

ĢENERĀLADVOKĀTA ANTONIO TICANO [ANTONIO TIZZANO]

SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 10 novembrī¹

1. Ar 2004. gada 9. jūlijā iesniegto rīkojumu *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) lūdz Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noteiktu, vai Vācijas tiesību normas, atbilstoši kurām nodokļu maksātājs saņem nodokļu atlaides tikai attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrības, kas ir reģistrētas Vācijā, atbilst EKL 56. un 58. pantam.
3. Tomēr EKL 58. pants attiecībā uz minēto aizliegumu nosaka:

“1. [tas] neskar dalībvalstu tiesības:

I — Tiesiskais regulējums

A — Atbilstošās Kopienų tiesību normas

2. Ir zināms, ka EKL 56. panta 1. punkts aizliedz “visus kapitāla aprites ierobežojumus dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā”.

- a) piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

- b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā [..].

¹ — Oriģinālvaloda — itāļu.

[..]

teikumi, kas ļautu piemērot šo mehānismu, kas pazīstams kā nodokļa atlaide (*tax credit*), attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības.

3. Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants.”

5. Vācijā reģistrētajām sabiedrībām ir jāveic ienākuma nodokļa maksājumi 30 % apmērā. Tādējādi nodokļa atlaide sniedz aizsardzību pret otreizēju aplikšanu ar nodokļiem, kad peļņa dividendžu veidā tiek sadalīta starp akcionāriem³.

B — Atbilstošās valsts tiesību normas

4. Atbilstoši Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā — “*EStG*”) 36. panta 2. punkta 3. apakšpunktam² apvienojumā ar minētā likuma 20. panta nosacījumiem nodokļu maksātāji var atskaitīt no ienākuma nodokļa summas 3/7 no dividendēm, kuras tiem izmaksā Vācijā reģistrētas sabiedrības. Tomēr nepastāv no-

6. Ir jāmin, ka atbilstoši *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunktam nodokļa atlaide no ienākumiem, ko izmaksā Vācijas sabiedrības, tiek piešķirta pat tad, ja uzņēmumi nav veikuši nodokļa nomaksu.

7. Visbeidzot, es atzīmēju, ka 2000. gadā pieņemtajā likumā⁴, kas tiek piemērots 2001. fiskālajam gadam, Vācijas Federatīvā

2 — Pēdējo reizi izskatāmais likums pilnībā bija publicēts *BGBI* 1990 I, 1898. lpp. Lietas apstākļu rašanās laikā tas tika grozīts ar *Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt* (Likums par nodokļu režīma uzlabošanu, lai nodrošinātu Vācijas ekonomisko pozīciju Eiropas iekšējā tirgū; *Standortssicherungsgesetz — StandOG*; *BGBI* 1993 I, 1569. lpp.) 1. pantu un ar 1996. gada *Jahressteuergesetz* (1996. gada nodokļu likums, turpmāk tekstā “*JStG* 1996”; *BGBI* 1995 I, 1250. lpp.) 1. pantu.

3 — Piemēram, ja sabiedrības bruto ienākums uz katru akciju ir EUR 100, tad peļņas nodoklis, kas ir maksājams par katru akciju, ir EUR 30. Ja atlikušie EUR 70 tiek izmaksāti dividendžu veidā, tad akcionāriem pienākas nodokļa atlaide trīs septīto daļu apmērā no EUR 70, tas ir, EUR 30 jeb tieši tā summa, ko jau ir nomaksājusi sabiedrība.

4 — 2000. gada 23. oktobra *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung* (Likums par nodokļu likmes samazināšanu un uzņēmuma nodokļu reformu, *Steuersenkungsgesetz* — turpmāk tekstā “*StSenkG*”; *BGBI* 2000 I, 1433. lpp.).

Republika vairs nepiemēroja minēto sistēmu un izšķīrās par labu tā sauktajai “procedūrai, kas attiecināma uz pusi no ienākumiem” (*Halbeinkünfteverfahren*), kam atbilstoši tikai puse no akcionāru saņemtajām dividendēm tiek apliktas ar ienākuma nodokli. Šāda metode ļauj izvairīties no dividenžu dubultās aplikšanas ar nodokļiem vai vismaz to samazināt, vienlaicīgi nepiemērojot nodokļu atlaides⁵.

II — Fakti un procedūra

8. No 1995. līdz 1997. gadam Vācijā dzīvojošs tās pilsonis Meilike [*Meilicke*], kuram piederēja Nīderlandes un Dānijas sabiedrību akcijas, dividendes, ko izmaksāja šīs sabiedrības, saņēma DEM 16 984,85.

