas nosaka kopīgos prasībās izvirzītos izspriežamos jautājumus. Šī lieta attiecas uz *ACT group litigation* IV grupu par prasībām, kuras laikā, kad tika pieņemts nolēmums par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, cēla 28 sabiedrību grupas. *High Court of Justice* [Augstā Tiesa] kontrolē lietas dalībnieki izvēlējās piecas "izmēģinājuma lietas", kas jāņem vērā šajā *group litigation* kategorijā, no kurām uz četrām attiecas šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu. Šīs izmēģinājuma lietas bija par šādām lietām: 1) laika posmā no 1974. gada janvāra līdz 1989. gada maijam Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības — *Pirelli UK PLC* — izmaksātās dividendes Itālijas rezidentei sabiedrībai *Pirelli & C SpA*. Šajā laika posmā *Pirelli SpA* piederēja vismaz

10 % no *Pirelli UK PLC* emitētām parastajām akcijām; 2) laika posmā no 1979. gada septembra līdz 1998. gada decembrim Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības *Essilor Limited* Francijas rezidentei sabiedrībai — *Essilor International SA* izmaksātās dividendes. *Essilor Limited* attiecīgajā laika posmā bija 100 % apmērā *Essilor International SA* piederošs meitas uzņēmums; 3) laika posmā no 1993. gada līdz 1994. gadam Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības *BMW (UK) Ltd* Nīderlandes rezidentei sabiedrībai — *BMW Holding BV* izmaksātās dividendes. Attiecīgajā laika posmā *BMW (UK) Ltd* bija pilnībā *BMW Holding BV* piederošs meitas uzņēmums, kurš savukārt bija Vācijas rezidentei sabiedrībai *BMW AG* 100 % apmērā tieši piederošs meitas uzņēmums. Attiecīgajā laika posmā *BMW Holding BV* akcijas nekotēja Nīderlandes biržā; un 4) laika posmā no 1995. gada līdz 1998. gadam Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības *Sony United Kingdom Ltd* Nīderlandes rezidentei sabiedrībai *Sony Europe Holdings BV* izmaksātās dividendes, kurai *Sony United Kingdom Ltd* bija 100 % apmērā piederošs meitas uzņēmums. Savukārt *Sony Europe Holdings BV* piederēja Japānas rezidentei sabiedrībai.

23. Pēc 2004. gada 9. jūnija tiesas sēdes un ar prasītāju pamata lietā un *Inland Revenue* [Nodokļu Administrācijas] piekrišanu *High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)* saskaņā ar

EKL 234. pantu nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 43. vai 56. pantam (kopskatā ar EKL 57. un 58. pantu) (vai pirms tiem spēkā esošajiem noteikumiem) pretrunā ir tas, ka:

a) dalībvalsts A (piemēram, Apvienotā Karaliste):

i) ievieš un patur spēkā tiesību aktus, kas sniedz tiesības uz pilnīgu nodokļa atlaidi par dividendēm (“attiecīgās dividendes”), kuras dalībvalsts A rezidente sabiedrība izmaksā fiziskajām personām akcionāriem, kas ir dalībvalsts A rezidenti;

ii) piemēro konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas ar citām dalībvalstīm un trešām valstīm, paredzēto noteikumu, kas sniedz tiesības uz pilnīgu nodokļa atlaidi (no kā atskaita nodokli atbilstoši šīm konvencijām), par attiecīgajām dividendēm, kuras izmaksātas fiziskām personām — šo citu dalībvalstu un trešo valstu rezidentiem akcionāriem, bet nesniedz tiesības uz nodokļa atlaidi (pilnīgu vai daļē-

ju) par attiecīgajām dividendēm, kuras dalībvalsts A (piemēram, Apvienotās Karalistes) rezidents meitas uzņēmums izmaksā dalībvalsts B (piemēram, Vācijas) rezidentam mātes uzņēmumam, ne saskaņā ar valsts tiesību noteikumiem, ne saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp šīm divām valstīm?

b) dalībvalsts A (piemēram, Apvienotā Karaliste) piemēro konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumu, kas piešķir tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi par attiecīgajām dividendēm, kuras ir izmaksātas dalībvalsts C (piemēram, Nīderlandes) rezidentam mātes uzņēmumam, bet nesniedz tādas tiesības dalībvalsts B (piemēram, Vācijas Federatīvās Republikas) rezidentam mātes uzņēmumam, ja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp dalībvalsti A un dalībvalsti B, neietver noteikumus par daļēju nodokļa atlaidi;

c) dalībvalsts A (piemēram, Apvienotā Karaliste) nesniedz tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi par attiecīgajām dividendēm sabiedrībai, kura ir dalībvalsts C (piemēram, Nīderlandes) rezidente un kuru kontrolē

dalībvalsts B (piemēram, Vācijas Federatīvās Republikas) rezidente sabiedrība, ja dalībvalsts A piemēro konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumus, kas piešķir šādas tiesības:

sabiedrība, bet trešās valsts rezidente sabiedrība?

- i) dalībvalsts C rezidentēm sabiedrībām, kuras kontrolē dalībvalsts C rezidenti;
 - ii) dalībvalsts C rezidentēm sabiedrībām, kuras kontrolē dalībvalsts D (piemēram, Itālijas) rezidenti, ja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp dalībvalsti A un dalībvalsti D ietver noteikumu, ar ko par attiecīgajām dividendēm piešķir daļēju nodokļa atlaidi;
 - iii) dalībvalsts D rezidentēm sabiedrībām neatkarīgi no tā, kas kontrolē šīs sabiedrības?
- d) vai uz pirmā jautājuma c) apakšpunktu ir jāatbild citādāk, ja dalībvalsts C rezidenti sabiedrību kontrolē nevis dalībvalsts B rezidente
- 2) Ja atbilde uz visu pirmo jautājumu no a) līdz c) apakšpunktam vai uz jebkādu tā daļu ir apstiprinoša, tad kādi Kopienu tiesību principi ir noteikti attiecībā uz tiesībām un tiesiskajiem aizsardzības līdzekļiem, kas ir pieejami šajos jautājumos minētajos apstākļos? Un it īpaši:
 - a) vai dalībvalstij A ir pienākums izmaksāt:
 - i) pilnīgu nodokļa atlaidi vai tai ekvivalentu summu vai
 - ii) daļēju nodokļa atlaidi vai tai ekvivalentu summu, vai
 - iii) pilnīgu vai daļēju nodokļa atlaidi, vai tai ekvivalentu summu:

— jebkādu papildu ienākuma nodokli (neto), kas jāmaksā

vai kas būtu jāmaksā, ja attiecīgajam prasītājam izmaksātajām dividendēm būtu piemērota nodokļa atlaide,

— šādu nodokli (neto), kas aprēķināts, balstoties uz kādu citu pamatu;

b) kam šis maksājums būtu jāmaksā:

i) attiecīgajam mātes uzņēmumam dalībvalstī B vai dalībvalstī C vai

ii) attiecīgajam meitas uzņēmumam dalībvalstī A;

c) vai tiesības uz šādu maksājumu nozīmē:

i) tiesības saņemt nepamatoti samaksāto summu atmaksu tādējādi, ka atmaksa izriet no EKL 43. un/vai 56. pantā paredzētajām tiesībām vai ir to papildinājums, un/vai

ii) tiesības saņemt kompensāciju vai zaudējumu atlīdzību tādējādi, ka jāizpilda [1996. gada 5. marta] spriedumā [apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du Pecheur* un *Factortame, Re-cueil*, I-1029. lpp.] paredzētie nosacījumi zaudējumu atlīdzināšanai, un/vai

iii) tiesības atgūt nepamatoti liegtu priekšrocību un, ja tā, tad:

— vai šādas tiesības izriet no EKL 43. un/vai EKL 56. pantā paredzētajām tiesībām vai ir to papildinājums, vai

— ir jāizpilda [iepriekš minētajā] spriedumā [apvienotajās lietās *Brasserie du Pecheur* un *Factortame*] paredzētie nosacījumi zaudējumu atlīdzināšanai, vai

— jāizpilda kādi citi nosacījumi;

d) vai atbilde uz iepriekšminēto otrā jautājuma c) apakšpunktu ir citādāka, ja saskaņā ar dalībvalsts A

tiesisko regulējumu prasības tiek celtas kā prasības par atmaksu vai ja tās tiek celtas vai tās ir jāceļ kā prasības par zaudējumu atlīdzību;

serie du Pecheur un Factortame] izpratnē, īpaši par jautājumu, vai, ņemot vērā pastāvošo judikatūru par attiecīgo Kopienas tiesību noteikumu interpretāciju, šis pārkāpums bija attaisnojams?"

- e) vai, lai saņemtu zaudējumu atlīdzināšanu, ir nepieciešams, lai sabiedrība, kas ceļ prasību, pierādītu, ka tā vai tās mātes uzņēmums būtu lūdzis sniegt nodokļa atlaidi (pilnīgu vai daļēju, atkarībā no lietas), ja tas būtu zinājis, ka saskaņā ar Kopienas tiesībām tam bija uz to tiesības;
- f) vai atbilde uz otrā jautājuma a) apakšpunktu ir citādāka, ja saskaņā ar [iepriekš minēto] spriedumu [lietā *Metallgesellschaft* u.c.] attiecīgajam dalībvalsts A rezidentam meitas uzņēmumam atmaksu varēja veikt vai tam principā varētu būt tiesības saņemt sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājuma atmaksu par attiecīgajam mātes uzņēmumam dalībvalstī B vai dalībvalstī C izmaksāto dividendi;

24. Saskaņā ar Kopienas Tiesas Reglamenta 103. panta 4. punktu rakstveida apsvērumus sniedza prasītājas pamata lietā, Apvienotās Karalistes valdība un *Inland Revenue*, Īrija un Komisija, kā arī Somijas, Vācijas, Nīderlandes un Itālijas valdības. Tiesas sēde notika 2005. gada 22. novembrī, tajā piedalījās prasītājas, Apvienotās Karalistes valdība un *Inland Revenue*, kā arī Komisija, Īrija un Vācijas, Francijas un Nīderlandes valdības.

IV — Juridiskais pamatojums

A — 1. jautājuma a) apakšpunkts

- g) kādus ieteikumus, ja vispār, Eiropas Kopienas Tiesas uzskata par atbilstošiem šajās lietās, un kādi ir apstākļi, kurus valsts tiesai būtu jāņem vērā, nosakot, vai pastāv pietiekami būtisks pārkāpums [iepriekš minētā] sprieduma [apvienotajās lietās *Bras-*

25. Ar pirmā jautājuma a) apakšpunktā minēto jautājumu valsts tiesa būtībā jautā, vai,

ja tāda dalībvalsts kā Apvienotā Karaliste piešķir tiesības uz pilnīgu nodokļa atlaidi par dividendēm, kuras Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības izmaksā Apvienotās Karalistes rezidentēm fiziskām personām akcionāriem, un ja *CDI* to paredz (dividendes apliek ar nodokli atbilstoši šajā *CDI* paredzētajam) attiecībā uz noteiktu trešo valstu un citu dalībvalstu rezidentēm fiziskām personām, EKL 43. vai EKL 56. pants nosaka Apvienotajai Karalistei attiecināt daļēju vai pilnīgu nodokļa atlaidi arī attiecībā uz dividendēm, kuras Apvienotās Karalistes rezidents meitas uzņēmums izmaksā Apvienotās Karalistes nerezidentam mātes uzņēmumam.

1) EKL 43. panta un/vai EKL 56. panta piemērošana

26. Tā kā valsts tiesa savā pirmajā jautājumā ir atsaukusies uz EKL 43. pantu un EKL 56. pantu, pirmkārt, ir jāapskata jautājums par šo pantu piemērojamību šajā lietā. Principā šis jautājums ir svarīgs divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, ja EKL 43. pants ir piemērojams tikai ierobežojumiem brīvībai veikt uzņēmējdarbību starp dalībvalstīm, EKL 56. pants aizliedz arī visus kapitāla aprites ierobežojumus dalībvalstu un trešo valstu starpā. Otrkārt, EKL 56. panta piemērošanas joma laikā atšķiras no EKL 43. panta piemērošanas jomas: EKL 56. pants stājās spēkā un tieši radīja sekas faktiski 1994. gada

1. janvārī, turklāt attiecībā uz trešajām valstīm uz to attiecas “apturēšanas” jeb *standstill* klauzula (EKL 57. pants) (lai arī princips par kapitāla brīvu apriti jau bija ieviests ar Padomes Direktīvu 88/361/EEK)²⁷.

27. Pēc manām domām, šajā gadījumā attiecīgie Apvienotās Karalistes tiesību akti principā var ietilpt EKL 43. panta vai EKL 56. panta jomā atkarībā no konkrētā prasītāja dalības veida attiecīgajā Apvienotās Karalistes rezidentē sabiedrībā. Tiesa nemainīgi ir uzskatījusi, ka vienā dalībvalstī nodibināta sabiedrība, kurai pieder kapitāla daļas citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā, ar ko tai ir ļauts “istenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem” un “noteikt tās darbību”, īsteno savas tiesības veikt uzņēmējdarbību²⁸. Tādējādi, runājot par Apvienotās Karalistes nerezidentēm sabiedrībām, kuru dalība atbilst šim kritērijam, ir jāizsver Apvienotās Karalistes tiesību aktu saderība ar EKL 43. pantu.

28. Lai arī šī kritērija piemērošana ietilpst valstu tiesu kompetencē pēc tam, kad tās ir

27 — Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīva par Līguma 67. panta īstenošanu (OV 1998, L 178, 5. lpp.).

28 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts). Lai arī šī lieta attiecas uz dalībvalsts pilsoņa, nevis sabiedrības dalību [sabiedrībā], princips ir tāpat attiecināms uz šajā dalībvalstī nodibinātām sabiedrībām. Skat. arī EKL 58. panta 2. punktu, kurā ir noteikts, ka brīvas kapitāla aprites piemērošana “neliedz piemērot tādus ierobežojumus attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kas ir saderīgi ar šo Līgumu”.

izanalizējušas prasības cēlējas sabiedrības apstākļus, no rīkojuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu skaidri izriet, ka noteiktas lietas, starp kurām ir izmēģinājuma lietas, ir klasificējamās šajā kategorijā²⁹. Ir jāatzīmē, ka, lai arī šīs brīvības īstenošana no šo sabiedrību puses acīmredzami nozīmē arī kapitāla brīvu apriti uz Apvienoto Karalisti, meitas uzņēmuma nodibināšanas gadījumā, pēc manām domām, runa ir par netiešām brīvības veikt uzņēmējdarbību sekām. Šajā sakarā jāatsaucas uz ģenerālvokāta Albēra [*Alber*] secinājumiem lietā *Baars*, kuros bija teikts, ka “tieša brīvības veikt uzņēmējdarbību apdraudējuma gadījumā, kas netieši izraisa kapitāla plūsmas samazināšanos starp dalībvalstīm sakarā ar šķērslī veikt uzņēmējdarbību, ir piemērojami vienīgi tie noteikumi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību”³⁰. Tādējādi attiecībā uz šādām sabiedrībām prioritāri ir piemērojams EKL 43. pants.

