

## **Lieta C-446/04**

### ***Test Claimants in the FII Group Litigation***

**pret**

### ***Commissioners of Inland Revenue***

*[High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division  
lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]*

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Direktīva 90/435/EEK — Sabiedrību ienākuma nodoklis — Dividenžu izmaksāšana — Nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas novēršana vai samazināšana — Atbrīvojums no nodokļa — Dividendes, ko saņem citas dalībvalsts rezidentes vai trešās valsts rezidentes sabiedrības — Nodokļa atlaide — Sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājums — Vienlīdzīga attieksme — Prasījums atmaksāt nodokli vai prasība par zaudējumu atlīdzību

Ģenerāladvokāta L. A. Hēlhuda [*L. A. Geelhoed*] secinājumi, sniegti 2006. gada

6. aprīlī . . . . . I - 11761

Tiesas (virspalāta) 2006. gada 12. decembra spriedums . . . . . I - 11814

### **Sprieduma kopsavilkums**

1. *Personu brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 43. un 56. pants)

2. *Personu brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 43. un 56. pants)
3. *Kapitāla brīva aprīte — Ierobežojumi — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 56. pants)
4. *Personu brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 43. un 56. pants)
5. *Personu brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 43. un 56. pants)
6. *Personu brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 43. pants)
7. *Personu brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Nodokļu tiesību akti*  
(EKL 43. un 56. pants)
8. *Kapitāla brīva aprīte — Kapitāla aprītes ierobežojums uz vai no trešām valstīm*  
(EKL 56. pants un 57. panta 1. punkts)
9. *Kopienas tiesības — Personām piešķirtās tiesības — Dalībvalsts izdarīts pārkāpums — Pienākums atlīdzināt personām nodarītos zaudējumus*
10. *Kopienas tiesības — Personām piešķirtās tiesības — Dalībvalsts izdarīts pārkāpums — Pienākums atlīdzināt personām nodarītos zaudējumus*

1. EKL 43. un 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja dalībvalstī pastāv sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai

ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai, gadījumos, kad sabiedrības rezidentes iz-

maksā dividendes rezidentiem, tāda pati attieksme ir jāpiemēro arī attiecībā uz dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes.

(sal. ar 72. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet uzliek šo nodokli dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā sabiedrībai rezidentei pieder vismaz 10 % balsstiesību, pēdējā gadījumā piešķirot nodokļa atlaidi par dividenžu izmaksātājas sabiedrības savā rezidences dalībvalstī faktiski samaksātā nodokļa summu, ja vien ārvalsts izcelsmes dividendēm uzliekamā nodokļa likme nav lielāka par nodokļa likmi, ko piemēro valsts izcelsmes dividendēm, un ja nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī samaksāto summu, sasniedzot to nodokļa summas apmēru, ko piemēro dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī.

Tikai tas vien, ka atšķirībā no atbrīvojuma no nodokļa sistēmas nodokļa

ieskaitīšanas sistēmā nodokļa maksātājiem tiek noteikti papildu administratīvie pienākumi un ir jāpierāda faktiski samaksātā nodokļa apmērs dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstī, nav uzskatāms par atšķirīgu attieksmi, kas būtu pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību vai kapitāla brīvai aprītei, jo sabiedrību rezidenšu, kuras saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, īpašie administratīvie pienākumi ir daļa no nodokļa atlaides par ārvalstī samaksāto nodokli sistēmas darbības.

(sal. ar 53., 60. un 73. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

3. EKL 56. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, lai gan šis nodoklis tiek uzlikts dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā tai pieder mazāk par 10 % balsstiesību, nepiešķirot tai nodokļa atlaidi par dividenžu izmaksātājas sabiedrības faktiski samaksāto nodokļa summu tās rezidences valstī.

Šāda atšķirīgā attieksme ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, jo tās dēļ attiecīgās dalībvalsts rezidentes

sabiedrības tiek atturētas ieguldīt savu kapitālu citā dalībvalstī reģistrētās sabiedrībās. Turklāt tai ir ierobežojoša ietekme arī uz citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, jo tā rada tām šķērsli kapitāla piesaistei attiecīgajā dalībvalstī.