9. 2000. gada 30. oktobra vēstulē tajā laikā jau mirušā Meilikes mantinieki lūdza nodokļu administrācijas iestādi (*Finanzamt Bonn-Innenstadt*) piešķirt nodokļa atlaidi trīs septīto daļu no iepriekš minētās summas apmērā, pamatojot šo lūgumu ar to, ka, lai arī atbilstošās valsts tiesību normas ir attiecinā-

mas tikai uz dividendēm, ko izmaksā Vācijā reģistrētas sabiedrības, tomēr Kopienu tiesību normas, kā to ir interpretējusi Tiesa spriedumā *Verkooijen*⁶, nosaka šī mehānisma paplašināšanu attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrības, kuras ir reģistrētas citās dalībvalstīs.

10. Nodokļu administrācija noraidīja šo lūgumu, jo minētais spriedums attiecās tikai uz Nīderlandes nodokļu tiesību normām un nav ticis konstatēts, ka šīs tiesību normas ir tādas pašas kā Vācijas tiesību normas.

11. Meilikes mantinieki iesniedza lūgumu *Finanzgericht Köln* [Kēlnes Finanšu tiesa], kas, lai gan nopietni šaubījās par valsts tiesību normu saderību ar kapitāla brīvas aprites nosacījumiem, tomēr konstatēja, ka Vācijas tiesas un administratīvās iestādes neuzskata par saistošu to Kopienu judikatūru, kas neattiecas tieši uz [Vācijas] valsts tiesību normām. Tādēļ tiesa uzskatīja, ka ir jāaptur tiesvedība un jāuzdod Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

5 — 2003. gada 19. decembra Komisijas ziņojumā Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai: Fizisko personu dividenžu aplikšana ar nodokli iekšējā tirgus ietvaros (COM(2003) 810 galīgā redakcija) Komisija skaidroja, ka nodokļu maksātājiem ar augstu ienākumu līmeni šāda metode dotu tādu pašu rezultātu kā [nodokļu atlaīžu] sistēma, kas tiek piemērota, bet, lai panāktu tādu pašu rezultātu nodokļu maksātājiem ar zemāku ienākumu līmeni, no ienākuma nodokļa būtu jāatbrīvo vairāk kā puse dividenžu (2.2.2. punkts).

“Vai EKL 56. panta 1. punktam un EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktam un

6 — 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 (*Recueil*, I-4071. lpp.).

3. punktam atbilst *EStG* (redakcijā, kas bija spēkā laikā, uz kuru attiecas prasība) 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkts, saskaņā ar kuru tikai tāds uzņēmumu ienākuma nodoklis, kuru maksā sabiedrība vai apvienība, kas ir iekšzemes nodokļu maksātāja, tiek atskaitīts no maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa 3/7 no ienākumiem apmērā *EStG* 20. panta 1. punkta 1. vai 2. apakšpunkta izpratnē?”

jiem, kuri saņem dividendes no Vācijā reģistrētām sabiedrībām.

12. Uzsāktajā prāvā rakstiskus apsvērumus iesniedza prasītāji pamata prāvā, Vācijas valdība un Komisija. Minētie lietas dalībnieki, kā arī Apvienotās Karalistes valdība piedalījās 2005. gada 8. septembra tiesas sēdē.

14. Prasītāji pamata prāvā un Komisija uzskata, ka atbildei ir jābūt noliedzošai, bet Vācijas un Apvienotās Karalistes valdībām ir pretēji uzskati.

15. Es personīgi uzskatu, ka atbildi uz jautājumu galvenokārt var formulēt, atsaucoties uz neseno spriedumu lietā *Manninen*⁷, kurā Tiesa sprieda par gandrīz identisku jautājumu, tomēr [Vācijas] valsts tiesa to nevarēja ņemt vērā, jo spriedums tika pasludināts pēc prejudiciālā jautājuma iesniegšanas.

III — Vērtējums

Apstrīdēto Vācijas tiesību normu atbilstība

13. Valsts tiesa pēc būtības lūdz izvērtēt, vai Kopienas normas par kapitāla brīvu apriti ļauj Vācijas nodokļu sistēmai piešķirt nodokļa atlaides tikai tiem nodokļu maksātā-

16. Minētajā spriedumā Tiesa, spriežot par Somijas tiesību normām, kas ir līdzīgas šajā lietā izskatāmajām Vācijas tiesību normām, uzskatīja, ka normas, kas piešķir nodokļu atlaides tikai attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrības, kas ir reģistrētas Somijā, no vienas puses, attur šīs valsts iekšzemes nodokļu maksātājus ieguldīt sabiedrībās, kas ir reģistrētas citās dalībvalstīs (22. punkts), un, no otras puses, rada šķērsli, lai šīs

7 — 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 (Krājums, I-7477. lpp.).

sabiedrības piesaistītu kapitālu Somijā (23. punkts). No minētā izrietēja, ka šajā lietā izskatāmās tiesību normas nav saderīgas ar Kопиену tiesībām, jo tas “ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ko principā aizliedz EKL 56. pants” (24. punkts).