29. To Apvienotās Karalistes nerezidenšu sabiedrību gadījumā, kurām Apvienotās Karalistes rezidentē sabiedrībā pieder daļas, kas tai neļauj “īstenot noteiktu ietekmi uz lēmumiem” minētajā sabiedrībā, nedz arī ļauj noteikt tās darbību, ir jāizvērtē Apvienotās Karalistes tiesību aktu saderība ar EKL 56. pantu. Šajā ziņā jāatzīmē, ka attiecīgie tiesību akti šajā lietā skaidri attiecas uz to, ko var apzīmēt par “kapitāla apriti”.

29 — It īpaši izmēģinājuma lietas no 1 līdz 4. No paša rīkojuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu nevar noteikt, vai viena no izmēģinājuma lietām, ko ierosinājusi *Pirelli*, atbilst šim kritērijam.

30 — Iepriekš 28. zemsvītras piezīmē minētais spriedums, 26. punkts. Skat. arī manus secinājumus apvienotajās lietās C-515/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99 *Reisch* u.c. (2002. gada 5. marta spriedums, *Recueil*, I-2157. lpp., 59. punkts).

Līgumā šis jēdziens nav definēts, bet Tiesa ir uzskatījusi, ka, ciktāl dividenžu saņemšana pati par sevi nevar būt “kapitāla aprīte”, tomēr šāda saņemšana noteikti nozīmē dalību jaunos vai pastāvošos uzņēmumos, kas ir kapitāla aprīte³¹.

30. Tādēļ principā, tā kā šajā gadījumā runa ir par kolektīvo prasību un Tiesā nav norādīts dažādo prasītāju dalības nianse un veids, ir jāpārbauda Apvienotās Karalistes tiesību aktu saderība ar EKL 43. pantu un EKL 56. pantu. Tomēr šajā gadījumā abu šo pantu piemērošana noved pie vienāda rezultāta un izvirza vienādu jautājumus. Līdz ar to, lai arī turpmāk tiks pārbaudīta tikai EKL 43. panta piemērošana, tāda pat argumentācija attiecas uz EKL 56. panta piemērošanu.

2) Saderība ar EKL 43. pantu

31. Kā es atzīmēju iepriekš, šajā lietā tiek risināts jauns jautājums: ņemot vērā iepriekš izklāstīto valsts tiesisko regulējumu, vai EKL 43. pants nosaka pienākumu Apvieno-

31 — 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 *Verkoijen* (*Recueil*, I-4071. lpp.). Skat. arī iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*, kurā šis jautājums nav ticis precīzi apspriests.

tajai Karalistei piešķirt nodokļu atlaides par no valsts izejošām dividendēm. Pēc manām domām, uz šo jautājumu ir jāatbild noliezdzoši. Lai skaidri un izsmeļoši varētu izskaidrot tā iemeslus, ir jāatgādina principi, kas ir pamatā normu par brīvu apriti piemērošanai tiešo nodokļu jomā.

a) EKL 43. panta piemērošana attiecībā uz normām tiešo nodokļu jomā: ievads

32. Šajā gadījumā, analizējot EKL 43. panta piemērošanas jomu, jāsāk ar atgādinājumu, ka principā tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē. Ir zināms, ka šajā jomā saskaņošana ir iespējama tikai ar tādiem tiesību aktiem, kas pieņemti, pamatojoties uz EKL 94. pantu, kurš paredz vienprātīgu Padomes lēmumu, lai tiesību aktus varētu pieņemt³², un līdz šim laikam attiecīgajā jomā ir tikai ļoti nedaudzi Kopienas tiesību akti³³.

32 — EKL 95. panta 2. punktā ir precizēts, ka šo pantu nepiemēro fiskāliem noteikumiem. Šis pants tiesiskā regulējuma normu tuvināšanai paredz koplēmuma procedūru, kas minēta EKL 251. pantā, kurā ir paredzēts kvalificēta balsu vairākuma balsojums.

33 — Pastāvošie tiesību akti nav un nemēģina veidot pamatu jebkādi pozitīvai loģiskai Kopienas nodokļu sistēmai, bet attiecas tikai uz konfidencialām, labi noteiktām jomām un ar īpašu atbilstību noteiktām pārrobežu situācijām. Tas, protams, speciģi kontrastē ar netiešiem nodokļiem, attiecībā uz kuriem Kopienas tiesības ir izstrādāta kopīga sistēma aplikšanai ar nodokļi, kas ir balstīti uz EKL 93. panta "pastāvīgu saskaņošanas prasību".

33. Neskatoties uz to, Tiesas parastais formulējums ir — " kaut arī tiešo nodokļu jautājumi ietilpst dalībvalstu kompetencē, tomēr tām šī kompetence ir jārealizē, ievērojot Kopienas tiesības"³⁴. Acīmredzami, tas ietver pienākumu izpildīt EKL 43. panta prasības, kas aizliedz radīt ierobežojumus dalībvalsts pilsonim, kurš veic uzņēmējdarbību šīs dalībvalsts teritorijā, veidot pārstāvniecības, filiāles vai meitas uzņēmumus. Saskaņā ar EKL 43. panta 2. punktu brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver arī tiesības dibināt un vadīt uzņēmumus dalībvalstī ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus šī valsts paredz saviem pilsoņiem. Atbilstoģi EKL 48. pantam brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoģi dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [va-dība] vai galvenais uzņēmums atrodas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas uzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību³⁵.

34. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru minētais ierobežojumu aizliegums nozīmē, ka ar valsts nodokļu pasākumiem, kas aizliedz vai traucē īstenot brīvību veikt uzņēmējdarbību, tiek pārkāpts EKL 43. pants, ja vien tie nav pamatojami ar imperatīviem vispārēģu intereģu iemes-

34 — Skat. it īpaģi iepriekģ 4. zemsģvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 29. punkts un tajā minētā judikatūra.

35 — Skat. iepriekģ 4. zemsģvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts, un 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 34. punkts.

liem. Turklāt ierobežojuma piemērošanai ir jābūt piemērotai, lai nodrošinātu tās mērķu sasniegšanu, un tādai, kas nepārsniedz to, kas šajā nolūkā vajadzīgs³⁶.

ir būtiski ir nodalīt abas termina “ierobežojums” nozīmes, runājot par normām tiešo nodokļu jomā.

35. Tiesa bieži ir izmantojusi diskriminācijas terminoloģiju EKL 43. panta kontekstā, kas piemērota dažādiem nodokļu pasākumiem. Tā loģiski uzskatīja, ka EKL 43. pants aizliedz visa veida diskrimināciju, vai tā būtu tieša (proti, pasākumi, ar kuriem atklāti tiek noteiktas atšķirības nacionalitātes dēļ) vai netieša jeb “slēpta” diskriminācija (proti, pasākumi, kas arī ir vienādi piemērojami tiesībās, bet kuriem ir faktiskā diskriminējoša iedarbība)³⁷. Šajā ziņā Tiesa ir definējusi diskriminācijas jēdzienu kā “dažādu normu piemērošan[u] vienādās situācijās [...] vai vienādas normas piemērošan[u] dažādām situācijām”³⁸.

37. Pirmais attiecas uz ierobežojumiem, kas neizbēgami izriet no valstu nodokļu sistēmu līdzspastāvēšanas. Tā kā dalībvalstīm pašreiz Kopienas tiesības paredz kompetenci šajā jomā Eiropas Savienībā, tiešie nodokļi tiek regulēti ar dažādu atsevišķu nodokļu sistēmu palīdzību. Konkrēts neizdevīgs stāvoklis ir sabiedrībām, kuras veic pārrobežu aktivitātes, kas tieši vai netieši izriet no sistēmu pretstatījuma un tostarp: 1) no administratīvo izdevumu pastāvēšanas sakarā ar kumulatīvo norādījumu izpildi, kas ir jāievēro sabiedrībām ar pārrobežu darbību; 2) atšķirību esamība starp valstu nodokļu sistēmām un 3) vajadzība sadalīt kompetenci nodokļu jomā, kas nozīmē ar nodokli apliekamās summas sadalīšanu. Turpmāk katrs no šiem jautājumiem tiks apskatīts detalizēti.

36. Rūpīgas analīzes rezultātā varu secināt, ka tiešo nodokļu jomā starp abiem formulējuma veidiem, proti, “ierobežojumu” un “diskrimināciju” reāli nav atšķirības. Tomēr

38. Patiesām, no vispārīga viedokļa raugoties, šīs sekas var “ierobežot” pārrobežu darbību. Tomēr, kaut arī Tiesa to izmanto savā judikatūrā, termina “ierobežojums” izmantošana šajā kontekstā ir maldinoša. Patiesībā šajā gadījumā galvenais jautājums ir saimnieciskās darbības traucējumi, kas izriet no tā, ka dažādām tiesību sistēmām ir jāpastāv līdzās. Noteiktos gadījumos šie traucējumi rada neizdevīgu situāciju atsevi-

36 — Skat. it īpaši iepriekš 4. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts, iepriekš 28. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Baars*, iepriekš 35. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Saint-Gobain*, 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp.) un 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.).

37 — Skat. it īpaši 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (Krājums, I-2651. lpp.).

38 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Royal Bank of Scotland*, 26. punkts un tajā minētā judikatūra.

kiem uzņēmējiem; citos gadījumos tie rada priekšrocības. Ja pirmajā gadījumā šie traucējumi ir “ierobežojoši”, tad otrajā gadījumā tie veicina pārrobežu uzņēmējdarbības veikšanu. Lai arī Tiesa parasti saskaras ar to, ko var kvalificēt par “kvazi-ierobežojumiem”, kas izriet no šiem traucējumiem, nevajadzētu aizmirst, ka, no otras puses, no pārrobežu uzņēmējdarbības veikšanas izriet īpašas priekšrocības. Šajā pēdējā gadījumā attiecīgais nodokļa maksātājs parasti neatsaucas uz Kopienu tiesībām.

40. Savukārt ierobežojuma otrā nozīme norāda uz to, ko var kvalificēt par “reāliem” ierobežojumiem: proti, ierobežojumi, kas pārsniedz no valstu nodokļu sistēmas līdzāspastāvēšanas neizbēgami izrietošo, kas ietilpst EKL 43. panta piemērošanas jomā. Patiešām — kā tas ir paskaidrots turpmāk — tiešās nodokļu kompetences noteicošā kritērija balstīšana uz rezidenci vai izcelsmi nozīmē, ka būtībā visi “reālie” ierobežojošie valsts tiešie nodokļu pasākumi praksē arī ir kvalificējami par tieši vai netieši diskriminējošiem pasākumiem³⁹.

41. Tagad sīkāk jāaplūko atšķirība starp kvazi-ierobežojošiem un diskriminējošiem pasākumiem [attiecīgi b) un c) apakšpunkts].

b) Valstu nodokļu sistēmu līdzāspastāvēšanas neizbēgamās ierobežojšanās sekas

39. Šo kvazi-ierobežojumu iemesli un raksturs nozīmē, ka tos var novērst tikai Kopienas likumdevējs, Eiropas Savienības mērogā ieviešot viendabīgu risinājumu, proti — Eiropas Savienības mēroga nodokļu sistēmu. Neesot Eiropas Savienības mēroga risinājumam, šie kvazi-ierobežojumi ir jāuzskata par tādiem, kuriem EKL 43. pants nav piemērojams. Jāpiebilst, ka tiesas iejaukšanās būtībā ir ierobežota un fragmentāra. Tādējādi Tiesai ir jābūt piesardzīgai, sniedzot atbildi uz jautājumiem, kas tai ir iesniegti izskatīšanai, kuros tiek risināti sistemātiska rakstura jautājumi. Likumdevējs atrodas labākā situācijā šādu jautājumu izspriešanai, it īpaši tad, kad ar tiem tiek izvirzīti nodokļu politikas un ekonomiskie apsvērumi.

i) Lielāka atbildība saistībā ar administratīvo norādījumu ievērošanu

42. Pirmās atšķirīgu valstu nodokļu sistēmu pretstatījuma sekas ir tās, ka katrā sistēmā —

39 — Turklāt skat. manis veikto analīzi par Tiesas judikatūrā aplūkotajām situācijām, šo secinājumu IV sadaļas A daļas 2. nodaļas c) apakšpunktā, 42.–54. punkts.

tikai no administratīvā viedokļa — ir sava nodokļu iestāde, sava nodokļu deklarēšanas procedūra un savas noteikta veida šo nodokļa deklarāciju pārbaudes (ja tās ir nepieciešamas). Līdz ar to pārrobežu darbības veicošajiem uzņēmējiem no paša sākuma ir lielāka atbildība saistībā ar administratīvo norādījumu ievērošanu nekā tiem uzņēmējiem, kuri savu darbību veic tikai vienā dalībvalstī⁴⁰.

ii) Atšķirību esamība

43. Atšķirīgu valstu nodokļu sistēmu līdzāspastāvēšanas otrās sekas ir atšķirību vai variāciju starp šīm sistēmām pastāvēšana. Šo atšķirību neizbēgamais raksturs ir acīmredzams: valstu nodokļu sistēmas ir piemērotas īpašiem attiecīgajā laika posmā dalībvalstī pastāvošiem makroekonomiskiem apstākļiem. Pašreizējā valstu ekonomiku integrācijas stadijā šie apstākļi būtiski atšķiras starp dalībvalstīm. Piemēram, atšķiras liels skaits nozīmīgu ražošanas rādītāju starp dalībvalstīm (piemēram, dalībvalstu darba

tirgus un kapitāla tirgus uzbūve un lielums). Dalībvalstis ar lielu darba spēku salīdzinājumā ar kapitāla lielumu var, piemēram, izvēlēties uzlikt lielākus nodokļus darbaspēkam, nevis kapitālam.