Neatkarīgi no tā, ka dalībvalstī katrā ziņā ir iespējamas atšķirīgas sistēmas nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas sadalītajai peļņai novēršanai vai samazināšanai, iespējamās grūtības noteikt faktiski citā dalībvalstī samaksāto nodokļa summu nevar pamatot tādu šķērsli brīvai kapitāla aprītei, kāds izriet no minētajiem tiesību aktiem.

(sal. ar 64., 65., 70. un 74. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

4. EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, ir atļauts atskaitīt no pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa avansa summas minētā nodokļa summu, ko avansā ir samaksājusi otrā sabiedrība, lai gan tās sabiedrības rezidentes gadī-

jumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, šāds atskaitījums nav atļauts attiecībā uz šīs pēdējās sabiedrības savā rezidences valstī samaksāto nodokli par sadalīto peļņu.

Šīs metodes rezultātā praksē pret sabiedrību, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, ir mazāk labvēlīga attieksme nekā pret sabiedrību, kura saņem valsts izcelsmes dividendes. Vēlāk, izmaksājot dividendes, pirmajai sabiedrībai ir pienākums samaksāt visu nodokli avansa veidā, bet otrajai sabiedrībai tas ir jāmaksā tikai tik lielā apmērā, par kādu summu tās akcionāriem izmaksātās dividendes pārsniedz tās saņemtās dividendes.

Nodokļa avansa maksāšanas pienākuma neesamība ir naudas uzkrāšanas priekšrocība, jo attiecīgā sabiedrība var saglabāt naudas līdzekļus, kas citādi tai būtu bijis jāsamaksā kā nodokļa avanss, līdz brīdim, kad tai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis.

Šādu atšķirīgu attieksmi nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt attiecīgajā dalībvalstī spēkā esošās nodokļu sistēmas konsekvenci, jo pastāv tieša sakarība

starp piešķirto nodokļu priekšrocību, proti, sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, piešķirto nodokļa atlaidi, un kompensējošo nodokļu parādu, proti, šīs pēdējās sabiedrības avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli par šo dividenžu izmaksu. Šādas tiesības sakarības nepieciešamībai būtu noteikti jārada situācija, kurā sabiedrībām, kuras saņem dividendes no sabiedrībām nerezidentēm, tiek piešķirta tāda pati nodokļu priekšrocība gadījumā, ja arī šīm pēdējām sabiedrībām to rezidences valstī par sadalīto peļņu arī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis.

piešķirts nodokļa samazinājums ārvalsts nodokļa apmērā, tiek samazināts sabiedrību ienākuma nodoklis, kurā var ieskaitīt avansā samaksātā sabiedrību ienākuma nodokļa pārmaksu, diskriminē šādu sabiedrību salīdzinājumā ar sabiedrību, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, tikai tad, ja šai pirmajai sabiedrībai faktiski nav tādu pašu iespēju kā otrajai sabiedrībai, lai sabiedrību ienākuma nodokli ieskaitītu avansā samaksātā sabiedrību ienākuma nodokļa pārmaksu.

(sal. ar 84., 86., 93. un 112. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

(sal. ar 120., 125. un 138. punktu un rezolutīvās daļas 3) punktu)

5. EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas paredz nodokļa samazinājumu ārvalsts izcelsmes dividendes saņēmumai sabiedrībai rezidentei par ārvalstī samaksāto nodokli, ar ko tiek samazināta sabiedrību ienākuma nodokļa summa, kurā tā var ieskaitīt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, vēlāk izmaksājot dividendes saviem akcionāriem.