17. No otras puses, Tiesa neuzskatīja, ka šajā lietā pastāvētu judikatūrā noteiktie apstākļi, kas attaisnotu minētos ierobežojumus. Kā mēs zinām, tad atbilstoši judikatūrai, “lai tādu valsts nodokļu regulējumu, [...] kas [...] izšķir ienākumus no vietējām dividendēm un ārvalstu dividendēm, varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme [i] skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai [ii] to pamatotu imperatīvi vispārējo interešu iemesli, piemēram, nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci (spriedums lietā *Verkooijen*, 43. punkts)” (29. punkts).

18. Attiecībā uz pirmo punktu Tiesa atzīmēja, ka Somijas tiesību normas ir vērstas uz to, lai novērstu dubulto dividendžu aplikšanu ar nodokļiem. Tādēļ apstākļi personai, kas investē “nacionālajās” sabiedrībās, un perso-

nai, kas investē pārējā Kopienas teritorijā reģistrētās sabiedrībās, var atšķirties tikai tad, ja dalībvalsts, kurā ir reģistrēta “ārvalstu” sabiedrība, jau ir novērsusi dubultās aplikšanas ar nodokļiem risku, piemēram, izslēdzot sabiedrības dividendžu formā sadalāmo peļņu no aplikšanas ar uzņēmuma ienākuma nodokli. Tā kā izskatāmajā lietā šāds apstāklis nepastāvēja, tad Tiesa nosprieda, ka šis attaisnojums nav piemērojams (35.–37. punkts).

19. Attiecībā uz otro punktu Tiesa minēja, ka “[valsts] nodokļu režīma konsekvence tiek nodrošināta tiktāl, ciktāl tiek saglabāta saistība starp akcionāram piešķirto nodokļu priekšrocību un nodokli, kas maksājams kā uzņēmuma ienākuma nodoklis. Līdz ar to, [...] piešķirot akcionāram, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs un kuram pieder Zviedrijā reģistrētas sabiedrības akcijas, nodokļa atlaidi, *kuru aprēķina, vadoties no nodokļa, kas attiecīgajai sabiedrībai jāmaksā kā uzņēmuma ienākuma nodoklis šajā pēdējā dalībvalstī, netiktu apdraudēta Somijas nodokļu režīma konsekvence*” (46. punkts, izcēlums pievienots).

20. Pievēršoties šajā prāvā izskatāmajai lietai, es, pirmkārt, uzskatu, ka, piemērojot nodokļu atlaides tikai dividendēm, kuras izmaksā Vācijā reģistrētas sabiedrības, bez šaubām izskatāmās Vācijas tiesību normas

ierobežo kapitāla brīvu apriti tādā pašā veidā kā Somijas tiesību normas, kas tika izskatītas lietā *Manninen*.

21. Attiecībā uz šī ierobežojuma iespējamām attaisnojumiem, kurus es tikko minēju (skatīt iepriekš 17. un nākamās punktus), es pirmkārt atzīmēju, ka arī šajā lietā dividendēm, kam tiek piemērota apstrīdētā nevienlīdzīgā attieksme, piemīt tādas pašas īpašības, un tās ir "objektīvi salīdzināmas". Tā kā dalībvalstis (Nīderlande un Dānija), kurās ir reģistrētas sabiedrības, kas izmaksāja dividendes Meilikem, tāpat kā Zviedrija *Manninen* lietā, nepiemēro ierobežojumus uzņēmuma nodokļa bāzei attiecībā uz nesadalīto peļņu, tad izriet, ka Vācijā dzīvojošie akcionāri, ja vien tie saņem dividendes no savā valstī reģistrēta uzņēmuma vai no uzņēmuma, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, atrodas salīdzināmā situācijā. Tātad abos gadījumos izskatāmo personu attiecīgajiem ienākumiem vispirms tiek piemērots uzņēmuma ienākuma nodoklis, un, ja tie tiek sadalīti peļņas veidā, tad tiem tiek piemērots ienākuma nodoklis, ko maksā dividendžu saņēmējs.

22. Es arī nedomāju, ka cits secinājums varētu izrietēt no precedentu spriedumā lietā *D.*⁸, kuru Apvienotā Karaliste citēja tiesas

sēdē tiešā saistībā ar "objektīvās salīdzināšanas" kritēriju, kas piemērojams šādā situācijā. Ja es esmu pareizi sapratis, tad atbilstoši Apvienotās Karalistes valdības viedoklim, no minētā sprieduma izriet, ka, lai paplašinātu iespējamās fiskālās priekšrocības, apstākļi var tikt uzskatīti par salīdzināmiem, balstoties tikai uz noteikta tiesiska ietvara parametriem, tādiem kā konvencija par dubulto aplikšanu ar nodokļiem (minētajā lietā).