44. Tāpat ekonomiskās politikas izvēle var būtiski atšķirties starp dalībvalstīm. Šī izvēle atspoguļojas, piemēram, nodokļa likmēs: dalībvalstis var izvēlēties uzlikt salīdzinoši lielākus nodokļus, lai nodrošinātu vairāk un labākus sabiedriskos pakalpojumus, vai tādēļ, ka tās vēlas vairāk sadalīt ienākumus sabiedrības zemākajiem slāņiem. Katra šī izvēle ir politisks lēmums, kas ir pamatā dalībvalstu tiešo nodokļu kompetencei. Savukārt šī izvēle var būt rādītājs, kas veicina citas atšķirības starp valstu nodokļu sistēmām, tādas kā koncepcija par ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokli novēršanu — piemēram, valstis ar nosacīti zemākām nodokļa likmēm var izvēlēties klasisko sistēmu dubultās aplikšanas ar nodokli novēršanai, turpretī valstis ar augstāku nodokļa likmi var dot priekšroku ieskaita sistēmai.

40 — Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomisko un Sociālo lietu komitejai "Uz kopīgu tirgu bez nodokļu šķēršļiem", kurā ir norādīts, ka iekšējā tirgū pastāv liels skaits nodokļu šķēršļu ekonomiskai pārrobežu darbībai, secinot, ka "šo problēmu vairākums rodas no tā, ka ES uzņēmumiem ir jāizpilda (attiecīgajā laika posmā) 15 dažādu veidu normu kopumu prasības [...]. Likumu, konvenciju un nodokļu prakses daudzveidība rada nozīmīgas atbilstības sasniegšanas izmaksas un veido barjeru pārrobežu ekonomiskai darbībai" [COM (2001)582, galīgā redakcija, 11. lpp].

45. Līdz ar to, ja vien nenotiek lielāka valstu ekonomiku integrācija ES, ir loģiski, ka dalībvalstu tiešo nodokļu sistēmu uzbūve

un saturs, kā arī nodokļu likmes ir ļoti atšķirīgas.

46. Šo atšķirību esamībai ir neizbēgami traucējoša ietekme uz ieguldījumiem, nodarbinātību un — sabiedrību un pašnodarbināto personu gadījumā — uz lēmumiem par uzņēmējdarbību. Acīmredzami atšķirības starp dalībvalstīm faktiskajā ekonomisko darbību aplikšanas ar nodokli līmenī, kā arī nodokļu administratīvā maksāšanas pienākuma un valstu nodokļu režīmu uzbūves līmenī ietekmē ekonomiskās darbības vietas izvēli. Tomēr, kā Tiesa ir nesen apstiprinājusi spriedumā lietā *Schempp* un kā es esmu uzsvēris savos secinājumos lietā *Schempp*, iespējamie traucējumi, kas izriet vienīgi no atšķirībām starp nodokļu sistēmām, neietilpst Līguma noteikumu par brīvu apriti piemērošanas jomā. Tajā lietā par prasību saskaņā ar Līguma noteikumiem par pilsonību Tiesa atgādināja, ka “Tiesa jau ir nospriedusi, ka Līgums negarantē Savienības pilsonim, ka viņa darbības pārcelšana uz citu dalībvalsti nevis to, kurā viņš dzīvoja līdz tam, neietekmēs aplikšanu ar nodokļiem. Ņemot vērā starp dalībvalstīm pastāvošās normu atšķirības šajā jautājumā, šāda pārcelšana saistībā ar netiešo aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no apstākļiem pilsonim var būt vairāk vai mazāk izdevīga vai neizdevīga”⁴¹. Tieši šis pats princips attiecas

41 — 2005. gada 12. jūlija spriedums lietā C-403/03 *Schempp* (Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts). Skat. arī manu secinājumu šajā lietā 33. punktu, kā arī 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors* (Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts).

uz prasībām saskaņā ar EKL 43. pantu. Tādējādi no atšķirībām vai nesaskaņām starp divu vai vairāku dalībvalstu nodokļu sistēmām izrietošie šķēršļi brīvībai veikt uzņēmējdarbību neietilpst EKL 43. panta jomā. Tiem ir pretēja daba no diskriminācijas izrietošiem šķēršļiem, kas rodas tikai vienas nodokļu sistēmas normu rezultātā⁴².

47. Ir vērts pieminēt, ka, pat ja no atšķirībām izrietošie ierobežojumi neietilpst Līguma noteikumu par brīvu apriti piemērošanas jomā, tas nenozīmē, ka tie principā neietilpst Līguma piemērošanas jomā vispār. Drīzāk dalībvalstu kompetence tiešo nodokļu jomā, pirmkārt, ir pakļauta saskaņošanas pasākumiem atbilstoši EKL 94. pantam un, otrkārt, Komisijas īstenotajiem pasākumiem saskaņā ar EKL 96. vai 97. pantu, lai cīnītos pret konkurences nosacījumus ietekmējošiem traucējumiem⁴³.

42 — Šajā gadījumā ir iespējams spriest par atbilstošu analogiju ar sociāla nodrošinājuma jomu, kas galvenokārt ir balstīta uz atšķirīgu valstu sistēmu līdzaspastāvēšanu. Lai arī Padomes 1971. gada 14. jūnija Regula (EEK) Nr. 1408/71 par sociāla nodrošinājuma sistēmu piemērošanu darbiniekiem un viņu ģimenēm, kas parvietoja Kopienā (konsolidētā redakcija — OV 28, 30.01.1977., 1. lpp.), starp šīm sistēmām rada noteiktas saistības pašreizējā Kopienas tiesību stadijā, nav paredzēts, ka fiziskās personas varētu pārvietoties starp dažādām dalībvalstīm, nekādi neietekmējot savu sociāla nodrošinājuma statusu.

43 — Atšķirību pastāvēšanai pašai par sevi var būt pozitīva ietekme uz dalībvalstu ekonomiku, un tā var dot labumu iekšējam tīrguram. Izņemot noteiktus ārkārtējus gadījumus — piemēram, “jaunprātīgas nodokļu konkurences” gadījumus — pārliecinošs arguments ir tāds, ka pārskatāma regulējoša konkurence nodokļu sistēmās vai citās jomas mudina dalībvalsti būt, cik vien iespējams, efektīvai savu nodokļu sistēmu vadībā un strukturēšanā un savu ieņēmumu no tiesajiem nodokļiem izlietojumā.

iii) Kompetences nodokļu jomā sadalījums (ar nodokli apliekamās summas sadalīšana)

smes valstī” (nerezidentu aplikšana ar nodokli)⁴⁴.

48. Fakta, ka tiešās nodokļu sistēmas ir valsts sistēmas, trešās ierobežojošās sekas ir vajadzība sadalīt kompetenci nodokļu jomā pār robežu uzņēmēju ienākumiem (ar nodokli apliekamās summas sadalīšana). Tāpat kā atšķirību gadījumā šie ierobežojumi ir jānošķir no diskriminācijas, jo tie izriet ne tikai no vienas nodokļu sistēmas normām, bet no divu atšķirīgu kompetenču nodokļu jomā līdzaspastāvēšanas (proti, atbildību par neizdevīgo situāciju nodokļu jomā nevar noteikt tikai vienai nodokļu sistēmai). Tomēr, kā tas nav atšķirību gadījumā, šie ierobežojumi turpinās pastāvēt pat tad, ja valstu nodokļu sistēmas būs pilnībā vienādas to uzbūves un satura ziņā.

49. Šāda veida ierobežojuma raksturu var izskaidrot gluži vienkārši. Acīmredzami pārrobežu uzņēmējiem valstu nodokļu sistēmu līdzaspastāvēšana nozīmē, ka ir jānosaka šo sistēmu mijiedarbības noteikumi. Tostarp valstij ir jāizvēlas kritērijs, pēc kura tā nosaka, uz kuru daļu no uzņēmēja ienākumiem attiecas to kompetence nodokļu jomā. Pašreizējā starptautisko nodokļu tiesību situācijā viena no nozīmīgākajām metodēm kompetences sadalīšanai nodokļu jomā ir balstīta uz atšķirību starp “rezidences valsti” (rezidentu aplikšana ar nodokli) un “izcel-

50. Gadījumā, kad ar nodokli aplik rezidences valsti, nodokļa maksātāja rezidences valstij principā ir kompetence nodokļu jomā pār tā kopējiem ienākumiem (“ienākuma pasaulē” aplikšana ar nodokli). Šīs kompetences pamatā esošais galvenais iemesls ir tāds, ka tieši rezidences valstī nodokļa maksātājs izmanto lielāko daļu savu iespēju (piemēram, sabiedriskos pakalpojumus, sociālo nodrošinājumu, infrastruktūru). Savukārt gadījumā, kad ar nodokli aplik [ienākuma] izcelsmes valsti, nerezidenta valstij ir kompetence nodokļu jomā tikai pār to nerezidenta ienākumu daļu, kas ir iegūta izcelsmes valsts teritorijā (aplikšanas ar nodokli “teritorijas” princips). Tā galvenais iemesls ir tāds, ka izcelsmes valsts nodrošina “ekonomisko iespēju” gūt šos ienākumus.

51. Šāda kompetences nodokļu jomā sadalījuma rezultātā uzņēmējs, kas saņem ārvalsts izcelsmes ienākumus, var, nepastāvot noteikumiem par prioritāti starp atbilstīgajām valstīm, būt pakļauts juridiskajai dubultajai aplikšanai ar nodokli. Saskaņā ar starptautiskajām nodokļu tiesībām vispārēji pieņemtais noteikums par aplikšanas ar nodokli prioritāti ir “izcelsmes valsts tiesības”: proti, aplikšanas ar nodokli prioritāte pār izcelsmes

44 — Skat. Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādāto konvencijas modeli par nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un kapitālam, ar pantu komentāriem, ESAO, Parīze, 1977, redakcija ar grozījumiem.

valsts ienākumu ir izcelsmes valsts ziņā. Ja ir jāatvieglo juridiskā dubultā aplikšana ar nodokli, tas principā ir jādara mītnes valstij, kura var izvēlēties, vai un kā tā vēlas sniegt šādu atvieglotumu⁴⁵. Piemēram, valsts var izvēlēties atvieglot juridisko dubulto aplikšanu ar nodokli vienpusēji vai ar *CDI*, vai arī, izmantojot atbrīvojuma vai atlaides metodi⁴⁶. Acīmredzami tādēļ nodalījums starp rezidentiem (rezidences valsts, ienākuma pasaulē aplikšana ar nodokli) un nerezidentiem (izcelsmes valsts, ienākuma aplikšana ar nodokli atbilstoši teritorijai) ir izšķirošs pašreizējā dalībvalstu kompetences nodokļu jomā sadalījumā, kā tas ir atspoguļots starptautiskajās nodokļu tiesībās.

ka nodokļu kompetences piešķiršanu, kas balstīta uz pilsonību, pašu par sevi nevar uzskatīt par diskriminējošu, Tiesa nolēma, ka šāda nošķiršana "izriet, nepastāvot nekādiem apvienojošiem vai saskaņojošiem pasākumiem, kas pieņemti Kopienas kontekstā, it īpaši saskaņā ar Līguma [293.] panta otro ievilkumu, no līgumslēdzēju pušu kompetences definēt kritērijus savu pilnvaru sadalei aplikšanas ar nodokli jomā, lai novērstu dubulto aplikšanu ar nodokli. Tāpat nodokļu kompetences piešķiršanā dalībvalstīm nav saprātīgi balstīt savus līgumus uz starptautisko praksi un tādu konvencijas modeli, kādu noteica ESAO [..]"⁴⁷. Līdzīgi Tiesa vairākkārt ir skaidri piekritusi pamata kompetences nodalījuma starp rezidences valsti (pasaulē) un izcelsmes valsti (teritorija) saderību ar Kopienas tiesībām⁴⁸.

52. Saskaņā ar Kopienas tiesībām pilnvaras izvēlēties kritērijus un piešķirt kompetenci nodokļu jomā (kāda tā ir noteikta starptautiskajās nodokļu tiesībās) ir pilnībā dalībvalstu ziņā. Pašlaik Kopienas tiesībās nav atrodams alternatīvs kritērijs un pamats jebkāda šāda kritērija noteikšanai. Tiesa to ir atzinusi vairākkārt. Piemēram, spriedumā lietā *Gilly* pēc tam, kad tā bija konstatējusi,

47 — 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly (Recueil, I-2793, lpp. 30. un 31. punkts)*. Skat. arī šī sprieduma 24. punktu: "Dalībvalstis ir kompetentas noteikt kritērijus ienākumu un īpašuma aplikšanai ar nodokli, lai novērstu dubulto aplikšanu ar nodokli — ar, *inter alia*, starptautisku nolīgumu palīdzību —, un tās ir noslēgušas daudzas divpusejas konvencijas, kuras it īpaši ir balstītas uz [ESAO] noteikto konvencijas modeli par ienākuma un īpašuma nodokli".

48 — Skat. piemēram, 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse (Recueil, I-5933, lpp. 45. punkts)*, kurā Tiesa atzina, ka "turklāt rezidence ir nodokļa piesaistes rādītājs, uz kuru parasti pamatojas pašreizējās starptautiskās nodokļu tiesības, it īpaši (ESAO) Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas izstrādātais konvencijas modelis [..] ar mērķi sadalīt starp valstīm kompetenci nodokļu jomā, pastāvot situācijām, kurās ir svešas izcelsmes elementi". Skat. arī 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D* (Krajums, I-5821, lpp. 28. punkts), 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot (Recueil, I-11819, lpp. 93. punkts)*, iepriekš 35. zemsēšanas piezīmē minēto spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN*, iepriekš 36. zemsēšanas piezīmē minēto spriedumu lietā *Futura Participations un Singer*, 20. un 21. punkts, un 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker (Recueil, I-225, lpp. 34. punkts)*, kurā Tiesa nosprieda, ka "tas, ka dalībvalsts nepiešķir nerezidentam atsevišķas priekšrocības, kuras tā piešķir rezidentam, parasti nav diskriminējoši, jo šīs abas nodokļa maksātāju kategorijas neatrodas salīdzināmās situācijās".

45 — Skat. ESAO konvencijas modeli par nodokļu dubulto uzlikšanu, 44. zemsēšanas piezīme.