6. EKL 43. pantam ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kuros ir atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt saviem meitas uzņēmumiem rezidentiem avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kuru nevar ieskaitīt pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa summā par šo finanšu gadu vai iepriekšējiem vai nākošajiem finanšu gadiem, lai šie meitas uzņēmumi varētu to ieskaitīt savā maksājamajā sabiedrību ienākuma nodokļa summā, bet nav atļauts sabiedrībai rezidentei pārskaitīt šādu summu saviem meitas

Tas, ka sabiedrībai, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, par kurām tiek

uzņēmumiem nerezidentiem gadījumā, kad to šajā dalībvalstī gūtajai peļņai tiek uzlikts nodoklis.

(sal. ar 139. punktu un rezolutīvās daļas 3) punktu)

7. EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros, atbrīvojot no uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājuma samaksas sabiedrības rezidentes, kuras izmaksā saviem akcionāriem iepriekš saņemtās valsts izcelsmes dividendes, sabiedrībām rezidentēm, kuras izmaksā saviem akcionāriem to iepriekš saņemtās ārvalsts izcelsmes dividendes, ir piešķirtas tiesības izvēlēties sistēmu, kas tām ļauj atgūt avansā samaksāto sabiedrību ienākuma nodokļa summu, bet kas, pirmkārt, šīm sabiedrībām uzliek pienākumu samaksāt minēto nodokli avansa veidā un lūgt tā vēlāku atmaksu un, otrkārt, neparedz nodokļa atlaidi to akcionāriem, lai gan tie to saņemtu gadījumā, kad valsts izcelsmes dividendes izmaksā sabiedrība rezidente.

Kaut arī dalībvalsts rīcībā ir jābūt konkrētam termiņam, lai tā, nosakot galīgo maksājamo sabiedrību ienākuma nodokļa summu, varētu ņemt vērā visus nodokļus, kas jau ir uzlikti sadalītajai

peļņai, tomēr tas nevar pamatot tiesību aktus, kuros ārvalsts izcelsmes dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei ir aizliegts ieskaitīt sabiedrību ienākuma nodokļa avansa maksājumā nodokļa summu, kas ir uzlikta ārvalstīs sadalītajai peļņai, lai gan valsts izcelsmes dividendēm minētā summa tiek automātiski atskaitīta no samaksātā nodokļa, ja to avansa veidā maksā dividenžu izmaksātāja sabiedrība rezidente.

Attiecībā uz apstākli, ka minētajos tiesību aktos nav paredzēta nodokļa atlaide sabiedrību rezidentu, kas izmaksā ārvalsts izcelsmes dividendes, akcionāram, ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas risks pastāv ne tikai to dividenžu gadījumā, ko izmaksā sabiedrība rezidente, kurai ir pienākums avansā maksāt sabiedrību ienākuma nodokli par dividenžu izmaksāšanu, bet arī to dividenžu gadījumā, kuras izmaksā sabiedrība nerezidente, kuras ienākumiem tās rezidences valstī arī ir uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis atbilstoši tajā piemērojamām likmēm un normām.

(sal. ar 156., 158., 159., 172. un 173. punktu un rezolutīvās daļas 4) punktu)

8. EKL 57. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja pirms 1993. gada 31. decembra dalībvalsts ir pieņēmusi tiesību aktus, kas ietver EKL 56. pantā aizliegtos kapitāla brīvas aprites ierobežojumus uz vai no trešām valstīm, un pēc šī datuma pieņem pasākumus, kuri arī ierobežo minēto apriti un pēc sava satura ir identiski agrākajiem tiesību aktiem, vai tikai samazina vai atceļ Kopienas tiesību un brīvību izmantošanas šķērslī, kas bija ietverts agrākos tiesību aktos, šo pēdējo pasākumu piemērošana trešām valstīm nav pretrunā EKL 56. pantam, ja tos piemēro kapitāla aprītei, kas ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā —, uzņēmējdarbības veikšanai, finanšu pakalpojumu sniegšanai vai vērtspapīru laišanai kapitāla tirgū. Šajā sakarā par tiešām investīcijām nav uzskatāma tāda dalība sabiedrībā, kas nenotiek nolūkā izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas ekonomiskas saiknes starp akcionāru un šo sabiedrību un kas neļauj akcionāram faktiski piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē.