23. Man jāatzīst, ka es pilnībā neizprotu šī precedentu citēšanas iemeslu un izdarītos secinājumus. Man liekas, ka lietā *D.* izskatītās situācijas ir pilnīgi atšķirīgas no šajā lietā izskatāmām, jo principā attiecas uz īpašuma nodokļu atlaīžu paplašināšanu attiecībā uz nerezidentiem un jautājumu par to, vai priekšrocības, ko sniedz divpusējais līgums par dubulto neaplikšanu ar nodokļiem, var baudīt tie Kopienas pilsoņi, kuru pilsonības valsts nav viena no līgumslēdzējām pusēm.

24. Jebkurā gadījumā, pat pieņemot, ka minētais spriedums ir piemērojams, lai risinātu šajā lietā izskatāmo jautājumu, ir jāņem vērā tas, ka tas attiecas uz ļoti

8 — 2005. gada 5. jūlija spriedums lietā C-376/03 (Krajums, I-5821. lpp.).

specifisku un īpašu gadījumu, un tādēļ nav vispārēji piemērojams. Jebkurā gadījumā, tas nekādi neļauj secināt, ka pastāv vispārējs noteikums, ka Kapienu tiesību pamatnoteikumu, kas nosaka kapitāla brīvu apriti, piemērošana var būt atkarīga no divpusējo līgumu pastāvēšanas starp dalībvalstīm.

25. Pievēršoties citam iepriekš minētam attaisnojumam, kas pamatojas nepieciešamībā nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci, es neuzskatu, ka šajā lietā Vācijas valdība var uz to atsaukties. Atbilstoši spriedumam *Manninen* lietā, šāda konsekvence faktiski ir nodrošināta tiktāl, “cik tiek saglabāta saistība starp akcionāram piešķirto nodokļu priekšrocību un nodokli, kas maksājams kā sabiedrību ienākuma nodoklis” (46. punkts). Šajā lietā to it īpaši nodrošina tas, ka, aprēķinot Meilikes mantiniekiem piešķiramo nodokļa atlaidi, tiek ņemta vērā summa, ko tās Dānijas un Nīderlandes sabiedrības, kuru akcionārs bija nelaiķis, *faktiski* ir nomaksājušas Dānijā un Nīderlandē kā uzņēmuma ienākuma nodokli.

26. No otras puses un pretēji Vācijas valdības apgalvojumam, nav būtiski, ka šajā lietā izskatāmās Vācijas tiesību normas, pretēji

Somijas tiesību normām, nosaka, ka nodokļu atlaides dividendēm, kuras izmaksā Vācijas sabiedrības, tiek piešķirtas, neskatoties uz to, vai minētās sabiedrības faktiski ir nomaksājušas peļņas nodokli (skatīt iepriekš 6. punktu).

27. Šāda nodokļa atlaides piešķiršanas sistēmas iezīme — kā to apgalvo Vācijas valdība — ir skaidrojama ar to, ka, ja sabiedrība ir reģistrēta Vācijā, nodokļu administrācija var viegli pārliecināties, vai sabiedrības nodokļu parāds ir segts, un, ja tas tā nav, tad ir vienlīdz viegli to iekasēt. Tā kā tas nebūtu iespējams attiecībā uz citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, tad to izmaksātajām dividendēm nevar tikt piešķirtas nodokļu atlaides.

28. Tomēr es atzīmēju, ka spriedums lietā *Manninen* nosaka, ka valsts iestādēm ir jāpiešķir atlaides, kas atbilst nodoklim, ko sabiedrības ir *faktiski* nomaksājušas tajās dalībvalstīs, kurās tās ir reģistrētas, “kā tas izriet no vispārējiem noteikumiem, kas piemērojami nodokļa bāzes aprēķinam, kā arī no uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes” šajās valstīs. Jebkurā gadījumā minētajā spriedumā tiek uzsvērts, ka “[i]espējamās grūtības saistībā ar faktiski samaksātā nodokļa noteikšanu [...] nevar attaisnot šķērslī

kapitāla brīvai aprītei”, ja šādu šķērsli rada izskatāmās valsts tiesību normas (54. punkts).

akciju sabiedrības, ja tās nav dibinātas šajā valstī”¹¹.