46 — Atbrīvojuma metodes gadījumā nodokļa maksātāja rezidences valsts atbrīvo no nodokļa savu rezidentu ārvalsts izcelsmes ienākumus, pamatojoties uz to, ka šis ienākums jau ir aplikts ar nodokli "izcelsmes" valsti (proti, valsti, kurā ienākums tika gūts). Tomēr nodokļa atlaides metodes gadījumā, novēršot dubulto aplikšanu ar nodokli, nodokļa maksātājs, kas gūst ārvalsts izcelsmes ienākumus, savā rezidences valstī maksā nodokli par saviem gūtajiem ienākumiem pasaulē, ieskaitot ārvalsts izcelsmes ienākumus, bet var saņemt nodokļa atlaidi izcelsmes valstī samaksātā nodokļa apmērā pret rezidences valsts nodokli, kas piemērojams šiem ārvalsts izcelsmes ienākumiem.

53. Neskatoties uz to, Tiesa ir nospriedusi, ka nodalījums starp rezidentiem un nerezidentiem ne vienmēr ir pietiekams pamats atšķirīgai attieksmei pret nodokļa maksātājiem. Spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa apkopoja savu nostāju šajā jautājumā, norādot, ka “[...] nodokļu tiesībās nodokļa maksātāju rezidence var būt fakts, ar ko pamato valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenota atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem-rezidentiem un nodokļu maksātājiem-nerezidentiem. Tajā pat laikā rezidence ne vienmēr ir nošķiršanu pamatojošais faktors. Faktiski, atzīstot, ka uzņēmuma dalībvalsts brīvi var dažādi attiekties tikai tādēļ, ka sabiedrības sēdekļis atrodas citā dalībvalstī, tiku zaudēta EKL 43. panta nozīme [...]”. Katrā konkrētajā gadījumā ir jāpārbauda, vai nodokļa atvieglojuma piemērošanai tikai attiecībā uz nodokļa maksātājiem-rezidentiem pamatā ir atbilstoši objektīvi faktori, ar ko varētu pamatot atšķirību attieksmē”⁴⁹.

54. No Tiesas argumentācijas šajā lietā ir redzams, ka gadījumā, ja pastāv atšķirīga attieksme, Tiesa detalizēti aplūkos, vai pastāv objektīvi iemesli, kas var pamatot šādu atšķirīgu attieksmi. Citiem vārdiem: EKL 43. pants tiek pārkāpts gadījumā, ja attiecīgās dalībvalsts piemērotā atšķirīgā attieksme pret tās nodokļa maksātājiem neizriet tieši un loģiski no tiesībām — pašreizējā Kopienas tiesību attīstības stadijā — piemērot pārrobežu situācijām tāds

pienākumus nodokļu jomā, kas atšķiras no tiem, ko piemēro pilnībā iekšējām situācijām. Šajā ziņā ir svarīgi atzīmēt, ka tie uzņēmēji, kuri izmanto savas tiesības uz [kapitāla] brīvu apriti, principā zina par atšķirībām starp valsts nodokļu tiesību normām, kuras uz tiem attiecas, kā arī par atbilstīgo kompetenču nodokļu jomā sadali, pamatojoties uz *CDI*. Ņemot vērā iepriekš minēto, rodas šāds jautājums: Kādi ir pienākumi, kas ir saistoši dalībvalstij saskaņā ar EKL 43. pantu?

c) Ierobežojumi, uz kuriem attiecas EKL 43. pants

55. Atkārtotā, ka, ja brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums pilnībā izriet no divu valsts nodokļu administrācijas līdzaspastāvēšanas, no atšķirībām starp valsts nodokļu sistēmām vai no kompetences nodokļu jomā sadalījuma starp divām nodokļu sistēmām (kvazi-ierobežojums), uz to nebūtu jāattiecas EKL 43. panta piemērošanas jomai. Savukārt uz “reāliem ierobežojumiem”, tādiem kā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi, kas ir plašāki par tiem, kuri neizbēgami izriet no valsts nodokļu sistēmu pastāvēšanas, attiecas EKL 43. panta aizliegums, ja vien tie nav pamatoti. Saskaņā ar iepriekš izmantoto terminoloģiju, lai uz neizdevīgu at-

49 — Iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 37. un 38. punkts.

tieksmi nodokļu jomā varētu attiecināt EKL 43. pantu, tās pamatā ir jābūt diskriminācijai, kura izriet no vienas nodokļu iestādes uzliktajiem noteikumiem, nevis no atšķirībām vai kompetences sadalījuma nodokļu jomā starp (divām vai vairākām) dalībvalstu nodokļu sistēmām.

otrādi. Tādējādi EKL 43. pants nosaka valstij divas pienākumu kategorijas atkarībā no kompetences veida, atbilstoši kādai tā rikojas konkrētajā gadījumā.

56. Kā jau atgādināju iepriekš, Tiesa ir nospriedusi, ka diskriminācija ir “dažādu normu piemērošana vienādās situācijās vai vienādas normas piemērošana dažādām situācijām”⁵⁰.

57. Pēc manām domām, no tā izriet, ka dalībvalstu pieņemtās kompetences nodokļu jomā sadalīšanas metode, proti, nodalījums starp kompetenci nodokļu jomā pasaulē (rezidences valsts) un teritoriāli (izcelsmes valsts), nozīmē, ka diskriminācijas jēdziens tiek piemērots citādāk, ja valsts rikojas kā rezidences vai izcelsmes valsts. Vienkārši, tā kā īstenotās kompetences nodokļu jomā raksturs ir būtiski atšķirīgs katrā atsevišķā gadījumā, uzņēmēju, uz kuru attiecas rezidences valsts kompetence, pašu par sevi nevar uzskatīt par tādu, kas atrodas salīdzināmā situācijā ar tādu uzņēmēju, kurš ir pakļauts izcelsmes valsts kompetencei, un

i) Rezidences valsts pienākumi atbilstoši EKL 43. pantam

58. Galvenais pienākums, kas noteikts tām valstīm, kuras īsteno savu rezidences valsts kompetenci, būtībā ir pret savu rezidentu ārvalsts izcelsmes ienākumiem izturēties atbilstoši tam veidam, kādā tā ir sadalījusi tās ar nodokli apliekamo summu. Ciktāl tā ir sadalījusi tās ar nodokli apliekamo summu, ietverot šos ārvalsts izcelsmes ienākumus — t.i., izturoties pret to kā pret ienākumu, ko apliek ar nodokli, — tas nevar diskriminēt ārvalsts izcelsmes ienākumus salīdzinājumā ar valsts izcelsmes ienākumiem. Šis princips ir atspoguļots Tiesas judikatūrā. Tādējādi sabiedrību ienākuma aplikšanas ar nodokli gadījumā Tiesa ir nospriedusi, ka:

— Ciktāl tā izvēlas atvieglot savu rezidentu dividenžu ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, rezidences valstij, kurai ir kompetence nodokļu jomā pār tās rezidentu ienākumiem pasaulē, attiecībā uz saņemtajām ārvalsts izcelsmes dividendēm ir jānodrošina tāds pats atvieglojums kā attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm un šajā nolūkā jāņem vērā

50 — Iepriekš 37. zemsvirtras piezīmē minētais spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*, 26. punkts un tajā minētā judikatūra.

sabiedrības ārvalstī samaksātais sabiedrību ienākuma nodoklis⁵¹.

meitas uzņēmumiem pretējā gadījumā attiektos ACT⁵³.

- Līdzīgi gadījumā, ja rezidences valsts piedāvā iespēju atskaitīt iekšējos zaudējumus no iekšējās iepriekšējās vai nākotnes peļņas, šo iespēju nevar liegt tikai tāpēc, ka attiecīgā sabiedrība saņem arī ārvalsts izcelsmes ienākumus⁵².
- Turklāt gadījumā, ja valsts atbrīvo grupas ienākumus no pienākuma maksāt ACT par rezidenta meitas uzņēmuma sadalīto peļņu rezidentam mātes uzņēmumam, tai šī iespēja ir jāattiecina uz tiem rezidentiem meitas uzņēmumiem, kuri sadala peļņu ārvalsts rezidentiem mātes uzņēmumiem, uz kuru

59. Pretēji tam spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa uzskatīja, ka principā, ciktāl dalībvalsts neīsteno savu kompetenci nodokļu jomā pār rezidenta mātes uzņēmuma nerezidentu meitas uzņēmumu, tai nav jāatskaita zaudējumi⁵⁴. Citiem vārdiem, ja rezidences valsts ir sadalījusi savu ar nodokli apliekamo summu tā, ka tai nav kompetences nodokļu jomā pār vienu no tās akcionāru sabiedrības rezidenta ārvalsts meitas uzņēmumu, principā ir loģiski, ka šī valsts atsakās ņemt vērā atskaitījumus, kas attiecas uz šiem ārvalsts izcelsmes ienākumiem, nosakot tās rezidenta nodokļa lielumu.

- 51 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Manninen* (valsts dividendēm piešķirta nodokļa atlaide ir jāpieskir arī attiecībā uz ārvalsts izcelsmes dividendēm), iepriekš 31. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Verkooijen* (rezidences valstij ir jāpieskir tāds pats atbrīvojums no fiziskās personas ienākuma nodokļa par ārvalsts izcelsmes dividendēm, kādu tā pieskir attiecībā uz attiecīgās valsts dividendēm) un 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-315/02 *Lenz* (Krajums, I-7063. lpp.) (iespēja izvēlēties nodokļa sistēmu ienākumam no valsts dividendēm ir jāattiecina arī uz ārvalsts izcelsmes dividendēm). Skat. arī 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp.) (nodokļa ieturējuma ienākuma gušanas vieta samazinātā likme tika piemērota vienīgi Francijas rezidentu debitoru veiktajiem maksājumiem; līdzīga priekšrocība bija jāpieskir ārvalstu debitoru veikto maksājumu saņēmējiem), kā arī ģenerāladvokāta Ticano [*Tizzano*] 2005. gada 10. novembra secinājumus, kas sniegti lietā C-292/04 *Meilicke* u.c. (lieta atrodas izskatīšanā Tiesā).
- 52 — 2000. gada 14. decembra spriedums lietā C-141/99 *AMIB* (*Recueil*, I-11619. lpp.), 2002. gada 12. septembra rīkojums lietā C-431/01 *Mertens* (*Recueil*, I-7073. lpp.) (valsts sabiedrībai tika prasīts ieskaitīt valsts zaudējumus ārvalsts peļņā) un iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ICI* (valsts zaudējumu atvieglojums, kas ir atkarīgs no tā, vai attiecīgajai valsts sabiedrībai ir ārvalsts meitas uzņēmumi).

60. Attiecībā uz fiziskās personas ienākuma aplikšanu ar nodokli Tiesas judikatūrā principā tiek atzīta starptautisko nodokļu tiesību norma, saskaņā ar kuru tikai rezidences valstīm saskaņā ar to kompetenci nodokļu jomā pasaulē pilnībā ir jāņem vērā darbinieka vai uzņēmēja personīgie apstākļi⁵⁵, izņemot,

- 53 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c.
- 54 — Iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts. Tiesa šo viedokli pamatoja, balstoties *inter alia* uz to, ka sabiedrībām nav iespējas izvēlēties kompetenci nodokļu jomā atkarībā no tā, ko nosaka normas par brīvu aprīti, jo tas varētu apdraudēt kompetenču sabalansētu sadali nodokļu [aplikšanas] jomā.
- 55 — Piemēram, ar nodokli neapliekamās pamatsummas ienākumu sadalīšanas iespēja (*splitting*) laulātajiem vai uzturliedzēkļu maksājuma atskaitīšana.

ja un ciktāl izcelsmes valsts to jau navņēmusi vērā (piemēram, atbilstoši *CDI* noteikumiem)⁵⁶. Turklāt rezidentiem, kuri veic investīcijas valsts teritorijā, piešķirtās nodokļu atlaides par ieguldījumiem ir jāpiešķir arī par veiktajiem pārrobežu ieguldījumiem⁵⁷.

61. Visbeidzot, lai arī rezidences valsts var likumīgi prasīt, lai tie nodokļa maksātāji, kuri nodomājuši patstāvīgi pamest tās jurisdikciju, nokārto savu nodokļu situāciju (piemēram, nerealizētā kapitāla pieauguma sakarā ar valsts teritorijas pamešanu aplikšana ar nodokli), tā nevar noteikt šādus nodokļus nesamērīgā veidā, ņemot vērā vajadzību nodrošināt nodokļu režīma konsekveni, vai vajadzību novērst ļaunprātīgu izmantošanu⁵⁸.

62. Attiecībā uz rezidences valsts pienākumiem sabiedrību ienākuma nodokļa jomā es vēlos īsi komentēt Tiesas spriedumu lietā *Bosal*⁵⁹. Šajā spriedumā Tiesa atzina, ka pretrunā EKL 43. pantam bija Nīderlandes

tiesību norma, kas noteica, ka Nīderlandes rezidenti mātes uzņēmumi var vai nu atskaitīt izmaksas saistībā ar to dalību meitas uzņēmuma kapitālā tikai ar nosacījumu, ka šim meitas uzņēmumam ir uzliekams nodoklis Nīderlandē, vai nu šīs izmaksas netieši izmantotas peļņas, kas aplikama ar nodokli Nīderlandē, gūšanā. Tiesa secinājumus pēc būtības veica, izmantojot trīs pakāpju argumentāciju. Pirmkārt, pēc tam, kad Tiesa secināja, ka Nīderlandē noteiktais ierobežojums par izmaksu atskaitīšanu principā bija saderīgs ar direktīvu par mātes un meitas uzņēmumiem⁶⁰, Tiesa norādīja, ka šāds ierobežojums “var atturēt” (Nīderlandes) mātes uzņēmumu veikt savu darbību ar citā dalībvalstī nodibinātā meitas uzņēmuma starpniecību un tādējādi tas ir šķērslis meitas uzņēmumu dibināšanai EKL 43. panta nozīmē. Otrkārt, Tiesa noraidīja iespēju, ka normu var pamatot ar tā saukto “nodokļu konsekveni” (proti, ar vajadzību saglabāt Nīderlandes nodokļu sistēmas konsekveni). Tiesa uzskatīja, ka šajā gadījumā nebija “tiešas saiknes” starp nodokļu priekšrocības piešķiršanu — mātes uzņēmuma tiesībām atskaitīt izmaksas, kas saistītas ar tā dalību savu meitas uzņēmumu kapitālā — un tā meitas uzņēmuma nodokļu maksāšanas pienākumu. Šajā ziņā Tiesa minēja spriedumu lietā *Baars*⁶¹, kurā bija teikts, ka šāda tieša saikne nevar būt tad, ja runa ir par dažāda veida nodokļiem vai attieksmi nodokļu jomā pret dažādiem nodokļa maksātājiem. Treškārt, Tiesa noraidīja argumentu, ka teritorijas principa dēļ Nīderlandes mātes uzņēmumu ar meitas uzņēmumiem, kas Nīderlandē ir aplikami ar nodokli, un Nīderlandes mātes uzņēmumu ar meitas uzņēmumiem, kas Nīderlandē nav aplikami ar nodokli, nevar uzskatīt par “salīdzināmiem” EKL 43. panta nolūkā. Šo jautājumu Tiesa ir tikai pieminējusi savā spriedumā lietā

56 — Skat. it īpaši iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *De Groot*, 99. un 100. punkts, 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā *C-391/97 Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 22. punkts) un 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā *C-107/94 Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp., 44. punkts). Tā pamatā ir vispārēji pieņemts aizbildinājums, ka rezidences valsts, kas aplik ar nodokli ienākumu pasaule, atrodas labākā situācijā, lai iegūtu informāciju par šo situāciju. Skat. arī tā saukto sprieduma lietā *Schumacker* atkāpi no šī principa, kas ir apskatīts vēlāk šajos secinājumos.