(sal. ar 196. punktu un rezolutīvās daļas 5) punktu)

ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam ir jānodrošina lietas dalībniekiem ar Kopienas tiesībām piešķirto tiesību aizsardzība, tostarp arī cietušo personu celto prasījumu valsts tiesās kvalifikācija. Tomēr tām jānodrošina, ka lietas dalībniekiem ir faktiskas tiesību aizsardzības līdzekļi, kas tiem ļauj saņemt nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu un šajā dalībvalstī samaksāto vai tās ieturēto summu tiešā sakarā ar šo nodokli atmaksu.

Attiecībā uz citiem zaudējumiem, ko persona ir cietusi Kopienas tiesību pārkāpuma dēļ un par ko ir atbildīga dalībvalsts, šai pēdējai ir jāatlīdzina personu zaudējumi, kas tām radušies Tiesas judikatūrā minētajos nosacījumos, proti, pārkāptā tiesību norma piešķir tiesības personām, pārkāpums ir pietiekami būtisks un pastāv tieša cēloņsakarība starp dalībvalsts izdarīto pārkāpuma pārkāpumu un cietušajām personām nodarīto kaitējumu, neizslēdzot, ka, pamatojoties uz valsts tiesībām, valsts atbildība var iestāties arī ar mazāk ierobežojošiem nosacījumiem.

9. Nepastāvot Kopienas tiesiskajam regulējumam, katras dalībvalsts tiesību sistēmā

Ja vien tiesības uz kompensāciju nav tieši paredzētas Kopienas tiesībās, kad minētie

nosacījumi, kuri paredzēti judikatūrā, ir izpildīti, valstij ir pienākums atlīdzināt radīto kaitējumu saskaņā ar valsts tiesībās paredzēto atbildību, ar noteikumu, ka valsts tiesību aktos ietvertie nosacījumi par kaitējuma atlīdzināšanu nav nelabvēlīgāki par tiem, kas attiecas uz līdzīgām iekšēja rakstura prasībām, un to piemērošana praksē nedrīkst būt tāda, kas kaitējuma atlīdzināšanu padara neiespējamu vai pārmērīgi grūtu

(sal. ar 209., 219. un 220. punktu un rezolutīvās daļas 6) punktu)

10. Lai noteiktu, vai pastāv pietiekami būtisks Kopienų tiesību pārkāpums, kas var izraisīt dalībvalsts atbildības par personām radītajiem zaudējumiem iestāšanos, ir jāņem vērā visi faktori, kas raksturo valsts tiesā izskatāmo situāciju. Šie faktori tostarp ietver pārkāptā noteikuma skaidrības un precizitātes pakāpi, pienākumu neizpildes vai nodarītā kaitējuma tišo vai netišo raksturu, iespējamās kļūdas tiesību piemērošanā attaisnojamību vai neattaisnojamību, to, ka

Kopienų iestādes nostāja varēja veicināt Kopienų tiesībām pretēja valsts pasākuma veikšanu vai prakses īstenošanu vai uzturēšanu.

Katrā ziņā Kopienų tiesību pārkāpums ir pietiekami būtisks, ja tas ir turpinājies, ņemot vērā sprieduma, ar ko tiek atzīta valsts pienākumu neizpilde, pasludināšanu, prejudiciāla nolēmuma pieņemšanu vai Tiesas pastāvīgo judikatūru šajā jautājumā, no kā izriet, ka attiecīgajai rīcībai ir pārkāpuma raksturs.

Tādā jomā kā tiešie nodokļi valsts tiesai ir jāizvērtē iepriekš minētie faktori, it īpaši pārkāptā noteikuma skaidrības un precizitātes pakāpe, kā arī iespējamo tiesību piemērošanas kļūdu attaisnojamība vai neattaisnojamība, ņemot vērā apstākli, ka sekas, kas izriet no Līgumā garantētās brīvas aprītes, ir konstatētas tikai pakāpeniski, tostarp ar principiem, kurus Tiesa ir norādījusi savā judikatūrā.

(sal. ar 204., 213.–215. un 217. punktu)