29. Visbeidzot, man jāatzīmē, ka, lai Vācijas iestādes varētu veikt nepieciešamo izmeklēšanu, var tikt izmantoti tie nodokļu iestāžu sadarbības mehānismi, kas ir paredzēti Direktīvā 77/799/EEK⁹ un ļauj veikt apmaiņu ar jebkādu informāciju, sniedzot iespēju veikt pareizu fizisko un juridisko personu ienākumu un īpašuma nodokļa aprēķināšanu. Kā Tiesa ir norādījusi, tad šī direktīva “nodrošina tādas informācijas ieguves veidus, kas ir salīdzināmi ar tiem, kas jau pastāv valstu iekšienē starp nodokļu administrācijas iestādēm”¹⁰.

Tiesas sprieduma iedarbība laikā

31. Neskatoties uz minēto, ir jāformulē arī viedoklis par lūgumu, kuru pakārtoti izteica Vācijas valdība kā alternatīvu, lai ierobežotu sprieduma šajā lietā iedarbību laikā, ja Tiesa lems, kā es to ieteicu, ka izskatāmās valsts tiesību normas nav saderīgas [ar EKL].

30. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai atbildēt uz uzdoto prejudiciālo jautājumu, atsaucoties uz sprieduma formulējumu lietā *Manninen*, tas ir, ka “EKL 56. un 58. pants iestājas pret tādu regulējumu, saskaņā ar kuru personai, kas ir kādas dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātāja, ir liegtas tiesības saņemt nodokļa atlaidi attiecībā uz dividendēm, ko tai izmaksājušas

32. Saistībā ar minēto ir jāatzīmē, ka, pirmkārt, atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai “Tiesas sniegtā Kopienu tiesību normas interpretācija vienīgi paskaidro un precizē šīs normas nozīmi un piemērojamību attiecībā uz to, kā šī norma bija jāuztver un jāpiemēro kopš brīža, kad tā stājas spēkā. [...] Tikai izņēmuma gadījumos, piemērojot vispārējo tiesiskās drošības principu, kas raksturīgs Kopienu tiesību sistēmai, Tiesa var

9 — 1977. gada 19. decembra Padomes Direktīva par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (Ipašais izdevums latviešu valodā, 9. nodaļa, 1. sējums, 63.–68. lpp.).

10 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 45. punkts).

11 — Skatīt sprieduma lietā *Manninen* rezolutīvo daļu.

būt spiesta ierobežot iespēju jebkurai ieinteresētajai personai atsaukties uz Tiesas interpretēto normu, apstrīdot labā ticībā nodibinātas tiesiskās attiecības”¹².

miem, kuros tiek izskatīts jautājums par kompetento valsts nodokļu iestāžu iekasētajiem nodokļiem”¹⁵;

33. Ņemot vērā minēto viedokli, Tiesa precīzē, ka finansiālās sekas, kas var rasties dalībvalstij sakarā ar prejudiciālu nolēmumu, pašas par sevi nav pietiekams pamats, lai attaisnotu sprieduma iedarbības laikā ierobežošanu¹³.

ii) un ja “privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Kopienų tiesiskajam regulējumam sakarā ar *objektīvu un būtisku nenoteiktību* attiecībā uz Kopienų tiesību normu piemērojamību; šo nenoteiktību varēja veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Komisijas puses”¹⁶.

34. Tomēr šāds ierobežojums var tikt piemērots, pastāvot ārkārtas apstākļiem un šādiem nosacījumiem, proti:

i) ja “pastāv risks, ka varētu rasties smagas ekonomiskās sekas, it īpaši saistībā ar tādu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas labā ticībā nodibinātas, pamatojoties uz regulējumu, kurš atzīts par spēkā esošu”¹⁴. Minētais attiecas arī uz gadījumu

35. Ja Vācijas valdības iesniegtie oficiālie dati atbilst patiesībai, tad var teikt, ka šajā lietā pastāv pirmais no minētajiem nosacījumiem. Iesniegtie aprēķini, kas nav tikuši apstrīdēti, norāda, ka, ja sprieduma par nesaderību iedarbība netiks ierobežota laikā, tad atmaksājamās summas būtu 9 līdz 13 miljardi EUR (vai 0,41 % līdz 0,59 % no valsts 2004. gada IKP). Tiesas sēdes laikā minētais skaitlis tika samazināts līdz 5 miljardiem EUR (vai 0,25 % no 2004. gada IKP), jo tika ņemts vērā tas, ka izmaiņas valsts nodokļu procedūrās paredz, ka nepiešķirtos nodokļu atvieglojumus var

12 — Skatīt neseno 2005. gada 15. marta sprieduma lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 66. un 67. punkts). Skatīt arī 2005. gada 17. martā ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] sniegtos secinājumus lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 75. punkts).