57 — 1995. gada 14. novembra spriedums lietā *C-484/93 Svensson un Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp.), kā arī iepriekš 31. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Verkooijen*.

58 — 2004. gada 11. marta spriedums lietā *C-9/02 De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp.).

59 — 2003. gada 18. septembra spriedums lietā *C-168/01 Bosal* (*Recueil*, I-9409. lpp.).

60 — Saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktu.

61 — Skat. iepriekš 28. zemsvītras piezīmi.

Metallgesellschaft u.c.⁶² un atzīmējusi, ka, tā kā teritorijas principa piemērošana tās spriedumā lietā *Futura Participations* un *Singer*⁶³ attiecās uz vienas sabiedrības aplikšanu ar nodokli (kas darbojās citā dalībvalstī ar filiāles starpniecību), tad šī lieta attiecās uz mātes uzņēmuma un meitas uzņēmuma (proti, divas juridiskas personas, katra no kurām atsevišķi ir aplikama ar nodokli) aplikšanu ar nodokli.

nodokli (tā ir atbrīvota) šajā dalībvalstī, situācijas nav salīdzināmas. Kopumā tas šķiet esam klasisks atšķirīgās attieksmes piemērs, kas izriet tieši no ar nodokli aplikamās summas sadalīšanas. Man šķiet, ka šī Tiesas sprieduma rezultātā netika ņemta vērā dalībvalstu izvēle attiecībā uz kompetences nodokļu jomā sadalījumu un aplikšanas ar nodokli prioritāti — izvēle, kura, kā jau minēju iepriekš, ietilpst vienīgi dalībvalstu kompetencē.

63. Pēc manām domām, šajā spriedumā pietiekami nav atzīta dalībvalstu kompetence attiecībā uz to kompetences nodokļu jomā sadali šajā lietā. It īpaši šajā gadījumā jāatsaucas uz Tiesas apgalvojumu, ka tika izpildīts kritērijs par salīdzināmām situācijām. Uzskatu, ka analizē izšķirošs ir tas, ka Nīderlande atbrīvo no aplikšanas ar nodokli visa veida “ienākošo” peļņu no meitas uzņēmumiem nerezidentiem. Citiem vārdiem, kompetences sadalījums nodokļu jomā starp Nīderlandi un meitas uzņēmumu rezidences dalībvalstīm bija tāds, ka kompetence aplikēt ar nodokli ārvalstu meitas uzņēmumu peļņu bija vienīgi pēdējai minētajai — izcelsmes valstij. Tādējādi ar šo kompetenču sadalījumu man šķiet pilnībā saderīgi tas, ka Nīderlande piešķir šīs Nīderlandes mātes uzņēmuma samaksātās izmaksas saistībā ar ārvalsts meitas uzņēmumu peļņu meitas uzņēmumu dalībvalstij. Citiem vārdiem, šķiet skaidri, ka valsts mātes uzņēmuma ar meitas uzņēmumu, kura peļņa ir aplikama ar nodokli šajā dalībvalstī, situācija un mātes uzņēmuma ar meitas uzņēmumu, kura peļņa nav aplikama ar

64. Piebildišu, ka principā sprieduma lietā *Bosal* rezultāts nozīmē arī to, ka (tās pašas) izmaksas var atskaitīt arī meitas uzņēmuma dalībvalstī. Prezumējot, ka Tiesa nebija paredzējusi atļaut “dubulto atvieglojumu”, tomēr tās spriedumā nav nevienas norādes attiecībā uz to, kurai no abām valstīm — mātes uzņēmuma vai meitas uzņēmuma valstij — šajā izmaksu atskaitīšanā ir prioritāte aplikēt ar nodokli. Patiešām, šis bija otrais jautājums ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) [Nīderlandes Augstākā Tiesa] uzdeva šajā lietā, uz kuru Tiesa tieši neatzināja. Ir pietiekami atzīmēt, kā jau minēts iepriekš, ka Kopienu tiesībās nav nekāda

62 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmi.

63 — Skat. iepriekš 36. zemsvītras piezīmi.

pamata šādas kompetences sadalījumam un prioritātei⁶⁴.

65. Kā atsevišķu jautājumu ir svarīgi atzīmēt to, ka spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa attiecībā uz sabiedrību ienākuma nodokli formulēja atkāpi no principa, ka rezidences valstīm ir pienākums pret savu rezidentu ārvalsts izcelsmes ienākumiem izturēties atbilstoši veidam, kādā tās ir sadalījušas savu ar nodokli apliekamo summu. Tiesa uzskatīja, ka izņēmuma apstākļos, ja pilnībā nepastāv iespēja citas dalībvalsts rezidentiem meitas uzņēmumiem atskaitīt savus zaudējumus, rezidences valstij ir jāpaplašina attiecībā uz šādiem zaudējumiem valsts grupas atvieglojums, pat ja rezidences valstij nav kompetences nodokļu jomā pār šiem meitas uzņēmumiem⁶⁵. Tā šo atkāpi izskaidroja ar pamatojumu, ka šādos apstākļos liegt grupas zaudējumu atvieglojumu nozīmētu “pārsniegt to, kas šajā nolūkā nepieciešams, lai sasniegtu mērķa būtisko daļu” — sasniegtu sabalansētu kompetences sadali nodokļu [aplūkšanas] jomā⁶⁶. Lai arī kāds nebūtu šis atkāpes *ratio decidendi*, uzskatu, ka tas ir

jāpiemēro īpaši šauri. Tās sekas ir asimetriskas, pirmkārt, piedāvājot atvieglojumu, ja izcelsmes valsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošana radītu zaudējumus meitas uzņēmumiem, un ļaujot meitas uzņēmumiem, uz kuriem attiecas izdevīgāka nodokļu sistēma, saglabāt peļņu, kas nav apliekama ar nodokli rezidences valstī. Gala rezultāts varētu būt, ka ar šo atkāpi Tiesa ievieša būtisku papildu atšķirību valstu nodokļu sistēmu savstarpējās attiecībās, tādējādi vēl vairāk traucējot tiesību veikt uzņēmējdarbību īstenošanu un kapitāla brīvu apriti Kopienā. Izsakot savu viedokli nedaudz savādāk — manuprāt nav iemesla, kādēļ sabiedrībām, kuras nolemj pārcelt savu darbību uz citu dalībvalsti, pilnībā apzinoties vietējo nodokļu tiesību aktus, tiktu piešķirts ārkārtīgi selektīvs un traucējošs nodokļu atvieglojums izcelsmes valstī apstākļos, kad to darbība izcelsmes valstī rada tādas zaudējumus, kurus nevar atskaitīt pēdējā minētā valstī.

ii) Izcelsmes valsts pienākumi atbilstoši EKL 43. pantam

64 — Piebilde, ka ir grūti saskatīt sprieduma lietā *Metallgesellschaft* u.c. (minēts iepriekš 3. zemsvītras piezīmē) atbilstību situācijai lietā *Bosal* (minēts iepriekš 59. zemsvītras piezīmē). Lietā *Metallgesellschaft* u.c. Tiesa būtībā nosprieda, ka sabiedrību grupām, kurām ir ārvalsts mātes uzņēmums, nevar liegt izvēlēties grupas ienākuma aplūkšanas ar nodokli sistēmu, kas ir pieejama sabiedrību grupām, kurām ir attiecīgās valsts mātes uzņēmums; atbilstoši šai sistēmai Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumiem nebija jāmaksā cita gadījumā attiecībā uz to mātes uzņēmumiem maksātajām dividendēm piemērojama *ACT*. Šajā lietā kompetence aplikt ar nodokli Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumu peļņu principa bija Apvienotajai Karalistei, un tādējādi Apvienotajai Karalistei bija pienākums, īstenojot savu kompetenci nodokļu jomā, piešķirt tādas pašas priekšrocības visām Apvienotās Karalistes rezidentēm sabiedrībām neatkarīgi no to mātes uzņēmumu atrašanās vietas. Šajā nozīmē lieta ir jāskata kā tāda, kas ir pretēja situācijai lietā *Bosal*, kurā Nīderlande kā mātes uzņēmuma rezidences valsts izvēlējās neīstenot kompetenci nodokļu jomā pār nerezidenta meitas uzņēmuma peļņu.

65 — Iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 55. un 56. punkts.

66 — *Ibidem*.

66. Tā kā izcelsmes valstīm ir kompetence nodokļu jomā tikai pār tā nerezidenta, uz kuru attiecas izcelsmes valsts kompetence, gūto ienākumu, uz tām saskaņā ar EKL 43. pantu attiecas ierobežojošāks pienākums. Būtībā to var formulēt kā pienākumu pret visiem nerezidentiem izturēties analogā

veidā tam, kāds ir pret rezidentiem (nediskriminācija), ja uz šiem nerezidentiem attiecas šis valsts kompetence nodokļu jomā — kompetence, kura ir citādāka attiecībā uz rezidentiem un nerezidentiem.

— Turklāt, ciktāl izcelsmes valsts īsteno kompetenci nodokļu jomā pār ārvalsts filiāli, tā nevar sabiedrībām noteikt augstāku sabiedrību ienākuma nodokļa likmi par to, kāda tiek piemērota tās rezidentēm sabiedrībām⁷⁰.

67. Sabiedrību ienākuma aplikšanas ar nodokli gadījumā šis pienākums nozīmē, piemēram, ka:

— Rezidentēm sabiedrībām piešķirtās nodokļu priekšrocības — ieskaitot tās, kuras ir piešķirtas saskaņā ar *CDI*⁶⁷ — ir jāpiešķir tādā pašā veidā nerezidentu sabiedrību filiālēm (pastāvīgiem nodibinājumiem), ja citādi šīm filiālēm būtu jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis tādā pašā veidā kā rezidentēm sabiedrībām⁶⁸. Tādējādi, piemēram, nerezidentu sabiedrību filiālēm ir tiesības uz tādu pašu nodokļa atlaides ieskaitīšanu par saņemtajām dividendēm, ja tās par šīm dividendēm tiek apliktas ar nodokli tādā pašā veidā kā rezidentes sabiedrības⁶⁹.

— Tāpat izcelsmes valsts attiecībā uz rezidenta meitas uzņēmuma procentu atmaksām par to kontrolējošā nerezidenta akcionāra aizdevumu nevar attiecināt prasību par minimālajām kapitalizācijas prasībām (tiešie kapitalizācijas noteikumi), neattiecinot šādu nosacījumu uz atmaksām valsts iekšienē, ja vien šāds nosacījums nav pamatots⁷¹.

— Pretēji — Tiesa ir nospridusi, ka tas, ka izcelsmes valsts, lai aprēķinātu ar nodokli aplikamo summu nerezidentiem nodokļa maksātājiem, ņem vērā vienīgi to peļņu un zaudējumus, kas rodas no viņu darbības šajā valstī, nevis, piemēram, zaudējumus, kas radušies viņu rezidences valstī, nekādā veidā Līgumā nav aizliegts⁷².

67 — Iepriekš 35. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Saint-Gobain ZN*.

68 — 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā C-270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp.), 1993. gada 13. jūlija spriedums lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp.) (nerezidentes sabiedrības filiāle, kurai ir tiesības uz identisku procentu [likmi] pārmaksāto nodokļu atmaksai), kā arī iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Futura Participation* un *Singer* (nerezidentes sabiedrības filiāle, kurai ir tiesības uz tādām pašām zaudējumu pārnesšanas iespējām).

69 — Iepriekš 68. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā Komisija/Francija.

70 — Iepriekš 37. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*.

71 — 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* (*Recueil*, I-11779. lpp.), skat. arī lietu *Test claimants in the Thin Cap Group Litigation*, kas tiek izskatīta Tiesā (OV 2005, C 57, 20. lpp.).

72 — Iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Futura Participations* un *Singer*, 21. punkts.

- Turklāt izcelsmes valstīm nevajadzētu noteikt nesamērīgi grūtas administratīva vai grāmatvedības rakstura prasības ārvalsts sabiedrībām, kas veic savas darbības šo valstu teritorijā (piemēram, prasības, kas ir plašākas nekā tās, kuras izriet no fakta, ka nodokļu pārvaldes ir valsts pārvaldes), ietverot gadījumus, kuros šo prasību izpilde ir vajadzīga, lai saņemtu nodokļu priekšrocību saistībā ar ienākumu izcelsmes valsti⁷³.

jebkuras attiecīgajai situācijai atbilstīgas CDI sekas⁷⁷. Pretēji — izcelsmes valstis principā var atteikties piešķirt nerezidentiem priekšrocības, kas ir saistītas ar personīgo situāciju un kuras piešķir rezidentiem, jo atbilstoši starptautiskajām nodokļu tiesībām rezidences valstij ir jāņem vērā personīgie apstākļi fizisko personu ienākuma aplikšanā ar nodokli⁷⁸.

68. Gadījumā ar fizisku personu ienākuma aplikšanu ar nodokli šis princips, piemēram, nozīmē, ka:

- Izcelsmes valstis nevar nodalīt rezidentus no nerezidentiem gadījumā, kad tiek veikti atskaitījumi no nodokļa par tādu ienākumu, kurš ir “tieši saistīts”⁷⁴ ar darbību, kas izcelsmes valstī radījusi ar nodokli aplikamo ienākumu (piemēram, profesionālie izdevumi)⁷⁵, šajā ziņā izšķirošas ir dažādo normu sekas, nevis forma⁷⁶. Tas ietver, kā Tiesa to nesen ir nospriedusi lietā *Bouanich*,

- Tomēr Tiesa ir noteikusi atkāpi no šī principa, proti, izcelsmes valstij ir “jārīkojas” kā nodokļa maksātāja rezidences valstij, ņemot vērā personīgos apstākļus, gadījumā, ja vairāk par 90 % no personīgajiem ienākumiem ir gūti un aplikti ar nodokli izcelsmes valstī⁷⁹. Šis atkāpes pamats ir iemesls izvairīties no situācijas, ka gadījumos, ja nodokļa maksātājs negūst pietiekami lielu ienākumu savā rezidences valstī, lai varētu ņemt vērā viņa personīgos apstākļus, šie apstākļi vispār netiek nekur ņemti vērā. Lai arī kāds būtu atbilstošais procentu sliekšnis šīs atkāpes piemērošanai, ma-

73 — 1998. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-118/96 *Safir* (*Recueil*, I-1897. lpp.), kā arī iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Futura Participations* un *Singer*.

74 — Iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Gerritse*, 27. punkts.

75 — Iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Gerritse*, un lietā *Schumacker*. Skat. arī iepriekš 52. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Asscher* (nepaaugstināta nodokļa likme nerezidentiem) un 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp.) (izcelsmes valstīm ir jāļauj nerezidentiem atskaitīt no summām saistībā ar pensiju iemaksām ienākumus, ko nerezidenti ieguvuši šo valstu teritorijā tāda paša veida kā rezidenti, ja vien nav piemērojams izņēmums sakarā ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību).

76 — Iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Gerritse*, 54. punkts.

77 — 2006. gada 19. janvāra spriedums lietā C-265/04 *Bouanich* (Krajums, I-923. lpp., 51.–55. punkts).

78 — Skat. it īpaši iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *D.*, 38. punkts (attiecībā uz īpašuma nodokli).

79 — Iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Schumacker* un lietā *D.*, 30. punkts; 2004. gada 1. jūlija spriedums lietā C-169/03 *Wallentin* (Krajums, I-6443. lpp.), iepriekš 75. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Wielockx*, 22. punkts, un iepriekš 56. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Gschwind*.

nuprāt, izšķirošs ir tas, ka citādākā veidā nodokļu maksātāja personīgie apstākļi netiktu ņemti vērā vispār⁸⁰.

69. Turpmāk izcelsmes valsts nediskriminācijas pienākums izpaužas tādējādi, ka, ja izcelsmes valsts izvēlas attiecībā uz saviem rezidentiem atvieglot valsts ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli (piemēram, apliekot ar nodokli dividendes), tai šis atvieglojums ir jāattiecinā uz nerezidentiem tiklīdz, ciktāl līdzīga valsts dubultā ekonomiskā aplikšana ar nodokli izriet no šīs valsts īstenotās kompetences nodokļu jomā pār šiem nerezidentiem (piemēram, kad izcelsmes valsts vispirms sabiedrības peļņu aplik ar sabiedrību ienākuma nodokli un pēc tam pie tās sadales — ar ienākumu nodokli). Tas izriet no principa, ka izcelsmes valsts nerezidentiem piešķirtajām nodokļu priekšrocībām ir jābūt vienādām ar rezidentiem piešķirtajām, ciktāl izcelsmes valstij ir vienāda kompetence nodokļu jomā attiecībā uz abām grupām⁸¹.

70. Tomēr es uzskatu, ka dalibvalsts tomēr var nodrošināt savu pienākumu izpildi sa-

80 — Skat. it īpaši iepriekš 56. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Gschwind*, 29. punkts, un iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *De Groot*, 101. punkts. Izcelsmes valsts izņēmuma pienākums ņemt vērā personīgos apstākļus arī ir piemērojams attiecībā uz īpašuma nodokli, kas ir cits tiesāis nodoklis, kas ir balstīts uz nodokļu maksātāja maksātspēju: iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *D.*, 31.–34. punkts. Skat. arī ģenerālvokāta Ležē [*Léger*] 2005. gada 1. martā sniegtos secinājumus lietā *C-152/03 Ritter-Coulais* (2006. gada 21. februāra spriedums, Krājums, I-1711., I-1713. lpp.), kuros ģenerālvokāts atbalsta šo izņēmumu paplašināšanu ārpus "tipiskām", ar personu saistītām priekšrocībām līdz pat tiesībām ieskaitīt rezidences valsti radušos zaudējumus no ires ieņēmumiem.

81 — Skat. 67. un 68. punktā minētos spriedumus.

skaņā ar Līguma normām par brīvu apriti, pateicoties *CDI* ietvertajiem noteikumiem. Tādējādi, piemēram, gadījumā, kad izcelsmes valsts saviem rezidentiem nosaka valsts ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli tādā pašā veidā kā rezidentiem, pēc manām domām, šī izcelsmes valsts var nodrošināt, ka uz tās nerezidentiem attiecas tāds pats pasākums par dubultās aplikšanas ar nodokli novēršanu, kāds attiecas uz tās rezidentiem saskaņā ar *CDI*. Tomēr šādā situācijā uz nerezidentu attiecinātā pasākuma par dubultās aplikšanas ar nodokli novēršanu apmēram ir jābūt ekvivalentam ar to, kāds ir attiecināts uz rezidentu. Šajā ziņā es piekritu pieejai, kādu Tiesa izvēlējās savā spriedumā lietā *Bouanich*, saskaņā ar kuru gadījumā, kad valsts īsteno vienādu kompetenci nodokļu jomā pār tās nerezidentiem akcionāriem, valsts tiesai ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā piemērojamo *CDI*, attieksme pret rezidentiem bija labvēlīgāka nekā pret nerezidentiem⁸².

71. Pēc manām domām, novērtējot Līguma normu par brīvu apriti ievērošanu no dalibvalstu puses, divu iemeslu dēļ ir jāņem vērā *CDI* sekas. Pirmkārt, kā norādīju iepriekš, dalibvalstis var sadalīt savā starpā ne vien kompetenci nodokļu jomā, bet arī prioritāti aplikēt ar nodokli. Tādējādi iepriekš minētajā piemērā izcelsmes valsts, kura dividendēm nosaka dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokli, var ar *CDI* nodrošināt, ka šī dubultā aplikšana ar nodokli ir jāatvieglo rezidences valstij. Otrkārt, neņemot vērā *CDI* sekas

82 — Skat. iepriekš 77. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu, 51. punkts.

konkrētā gadījumā, netiek ņemta vērā arī nodokļa maksātāja darbības ekonomiskā realitāte un atlaides pārrobežu kontekstā. Citiem vārdiem, tas varētu traucēt tai faktiskajai ietekmei, kas attiecībā uz nodokļa maksātāju izriet no rezidences un mītnes valsts pienākumu apvienojuma. Es uzsveru, ka šādā gadījumā daļa no izcelsmes valsts pienākumiem saskaņā ar Līgumu ir nodrošināt, ka šis rezultāts tiek sasniegts. Nav iespējams atsaukties, piemēram, uz to, ka rezidences dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek *CDI*, jo tā nav novērsusi attiecīgās *CDI* sekas⁸³.

72. No vispārīgāka viedokļa, pēc manām domām, rezidences valsts un izcelsmes valsts pienākumu apvienojums, ņemot vērā noteikumus par brīvu apriti, ir jāapskata kā viens vesels vai kā konkrēta līdzsvara koncepcija. Individuāla uzņēmēja situācijas pārbaude tikai vienas no šīm valstīm ietvarā — neņemot vērā EKL 43. pantā noteiktos pienākumus otrai valstij — var sniegt nelīdzsvarotu un kļūdainu iespaidu un var liegt saskatīt to ekonomisko realitāti, kādā šis uzņēmējs darbojas.

83 — Par šo jautājumu jāatzīmē, ka EBTA tiesa savā 2004. gada 23. novembra spriedumā lietā E-1/04 *Fokus Bank* pret Norvēģiju (2004 EBTA, Tiesas ziņojums, 11) izvēlējās citādu pieeju. Šajā lietā cita starpā tika risināts jautājums par Norvēģijas normu saderību ar brīvu kapitāla apriti (EEZ Nolīguma 40. pants, ekvivalents EKL 56. pantam), saskaņā ar kurām Norvēģija sabiedrības peļņu vispārīgi aplika ar uzņēmumu ienākuma nodokli un pie dividenžu izmaksāšanas: 1) rezidentu gadījumā — ar ienākumu nodokli. Tomēr pilnīgu nodokļa atlaidi piešķir rezidentiem akcionāriem, atvieglojot ekonomisko dubulto dividenžu aplikšanu ar nodokli; 2) nerezidentu gadījumā — ar 15 % nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā. Tomēr saskaņā ar šajā lietā atbilstīgo *CDI* šie 15 % tika ieskaitīti rezidences valstī noteiktajā nodokli. Uzskatot, ka ar šo normu tiek pārkāpts kapitāla brīvas aprites princips, EBTA tiesa novienādoja izmaksājamo dividenžu aplikšanu ar nodokli (izcelsmes valsts aplikšana ar nodokli) ar ienākošo dividenžu aplikšanu ar nodokli (rezidences valsts aplikšana ar nodokli), balstoties uz Kopienų Tiesas spriedumiem lietā *Leuz* un lietā *Manninen* (30. punkts), un uzskatīja, ka izcelsmes valsts principā nevarēja balstīties uz *CDI* noteikumiem, lai novērstu šīs izcelsmes valsts radīto ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli (37. punkts). Iepriekš minēto iemeslu dēļ, es nepiekrītu šai analīzei.

73. Visbeidzot, piebilstīšu, ka, protams, pat ja dalībvalsts tiesību norma principā ietilpst EKL 43. panta aizlieguma jomā (proti, tā ietilpst diskriminācijas vai "reāla" ierobežojuma jēdzienā), to var, iespējams, pamatot, piemēram, ar vajadzību nodrošināt valstu nodokļu sistēmu nodokļu saskaņību⁸⁴ un vajadzību novērst ļaunprātīgu tiesību izmantošanu⁸⁵.

84 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.).

85 — Skat. it īpaši iepriekš 71. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lankhorst-Horst* un iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *ICI*.

d) Šo principu piemērošana šajā lietā

74. Formulējot šo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tas, ka Apvienotā Karaliste neļāva ieskaitīt nodokļa atlaidi par Apvienotās Karalistes rezidenta meitas uzņēmuma “izejošām” dividendēm Apvienotās Karalistes nerezidentam mātes uzņēmumam, ierobežo šī mātes uzņēmuma brīvību dibināt meitas uzņēmumu Apvienotajā Karalistē, ņemot vērā, ka Apvienotā Karaliste piešķir pilnīgu nodokļa atlaidi par Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrību izmaksātajām dividendēm Apvienotās Karalistes rezidentiem fiziskām personām akcionāriem, un, ja to paredz *CDI* (dividendes, kuras apliek ar nodokli atbilstoši *CDI* noteiktajam), fiziskām personām akcionāriem, kas ir noteiktu trešo valstu un citu dalībvalstu rezidenti.

75. Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmkārt, ir jāveic precizējumi. Šajā gadījumā apskatāmais jautājums nav par to, vai Apvienotajai Karalistei bija jāpiešķir vienāda nodokļa atlaide Apvienotās Karalistes rezidentiem mātes uzņēmumiem ar Apvienotās Karalistes rezidentiem meitas uzņēmumiem un Apvienotās Karalistes nerezidentiem mātes uzņēmumiem ar Apvienotās Karalistes rezidentiem meitas uzņēmumiem. Proti, šis jautājums neattiecas uz tādas nodokļu atlaides piešķiršanu Apvienotās Karalistes rezidentei sabiedrībai akcionārei, kas ir vienāda ar tās Apvienotās Karalistes rezidenta meitas uzņēmuma samaksāto *ACT* (proti, pirmais

ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokli atvieglojuma “līmenis” Apvienotās Karalistes sistēmā). Drīzāk *Test Claimants* apgalvo, ka Apvienotās Karalistes nerezidentu mātes uzņēmumu fiziskām personām akcionāriem bija jāsaņem tāda pati nodokļa atlaide kā Apvienotās Karalistes rezidenta mātes uzņēmuma fiziskām personām akcionāriem. Tādējādi jautājums ir par to, vai piešķirt Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības fiziskai personai akcionāram nodokļa atlaidi par sabiedrību ienākuma nodokli, kas jau ir samaksāta par dividendi, ko varētu atskaitīt no to Apvienotajā Karalistē maksājamā ienākuma nodokļa summas vai izmaksāt to skaidrā naudā, ja minētā nodokļa atlaide pārsniegtu maksājamās summas apmēru (proti, otrais ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokli atvieglojuma “līmenis” Apvienotās Karalistes sistēmā).

76. Citiem vārdiem, *Test Claimants* apgalvo, ka Apvienotās Karalistes nerezidenta mātes uzņēmuma fiziskām personām akcionāriem, kas Apvienotajā Karalistē nesaņēma nodokļa atlaidi (izņemot tos, kuriem to piešķir atbilstoši noteiktām *CDI*) — ir jābūt tiesībām uz tādu pašu nodokļa atlaidi par Apvienotās Karalistes sabiedrību ienākuma nodokli, kas ir samaksāts par Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumu gūto peļņu, kāda pienākas Apvienotās Karalistes rezidenta mātes uzņēmuma fiziskām personām akcionāriem, kas saņēma Apvienotās Karalistes nodokļa atlaidi, kura faktiski neitralizēja to maksājamo Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli.

Šis arguments pats par sevi ir balstīts uz rezidenta un nerezidenta mātes uzņēmuma salīdzinājumu, ņemot vērā Apvienotās Karalistes nodokļu režīmu attiecībā uz to akcionāriem privātpersonām.

77. *Test Claimants* apgalvo, ka šis atšķirīgās attieksmes pret fiziskām personām akcionāriem rezultātā Apvienotās Karalistes nerezidenti mātes uzņēmumi ar Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumu tiek nostādīti neizdevīgā situācijā salīdzinājumā ar Apvienotās Karalistes rezidentiem mātes uzņēmumiem ar Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumu. Tie apgalvo, ka, lai arī Apvienotās Karalistes sistēma nodrošina zemāku kopējo nodokļu likmi peļņai, ko sadala ar Apvienotās Karalistes mātes uzņēmuma starpniecību, izslēdzot vai samazinot ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, tā šādu nodrošinājumu nepiedāvā (Apvienotās Karalistes izcelsmes) peļņai, ko sadala ar Apvienotās Karalistes nerezidenta uzņēmuma starpniecību. Tie apgalvo, ka tas padarītu investēšanu Apvienotās Karalistes mātes uzņēmumā daudz pievilcīgāku nekā investēšanu Apvienotās Karalistes nerezidentā mātes uzņēmumā, nepastāvot mātes uzņēmuma dividendžu "apmēra pieaugumam", lai kompensētu augstākus nodokļus pēdējā minētajā gadījumā. Tie uzskata, ka šī Apvienotās Karalistes nerezidentiem mātes uzņēmumiem neizdevīgā situācija varētu savukārt atturēt Apvienotās Karalistes nerezidentus mātes uzņēmumus dibināt meitas uzņēmumu Apvienotajā Karalistē.