13 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Bidar*, 68. punkts, un 1995. gada 11. augusta spriedums apvienotajās lietās no C-367/93 līdz C-377/93 *Rodens* u.c. (*Recueil*, I-2229. lpp., 48. punkts); 1995. gada 19. oktobra spriedums lietā C-137/94 *Richardson* (*Recueil*, I-3407. lpp., 37. punkts); 1996. gada 13. februāra spriedums apvienotajās lietās C-197/94 un C-252/94 *Bautiaa* un *Société française maritime* (*Recueil*, I-505. lpp., 55. punkts) un 2001. gada 20. septembra spriedums lietā C-184/99 *Grzelczyk* (*Recueil*, I-6193. lpp., 52. punkts).

14 — Skatīt iepriekš minētā sprieduma lietā *Bidar* 69. punktu.

15 — Skatīt, piemēram, 2000. gada 9. marta spriedumu lietā C-437/97 *EKW un Wein & Co.* (*Recueil*, I-1157. lpp., 59. punkts).

16 — Skatīt iepriekš minētā sprieduma lietā *Bidar* 69. punktu (izcēlums mans). Skatīt arī ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Banca popolare di Cremona* 75. punktu.

pieprasīt tikai par dividendēm, kas ir izmaksātas pēc 1998. gada. Tomēr pat šādā gadījumā es uzskatu, ka iesaistītās summas ir ievērojamas un jebkurā gadījumā tās ir uzskatāmas par tādām, kas rada "risku, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas".

Komisija būtisku laika periodu pēc izteiktajiem brīdinājumiem neveica nekādas turpiņošas darbības.

36. Ir mazāk skaidrs, vai pastāv otrais no iepriekš minētajiem nosacījumiem. No lietas dokumentiem izriet, ka ar 1995. gada 31. oktobra vēstuli Komisija ir paziņojusi Vācijas valdībai par to, ka tiesību normas par nodokļu atlaidēm pārkāpj Kopienas tiesības. Tādēļ var secināt, ka šajā lietā nepastāv minētais apstāklis, jo nepastāv iepriekšminētais judikatūras nosacījums par *objektīvas un būtiskas nenoteiktības* pastāvēšanu.

38. Tomēr Tiesa spriedumā lietā *Defrenne II* ir atzīmējusi, ka "[t]as, ka, neskatoties uz izteiktajiem brīdinājumiem, Komisija neuzsāka tiesvedību par valsts pienākumu neizpildi, var veidot nepareizu priekšstatu par sekām", ko rada Kopienas noteikums, kurš, iespējams, ir pārkāpts¹⁷.

39. Pēc analogijas var apgalvot, ka arī šajā lietā Komisija ir radījusi objektīvu nenoteiktību par to, vai valsts tiesību normas par nodokļu atvieglojumiem rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumus.

37. Tomēr man ir jāatzīmē, ka pēc šīs 1995. gada vēstules Komisija neveica nevienu darbību. Tiesai iesniegtajos apsvērumos tā paziņoja, ka netika sākta tiesvedība par valsts pienākumu neizpildi, jo tika atceltas Vācijas tiesību normas par nodokļu atvieglojumiem. Tomēr reforma, ar kuru Vācijas likumdevējs ieviesa jaunu un atšķirīgu nodokļu sistēmu un kas neietvēra nodokļu atlaides, stājās spēkā tikai ar iepriekš minēto 2000. gada likumu (skatīt iepriekš 7. punktu). Tādējādi

40. Tas tā ir it īpaši tādēļ, kā to tiesas sēdes laikā atzina arī Komisija (lai gan tas ir ļoti izplatīts viedoklis)¹⁸, ka līdz spriedumam lietā *Verkooijen* nebūt nebija skaidrs, kādu ietekmi uz tādu nodokļu režīmu kā šajā lietā izskatāmais rada nosacījumi par kapitāla brīvu apriti. To, ka šī nenoteiktība bija īsta,

17 — 1976. gada 8. aprīļa spriedums lietā 43/75 *Defrenne*, saukta par *Defrenne II* (*Recueil*, 455. lpp., 71.–75. punkts). Šajā sakarā skatīt arī 1992. gada 16. jūlija sprieduma lietā C-163/90 *Legros* u.c. (*Recueil*, I-4625. lpp., 32. punkts) un spriedumā lietā *EKW un Wein & Co.* 58. punktu.

18 — Skatīt, piemēram, ģenerāldokātes Kokotes [*Kokoti*] secinājumu lietā *Manninen* 36. punktu.

nevis izdomāta, apstiprina tas, ka, tiklīdz minētais spriedums tika pasludināts, Vācijas valdība nekavējoties veica pasākumus, lai sakārtotu visas spēkā esošās tiesību normas atbilstoši šim spriedumam.