78. Protams, ka atkarībā no Apvienotās Karalistes nerezidenta mātes uzņēmuma

rezidences valsts nodokļu sistēmas⁸⁶ ir iespējams uzskatīt, ka kopējais maksājamais nodoklis par peļņu, ko Apvienotās Karalistes meitas uzņēmums sadala ar Apvienotās Karalistes nerezidenta mātes uzņēmuma starpniecību, varētu būt iespējami lielāks nekā kopējā maksājamā nodokļu summa par peļņu, ko sadala Apvienotās Karalistes meitas uzņēmums ar Apvienotās Karalistes mātes uzņēmuma starpniecību.

79. Tomēr atbilstīgais jautājums šajā analizē ir, vai šī Apvienotās Karalistes nerezidentiem mātes uzņēmumiem iespējamās neizdevīgas situācijas iemeslu rada Apvienotās Karalistes normas, kas būtu patiess brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. panta nozīmē.

80. Manuprāt, ir skaidrs, ka tāds nav šis gadījums. Šāds neizdevīgais stāvoklis gadījumos, kuros tas ir radies, būtu izcils piemērs tam, ko es iepriekš definēju kā kvazi-ierobežojumu, kurš izriet no atšķirībām un kompetences sadales nodokļu jomā starp valstu nodokļu sistēmām. Šis kvazi-ierobežojums neizrietētu no Apvienotās Karalistes veiktās savu nodokļu normu diskriminējošas piemērošanas nodokļu maksātājiem, kas ietilpst tās kompetences jomā. Pirmkārt, gadījumā, kad peļņu sadala Apvienotās Karalistes meitas uzņēmums ar Apvienotās Karalistes mātes uzņēmuma starpniecību Apvienotās Karalistes rezidentiem fiziskām

86 — Piemēram, ja valsts ir izvēlējusies (pilnībā) neatvieglot ekonomisko dubulto dividendžu aplikšanu ar nodokli, tad kopējā maksājamā nodokļu summa par Apvienotās Karalistes meitas uzņēmuma sadalīto peļņu tas Apvienotās Karalistes nerezidentam mātes uzņēmumam būtu lielāka nekā nodoklis par Apvienotās Karalistes meitas uzņēmuma sadalīto peļņu Apvienotās Karalistes mātes uzņēmumam.

personām akcionāriem, Apvienotā Karaliste īsteno rezidences valsts (universālas) pilnvaras uzlikt nodokli katrā no šiem trim posmiem. Īstenojot šo kompetenci, kā to izklāstīju iepriekš, Apvienotā Karaliste izvēlējās atvieglot dubulto ekonomisko nodokļa uzlikšanu meitas uzņēmuma sadalītajai peļņai, a) piešķirot nodokļa atlaidi Apvienotās Karalistes mātes uzņēmumam, lai nodrošinātu, ka *ACT* par šo peļņu tiek samaksāts tikai vienreiz un b) piešķirot nodokļa atlaidi Apvienotās Karalistes rezidentam akcionāram, kas pilnībā vai daļēji to atbrīvo no pienākuma maksāt Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli. Otrkārt, gadījumā, kad peļņu sadala Apvienotās Karalistes meitas uzņēmums ar Apvienotās Karalistes nerezidenta mātes uzņēmuma starpniecību fiziskai personai akcionāram, Apvienotā Karaliste faktiski īsteno izcelsmes valsts (teritoriālo) kompetenci.

81. Šī atšķirība kompetences nodokļu jomā kvalitātē izriet no veida, kādā valstis ir izvēlējušās sadalīt pilnvaras aplikt ar nodokli, īstenojot savu kompetenci, un atbilstoši starptautiskajām nodokļu tiesībām.

82. Pēdējā gadījumā Apvienotā Karaliste faktiski iekasē nodokli tikai vienreiz par Apvienotās Karalistes izcelsmes peļņu, proti, *ACT* veidā, ko tā iekasē no Apvienotās Karalistes meitas uzņēmuma, tam sadalot peļņu. Apvienotās Karalistes sistēmas sekas bija tādas, ka uz izejošām dividendēm, ja vien tās neradīja pamatu Apvienotās Karalistes nodokļu atlaidei, neattiecās otrs Apvienotās

Karalistes aplikšanas ar nodokli limenis ienākuma nodokļa veidā.

83. Tādējādi, ciktāl tās bija Apvienotās Karalistes kompetencē nodokļu jomā, pret izejošām dividendēm izturējās tieši tādā pašā veidā kā pret valsts dividendēm. Pirmkārt, katras dividendes izmaksāšana deva pamatu *ACT* maksājumam. Valsts dividenžu gadījumā Apvienotās Karalistes ienākuma nodoklis principā tika iekasēts no akcionāriem. Apvienotā Karaliste piešķīra nodokļa atlaidi, kas principā pilnībā vai daļēji dzēsa šo maksājamo ienākuma nodokļa summu. Tomēr izejošo dividenžu gadījumā, nepastāvot *CDI*, kas noteiktu citādi, Apvienotās Karalistes ienākuma nodoklis iekasēts netika. Tādējādi nepastāvēja Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa samaksas pienākums, kas tiktu dzēsts ar nodokļa atlaidi.

84. Kopumā Apvienotās Karalistes kompetences nodokļu jomā apmērs pār šāda veida dividendēm nozīmēja tās pilnvaras iekasēt *ACT*, pilnvaras, ko tā īstenoja nediskriminējošā veidā un tādējādi saskaņā ar tās pienākumiem saskaņā ar EKL 43. pantu.

85. Patiešām ir iespējams, ka šādi Apvienotās Karalistes izcelsmes peļņai varētu vēlreiz uzlikt nodokli Apvienotās Karalistes nerezī-

denta mātes uzņēmuma rezidences valstī (dubultā ekonomiskā aplikšana ar nodokli) un fiziskās personas akcionāra rezidences valstī (triskāršā ekonomiskā aplikšana ar nodokli). Tomēr, kā ir izskatīts iepriekš, starptautiskajās nodokļu tiesībās pieņemtajās normās par prioritāti aplikšanā ar nodokli ir noteikts, ka principā Apvienotajai Karalistei ir prioritāte aplikēt ar nodokli Apvienotās Karalistes izcelsmes peļņu.

86. Savukārt, piemēram, Apvienotās Karalistes nerezidenta mātes uzņēmuma rezidences valsts var, ja tā vēlas, atvieglot šīs Apvienotās Karalistes izcelsmes peļņas ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli. Īstenojot šo rezidences valsts kompetenci, šai valstij ir, kā esmu to norādījis, saskaņā ar EKL 43. pantu saistošs pienākums nediskriminēt šos ārvalsts izcelsmes ienākumus salīdzinājumā ar valsts izcelsmes ienākumiem. Līdzīgi fizisko personu akcionāru līmenī saskaņā ar Tiesas spriedumu lietā *Manninen*⁸⁷ akcionāra rezidences vietas valstij ir jāatvieglo, ja tā izvēlas to darīt, ekonomiskā dubulta (vai triskāršā) saņemto dividenžu aplikšana ar nodokli. Kā ir norādīts iepriekš, īstenojot šo kompetenci, šai valstij atbilstoši EKL 43. pantam ir pienākums nediskriminēt ārvalsts izcelsmes ienākumus salīdzinājumā ar valsts izcelsmes ienākumiem. Ja šajā lietā visi Apvienotās Karalistes nerezidentu mātes uzņēmumu fiziskās personas akcionāri ir Apvienotās Karalistes

rezidenti, Apvienotajai Karalistei, protams, saskaņā ar spriedumu lietā *Manninen* šis nediskriminācijas pienākums ir saistošs. Tas nav apstrīdēts, un par to nav šis lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu.

87. Tomēr *CDI* normu regulētajā izejošo dividenžu gadījumā no šajā lietā Tiesas rīcībā esošajiem faktiem ir skaidrs, ka atsevišķos gadījumos Apvienotā Karaliste atbilstoši tās *CDI* ir saglabājusi tiesības aplikēt šīs dividendes ar (ierobežotu) ienākuma nodokli Apvienotajā Karalistē. Līdzīgi atsevišķos gadījumos fiziskajai personai akcionāram — dividenžu saņēmējam bija tiesības uz pilnīgu vai daļēju nodokļa atlaidi. Pēc Apvienotās Karalistes domām, starp šādām dividendēm piemēroto Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa likmi un tiesību uz nodokļa atlaidi apmēru pastāv tieša saikne.

88. Šajā ziņā, es atkārtoju, kā iepriekš to paskaidroju, Apvienotās Karalistes, kas rīkojas kā izcelsmes valsts attiecībā uz izejošām dividendēm, pienākuma raksturs, ciktāl tā īsteno kompetenci nodokļu jomā pār nerezidentu ienākumiem, ir izturēties pret to līdzīgi kā pret rezidentu ienākumiem. Citiem vārdiem, ciktāl Apvienotā Karaliste īsteno savu kompetenci iekasēt Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli par nerezidentiem izmaksātajām dividendēm, tai ir jānodrošina pret šiem nerezidentiem tāda pati attieksme — ieskaitot nodokļu priekšrocības — kā pret rezidentiem, uz kuriem attiecas tā pati Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa kompetence. Citiem vārdiem, Apvienotās

87 — Iepriekš minēta 2. zemsvītras piezīmē.

Karalistes pienākuma apmēram būtu jāievēro kompetences un ar nodokli apliekamās summas sadale, par ko ir panākta vienošanās piemērojamā divpusējā *CDI*. Kā Tiesa ir nospriedusi spriedumā lietā *Bouanich*, valsts tiesai ir jāizlemj katrā gadījumā atsevišķi un atkarībā no attiecīgās *CDI* noteikumiem, vai šis pienākums ir izpildīts⁸⁸.

apgalvot, ka rezidences dalībvalsts, neatvieglojot attiecīgo ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokli, nebūtu izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek *CDI*.

89. Es vēlos piebilst, ka, ja Apvienotā Karaliste var pierādīt, ka atbilstīgajā *CDI* ir noteikts, ka akcionāru sabiedrības vai fiziskas personas akcionāru rezidences dalībvalstij ir jāatvieglo ekonomiskā dubulta aplikšana ar nodokli, kas izriet no *ACT* un Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa samaksas noteikšanas, es domāju, ka ar to pietiek, lai tā izpildītu savus pienākumus saskaņā ar EKL 43. pantu. Kā jau minēju iepriekš, tas arī izriet no dalībvalstu brīvības savā starpā sadalīt kompetenci nodokļu jomā un prioritāti, kā arī vajadzību ņemt vērā pārrobežu ekonomisko realitāti, kādā darbojas nodokļa maksātājs. Kā jau izskaidroju, tas veidotu daļu no Apvienotās Karalistes pienākuma saskaņā ar EKL 43. pantu nodrošināt šī rezultāta sasniegšanu un nebūtu vajadzības

90. Kā jau to norādīju, šī argumentācija ir vienādi attiecināma un noved pie vienāda secinājuma attiecībā uz šajā lietā izskatāmo Apvienotās Karalistes tiesību aktu analīzi par to saderību ar EKL 56. pantu.

91. Šo iemeslu dēļ uz pirmā jautājuma a) apakšpunktu ir jāatbild, ka, ja tādu tiesību aktu kontekstā, kādi ir šajā lietā, Apvienotā Karaliste piešķir pilnīgu nodokļa atlaidi par dividendēm, kuras izmaksā Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības Apvienotās Karalistes rezidentiem fiziskām personām akcionāriem, EKL 43. pants vai EKL 56. pants nenosaka pienākumu attiecināt pilnīgu vai daļēju nodokļa atlaidi uz Apvienotās Karalistes nerezidentu mātes uzņēmumu, ja šim dividendēm netiek uzlikts ienākuma nodoklis Apvienotajā Karalistē. Tomēr tiktāl, ciktāl — atbilstoši *CDI* — Apvienotā Karaliste īsteno savas pilnvaras iekasēt Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli par nerezidentiem izmaksātajām dividendēm, tai pret šiem nerezidentiem ir jānodrošina vienlīdzīga attieksme, ieskaitot nodokļu priekšrocības, kā pret rezidentiem,

88 — Skat. iepriekš 77. zemsvirtras piezīmē minēto spriedumu lietā *Bouanich*, 54. un 55. punkts.

uz kuriem attiecas tā pati Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa kompetence.

“vislielākās labvēlības režīmu” uz citu dalībvalstu rezidentiem.

B — *Pirmā jautājuma b) apakšpunkts*

92. Ar pirmā jautājuma b) apakšpunktu valsts tiesa vēlas noskaidrot, vai pretrunā EKL 43. pantam vai EKL 56. pantam ir tas, ka tāda dalībvalsts kā Apvienotā Karaliste piemēro *CDI* noteikumu, ar ko piešķir tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi attiecīgajām dividendēm, ko izmaksā noteiktas dalībvalsts (piemēram, Nīderlandes Karalistes) rezidentam mātes uzņēmumam, bet nepiešķir šādas tiesības citas dalībvalsts (piemēram, Vācijas Federatīvās Republikas) rezidentam mātes uzņēmumam, ja starp Apvienoto Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtajā *CDI* nav noteikuma, kas piešķirtu daļēju nodokļa atlaidi.

93. Šis jautājums būtībā ir par to, vai Līguma noteikumi par brīvu apriti un it īpaši nediskriminācijas princips uzliek pienākumu dalībvalstīm attiecināt priekšrocības, kas piešķirtas vienas dalībvalsts rezidentiem atbilstoši *CDI*, arī uz citu dalībvalstu rezidentiem: proti, vai valstij, kas atrodas Apvienotās Karalistes situācijā, ir pienākums attiecināt

94. Šī tēma pavisam nesēn ir apskatīta spriedumā lietā *D.*⁸⁹. Šī lieta attiecas uz Vācijas rezidentu — *D.* — kura īpašuma 10 % veidoja nekustamais īpašums, kas atrodas Nīderlandē. Nīderlande šos 10 % aplika ar īpašuma nodokli, bet atteicās piešķirt *D.* īpašuma nodokļa atlaidi, uz kuru bija tiesības Nīderlandes rezidentiem un — saskaņā ar Nīderlandes un Beļģijas *CDI* [noteikumiem] — Beļģijas rezidentiem. *D.* cita starpā apgalvoja, ka tas, ka šajā ziņā Nīderlande attiekusies atšķirīgi pret Beļģijas un Vācijas rezidentiem, bija diskriminācija, kas ir pretrunā EKL 56. pantam, un ka, pamatojoties uz to, Nīderlandei tam ir jāpiešķir analoga atlaide. Noraidot šo argumentu, Tiesa uzskatīja, ka to nerezidentu, uz kuriem attiecas *CDI*, situācija un to, uz kuriem šī *CDI* neattiecas, nav salīdzināma. Tādējādi nevar būt runas par diskrimināciju starp šīm abām nodokļa maksātāju grupām. Lai nonāktu pie šāda secinājuma Tiesa formulēja trīs būtiskus apsvērumus. Pirmkārt, starp Beļģiju un Nīderlandi noslēgtajā *CDI* bija noteikts kompetences nodokļu jomā sadalījums starp šīm abām dalībvalstīm⁹⁰. Otrkārt, saskaņā ar Tiesas teikto tas, ka šajās *CDI* ietvertās “abpusējās tiesības un pienākumi” attiecas tikai uz personām, kuras bija rezidentes vienā no abām līgumslēdzējām dalībvalstīm, bija

89 — Iepriekš minēts 48. zemsviras piezīmē.

90 — Iepriekš 48. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *D.*, 60. punkts.

“no divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu izrietošas neatņemamas sekas”. Treškārt, tāds abpusējs noteikums kā šajā lietā — norma, kas piešķir Nīderlandes īpašuma nodokļa atlaidi Beļģijas rezidentiem, nav uzskatāma par atsevišķu priekšrocību, ko var nodalīt no visas pārējās starp Beļģiju un Nīderlandi noslēgtās *CDI*, bet gan par tādu, kas ir “tās neatņemama sastāvdaļa” un sekmē tās “vispārējo līdzsvaru”.

95. Šī argumentācija, kurai es piekritu, vienlīdz ir piemērojama šajā jautājumā norādītajai situācijai. Valsts tiesas sniegtajā piemērā to Nīderlandes mātes uzņēmuma, kas saņem daļēju nodokļa atlaidi no Apvienotās Karalistes atbilstoši *CDI* starp Nīderlandi un Apvienoto Karalisti, situāciju patiešām nevar salīdzināt ar Vācijas mātes uzņēmuma, kas nesaņem nodokļa atlaidi, situāciju. Uzsveru, kā to darīja Tiesa spriedumā lietā *D.*, ka katra *CDI* ietver īpašu kompetences nodokļu jomā sadalījumu un prioritātes sadalījumu aplikšanā ar nodokli starp līgumslēdzējam valstīm⁹¹. Šis sadalījums ataino vispārējo līdzsvaru, kas tika pārrunāts kā viens vesels un balstīts uz abpusējību, pamatojoties uz īpašajām abu attiecīgo valstu nodokļu sistēmu un ekonomiku iezīmēm atbilstoši dalībvalstu kompetencei un tam, kas ir skaidri paredzēts

EKL 293. pantā. Atšķirības šādu divpusēju vienošanos panāktajā līdzsvarā atspoguļo valstu nodokļu sistēmu un ekonomisko apstākļu dažādību — ieskaitot, kā to minēju iepriekš — arī ES iekšienē. No tā izriet, ka nerezidentus, uz kuriem attiecas dažāda *CDI* panāktais līdzsvars kompetences nodokļu jomā un prioritātes normās, nevar uzskatīt par tādiem, kas atrodas salīdzināmās situācijās. Kā ir izskaidrots iepriekš, uz atšķirīgo attieksmi, kas izriet tikai no dalībvalstu kompetences nodokļu jomā sadales vai prioritātes aplikšanā ar nodokli izvēles, neattiecas EKL 43. pants vai EKL 56. pants. Drīzāk izcelsmes valsts pienākumu apmērs attiecībā uz nerezidentiem, ciktāl tā īsteno kompetenci nodokļu jomā, ir izturēties pret tiem tādā pašā veidā kā pret rezidentiem.

91 — Skat. it īpaši iepriekš 47. zemsvirtras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] komentārus lietā *Gilly*, kuru 66. punktā ir teikts, ka “divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu mērķis ir novērst, ka ienākumi, kuri jau ir aplikti ar nodokli vienā valstī, tiek vēlreiz aplikti ar nodokli citā valstī. Tās mērķis nav nodrošināt, ka nodokļa maksātāja samaksātais nodoklis vienā valstī nav lielāks par to, kas būtu jāmaksā citā valstī, neskatoties uz to, no kurienes ienākumi ir saņemti un kāda ir to īpaši izcelsme”.

96. Šī iemesla dēļ, pēc manām domām, atbildei uz pirmā jautājuma b) apakšpunktu ir jābūt tādai, ka EKL 43. pantam vai EKL 56. pantam nav pretrunā tas, ka tāda dalībvalsts kā Apvienotā Karaliste piemēro attiecīgās *CDI* noteikumu, piešķirot tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi par noteiktas dalībvalsts (tādas kā Nīderlandes Karaliste) rezidentam mātes uzņēmumam izmaksāta-

jām dividendēm, bet nepiešķir šādas tiesības citas dalībvalsts (tādas kā Vācijas Federatīvā Republika) rezidentam mātes uzņēmumam, ja starp Apvienoto Karalisti un Vāciju noslēgtajā *CDI* nav normas, kas piešķir daļēju nodokļa atlaidi.

98. Būtībā šo jautājumu pamatā esošā tēma ir EKL 43. panta saderība ar tā sauktajām “priekšrocību ierobežojuma” klauzulām dažādu dalībvalstu noslēgtajās *CDI*, saskaņā ar kurām ligumslēdzēju valstu rezidentu tiesības uz nodokļu priekšrocībām ir ierobežotas atkarībā no šīs sabiedrības kontrolējošo personu rezidences. Šajā gadījumā, piemēram, daļējās nodokļa atlaides priekšrocība, ir liegta Nīderlandes rezidentēm sabiedrībām, kuras savukārt kontrolē tādas dalībvalsts kā Vācija rezidente, jo starp Apvienoto Karalisti un Vāciju noslēgtā *CDI* neietver noteikumu, kas piešķirtu daļēju nodokļa atlaidi.

C — *Pirmā jautājuma c) un d) apakšpunkts*

97. Ar pirmā jautājuma c) apakšpunktu valsts tiesa jautā, vai EKL 43. pantam vai EKL 56. pantam pretrunā ir tas, ka Apvienotā Karaliste, piemērojot noslēgtās *CDI*, nepiešķir tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi Nīderlandes rezidentēm sabiedrībām, kuras kontrolē Vācijas rezidents, bet piešķir daļēju nodokļa atlaidi par attiecīgajām dividendēm: i) Nīderlandes rezidentei sabiedrībai, kuru kontrolē cits Nīderlandes rezidents, ii) Nīderlandes rezidentei sabiedrībai, kuru kontrolē tādas dalībvalsts kā Itālija rezidents, ja starp Itālijas Republiku un Nīderlandes Karalisti noslēgtajā *CDI* pastāv noteikums par daļēju nodokļa atlaidi, vai iii) Itālijas rezidentēm sabiedrībām neatkarīgi no personas, kura tās kontrolē. Ar pirmā jautājuma d) apakšpunktu valsts tiesa jautā, vai uz pirmā jautājuma c) apakšpunktu būtu jāatbild citādāk, ja tas attiektos uz Nīderlandes rezidenti sabiedrību, kuru kontrolē nevis Vācijas rezidents, bet trešās valsts rezidents.

99. Pēc manām domām, atbilde uz šiem jautājumiem izriet no līdzīgas argumentācijas, kāda izklāstīta attiecībā uz pirmā jautājuma b) apakšpunktu.

100. Kā jau izskaidroju iepriekš, nav iespējams salīdzināt to nerezidentu situāciju, uz kuriem attiecas *CDI*, un to nerezidentu situāciju, uz kuriem tā neattiecas, jo katra *CDI* atspoguļo īpašu panākto aplikšanas ar nodokli kompetences un prioritātes līdzsvaru starp ligumslēdzējām valstīm. Atšķirīgā attieksme pret šiem nerezidentiēm nav diskriminācija, jo tie atrodas dažādās situācijās. Šajā gadījumā jautājums ir par to, vai ir pieļaujams nodalīt nerezidentus, kuri ir šīs

pašas dalībvalsts rezidenti un tātad uz kuriem attiecas tā pati *CDI*, atkarībā no tā, vai nerezidentu kontrolē tās dalībvalsts (vai trešās valsts) rezidents, kuras *CDI* ar Apvienoto Karalisti nav paredzēts daļējas nodokļa atlaides noteikums. Vai šie nerezidenti ir salīdzināmi nediskriminācijas principa nolūkā?

Nīderlandes rezidentēm sabiedrībām, kuras kontrolē Vācijas rezidenti, lai arī tās piešķir daļēju nodokļa atlaidi par attiecīgajām dividendēm: i) Nīderlandes rezidentei sabiedrībai, kuru kontrolē cits Nīderlandes rezidents, ii) Nīderlandes rezidentei sabiedrībai, kuru kontrolē tādas dalībvalsts kā Itālija rezidents, ja starp Itālijas Republiku un Nīderlandes Karalisti noslēgtajā *CDI* pastāv noteikums par daļēju nodokļa atlaidi, vai iii) Itālijas rezidentēm sabiedrībām neatkarīgi no personas, kura tās kontrolē.

101. Domāju, ka atbildei uz šo jautājumu ir jābūt noliedzošai. Tas, ka *CDI* nodala nerezidentus, pamatojoties uz to kontrolējošā akcionāra rezidences valsti (un tādējādi piemērojamo *CDI*), veido daļu no līgumslēdzēju valstu panāktā kompetences un prioritātes līdzsvara to kompetenču īstenošanas ietvaros, kas jau ir norādītas iepriekš. Tādēļ pārbaudīt šī līdzsvara izvēles iemeslus un pamatojumus — ko var novērtēt, ņemot vērā vienīgi plašāku līdzsvaru, kas sasniegts pašlaik pastāvošo divpusējo *CDI* plašajā tīklā — neietilpst Līguma normu par brīvu apriti faktiskajā jomā.

102. Tādējādi uz pirmā jautājuma c) un d) apakšpunktu ir jāatbild, ka EKL 43. pantam vai EKL 56. pantam nav pretrunā tas, ka Apvienotā Karaliste, piemērojot savas *CDI*, nepiešķir tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi

D — Otrais jautājums

103. Šajā jautājumā norādītā problēma ir par Kopienu tiesībās pieejamām tiesībām un tiesību aizsardzības līdzekļiem gadījumā, kad tiek pārkāpts EKL 43. pants vai EKL 56. pants apstākļos, kas ir norādīti pirmajā jautājumā. Tomēr, kā kļuvis skaidrs no iepriekš minētā, uzskatu, ka atbildei uz pirmā jautājuma a) līdz c) apakšpunktu ir jābūt tik skaidri noliedzošai, ka es neuzskatu par lietderīgu vai vajadzīgu atbildēt uz šo jautājumu. Tomēr norādu, ka līdzīgi jautājumi par tiesiskās aizsardzības līdzekļiem ir tikuši uzdoti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu vienlaicīgi izskatāmajā lietā *Test Claimants in the FII Litigation*⁹².

92 — Iepriekš minētā 2. zemsvītras piezīmē.

V — Secinājumi

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

- ja saskaņā ar tādiem tiesību aktiem, kādi ir šajā lietā, Apvienotā Karaliste piešķir pilnīgu nodokļa atlaidi par dividendēm, kuras izmaksā Apvienotās Karalistes rezidentes sabiedrības Apvienotās Karalistes rezidentiem fiziskām personām akcionāriem, EKL 43. pants vai EKL 56. pants nenosaka pienākumu attiecināt pilnīgu vai daļēju nodokļa atlaidi uz Apvienotās Karalistes nerezidentu mātes uzņēmumu, ja šīm dividendēm netiek uzlikts ienākuma nodoklis Apvienotajā Karalistē. Tomēr tiktāl, ciktāl — atbilstoši *CDI* — Apvienotā Karaliste īsteno savas pilnvaras iekasēt Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli par nerezidentiem izmaksātajām dividendēm, tai pret šiem nerezidentiem ir jānodrošina vienlīdzīga attieksme, ieskaitot nodokļu priekšrocības, kā pret rezidentiem, uz kuriem attiecas tā pati Apvienotās Karalistes ienākuma nodokļa kompetence;

- EKL 43. pantam vai EKL 56. pantam nav pretrunā tas, ka tāda dalībvalsts kā Apvienotā Karaliste piemēro attiecīgās *CDI* noteikumu, piešķirot tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi par noteiktas dalībvalsts (tādas kā Nīderlandes Karaliste) rezidentam mātes uzņēmumam izmaksātajām dividendēm, bet nepiešķir šādas tiesības citas dalībvalsts (tādas kā Vācijas Federatīvā Republika) rezidentam mātes uzņēmumam, ja starp Apvienoto Karalisti un Vāciju noslēgtajā *CDI* nav normas, kas piešķir daļēju nodokļa atlaidi;

- EKL 43. pantam vai EKL 56. pantam nav pretrunā tas, ka Apvienotā Karaliste, piemērojot savas *CDI*, nepiešķir tiesības uz daļēju nodokļa atlaidi Nīderlandes rezidentēm sabiedrībām, kuras kontrolē Vācijas rezidenti, lai arī tās piešķir daļēju nodokļa atlaidi par attiecīgajām dividendēm: i) Nīderlandes rezidentei sabiedrībai, kuru kontrolē cits Nīderlandes rezidents, ii) Nīderlandes rezidentei sabiedrībai, kuru kontrolē tādas dalībvalsts kā Itālija rezidents, ja starp Itālijas Republiku un Nīderlandes Karalisti noslēgtajā *CDI* pastāv noteikums par daļēju nodokļa atlaidi, vai iii) Itālijas rezidentēm sabiedrībām neatkarīgi no personas, kura tās kontrolē.