41. Tādēļ uzskatu, ka ir pietiekami daudz iemeslu, lai lemtu, ka pastāv apstākļi, kas nosaka, ka spriedumam, ar kuru Vācijas tiesību normas tiek atzītas par nesaderīgām [ar EKL], ir jātiek ierobežotam laikā.

42. Par minēto jautājumu es izteikšu dažas vispārīgas papildu piezīmes, kas izriet no tiem kritērijiem, kas ir noteikti iepriekš minētajā Tiesas judikatūrā. Atbilstoši minētajai judikatūrai lēmums par sprieduma ierobežošanu laikā var tikt pieņemts tikai izņēmuma gadījumos. Tomēr no minētās judikatūras var secināt, ka šādā lēmumā ir jāņem vērā tas, ka dalībvalsts situācija nav jāpadara sarežģītāka nekā tas ir patiesi nepieciešams. Galvenais tiesību sistēmas mērķis un prioritārās intereses ir nodrošināt un, ja iespējams, atjaunot uzticību tiesiskajai kārtībai. Ja šie mērķi var tikt sasniegti, tad nav iemesla ieviest stingrākus kritērijus, kas tikai izsaka nolūku sodīt, tas ir, nodomu “sodīt” “pārkāpēju” par pārdrošību pārkāpt Kopienu tiesības (pielīdzināms nosacījums ir atrodams jaunajā EKL 228. pantā, bet tam ir pilnīgi cits nolūks un tas attiecas uz pilnīgi citiem apstākļiem). Tomēr, lai gan tas ne vienmēr ir skaidrs praksē, šādi mērķi ir

pilnīgi sveši sistēmai, turpretī tai (un iepriekš minētajai Tiesas judikatūrai) atbilst izvairīšanās no nelabvēlīgām sekām dalībvalstīm, ja vien tādas nav noteikti nepieciešamas. Vēl jo vairāk, ir jāatzīmē, ka, tā kā šīs valstis ir ļoti komplicētas un sazarotas struktūras, tām parasti pastāv nopietnas grūtības sekot līdzī Kopienų tiesiskajam regulējumam, kas pastāvīgi attīstās un nav vienmēr pilnībā saprotams; tādējādi pūles, ko tās pieliek, lai panāktu atbilstību, lielākajā daļā gadījumu ir sekmīgas un apsveicamas. Ir pamatoti, ka tad, kad tas nenotiek, šīs grūtības neliek Komisijai un Tiesai atturēties no tiesvedības uzsākšanas vai vēl ļaunāk — attaisnot iespējamos pārkāpumus; tomēr nebūtu pareizi, ja šīs grūtības netiktu ņemtas vērā tad, ja tiesību sistēmas mērķi var sasniegt bez papildu sodiem vai vismaz nepadarot valsts jau tā sarežģīto situāciju vēl sarežģītāku (un turklāt to pašu varētu teikt arī par pārkāpumiem, kas ir tīri formāli vai relatīvi mazsvarīgi).

43. Ja Tiesa, ņemot vērā augstāk minētos apvērumus, spriedīs, ka pastāv apstākļi, lai spriedums tiktu ierobežots laikā, tad būs jānosaka šī ierobežojuma sākuma laiks. Turklāt man ir jāatzīmē, ka, ņemot vērā šīs lietas konkrētās iezīmes, šis uzdevums būs grūtāks, nekā varētu domāt.

44. Pirmkārt, man ir jāatzīmē, ka Vācijas valdība ir izteikusi priekšlikumu, ka gadījumā, ja Tiesa akceptētu lūgumu par ierobežošanu, spriedums varētu stāties spēkā: a) beidzoties termiņam, ko noteiks Tiesa, dodot dalībvalstīm laiku saskaņot savu nodokļu sistēmu vai, izmantojot starptautiskos līgumus, koordinēt šajā lietā izskatāmo uzņēmuma ienākuma nodokļa un nodokļa, ar kuru tiek apliktas dividendes, iekasēšanu; b) vai alternatīvi — “nākotnē”, konkrēti nenosakot [laiku], lai gan tiesas sēdē tika apspriesta ideja par to, ka spriedumam ir jāstājas spēkā ar tiesas sēdes dienu vai ar dienu, kurā tika publicēts lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu, kas ir šīs prāvas pamatā; c) un pēdējā alternatīva — ar 2000. gada 6. jūniju, tas ir, dienu, kurā tika pieņemts spriedums lietā *Verkooijen*.

45. Jau sākumā man ir jāizslēdz tas, ka varētu tikt apmierināts pirmais no ierosinājumiem. Ne tādēļ, ka Tiesa, pastāvot noteiktiem apstākļiem, nevarētu noteikt laika limitu, atļaujot dalībvalstīm sasniegt rezultātus, uz kuriem ir norādījusi Vācijas valdība. Kā mēs zinām, tad līdzīgu risinājumu secinājumos lietā *Banca popolare di Cremona*¹⁹ pieņemami un pārliecinoši izvirzīja ģenerāldoktors Džeikobs [Jacobs]. Tomēr šajā lietā iznākums būtu nenoteikts un, pat ņemot vērā vislabvēlīgākos pieņēmumus, tik izstiepts laikā, ka padarītu šo risinājumu par mazticamu un nepraktisku.

46. Tomēr atsevišķi no minētā uz [pirmo] lūgumu attiecas tie paši iebildumi, kā uz otro Vācijas valdības izvirzīto alternatīvu, tas ir, ka spriedums šajā lietā stājas spēkā ar tā pasludināšanas dienu (vai, iespējams, ar tiesas sēdes dienu vai ar dienu, kurā tika publicēts lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu). Ja tiek pieņemts, ka Kopienu tiesību pareiza interpretācija jau ir tikusi sniegta spriedumā lietā *Verkooijen*, tad šie Vācijas lūgumi pēc būtības pieļautu prettiesiskas valsts darbības situācijā, kas *nešaubīgi* ir pretrunā Kopienu tiesībām, un tādējādi ļautu bez pamata atteikties atmaksāt prettiesiski iekasētos nodokļus.

47. Pastāv vēl viens iebildums. Ir zināms, ka attiecībā uz sprieduma ierobežošanu laikā “atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ierobežojums ir pieļaujams tikai tajā pašā spriedumā, kurā ir lemts par pieprasīto interpretāciju”²⁰. Tomēr minētais nav attiecināms uz šo lietu, jo, kā es jau vairākkārt minēju, Kopienu normu interpretācija, no kuras izriet, ka izskatāmās Vācijas tiesību normas ir pretlikumīgas, pamatojas galvenokārt uz spriedumu lietā *Verkooijen*, bet šī sprieduma ierobežošana laikā nav tikusi ne pieprasīta, ne arī piešķirta pēc Tiesas pašas ierosmes.

20 — 1988. gada 2. februāra spriedums lietā *24/86 Blaizot (Recueil, 379. lpp., 28. punkts)*; iepriekš minētais spriedums lietā *Legros u.c., 30. punkts*, un iepriekš minētais spriedums lietā *EKW un Wein & Co., 57. punkts*. Šajā sakarā skatīt arī 1990. gada 17. maija spriedumu lietā *C-262/88 Barber (Recueil, 1-1889. lpp., 41. punkts)*.

19 — Iepriekš minēto secinājumu 85. un nākamie punkti.

48. Tādēļ es uzskatu, ka vienīgais no Vācijas [ierosinātajiem] lūgumiem, kas atbilst minētajiem principiem, ir lūgums, kas iesniegts kā beidzamā alternatīva — sprieduma šajā lietā iedarbību sākt ar 2000. gada 6. jūniju, tas ir, ar sprieduma pasludināšanas dienu lietā *Verkooijen*.

49. Būtībā tas aizstātu to, ka šajā spriedumā nav atsauces uz šo jautājumu, un uz visiem laikiem atrisinātu šo problēmu, vienlaicīgi būtiski neatkāpjoties no Tiesas judikatūrā noteiktā principa, jo iedarbība tik un tā rastos no “tā paša sprieduma, kurā ir lemts par pieprasīto interpretāciju”.

50. Vienas no šī risinājuma sekām būtu tādas, ka ikviens, kas *pēc minētā datuma* ir saņēmis dividendes no sabiedrībām, kas nav reģistrētas Vācijā, būtu tiesīgs saņemt nodokļu atlaides. Tomēr atbilstoši Tiesas judikatūrai ir jāpieļauj izņēmumi attiecībā uz to personu tiesībām, kuras pirms sprieduma lietā *Verkooijen* ir iesniegušas prasību par nodokļu atlaides piešķiršanu vai pārsūdzējušas lēmumu par atlaides atteikumu²¹.

21 — Šajā sakarā skatīt 1994. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-228/92 *Roquette Frères* (*Recueil*, I-1445. lpp., 26.–29. punkts) un 1996. gada 8. februāra spriedums lietā C-212/94 *EMC* u.c. (*Recueil*, I-389. lpp., 58. punkts).

51. Ņemot vērā minēto, man tomēr it jāpiebilst, ka ir pamatots iemesls uzskatīt, ka attiecībā uz pēdējo minēto apsvērumu jautājums nevar tikt uzskatīts par pilnībā un taisnīgi atrisinātu. Piedāvātā risinājuma, kas ietver minēto būtisko piebildi, ieguvums būtu precīza Tiesas judikatūras par sprieduma iedarbības ierobežošanu laikā transponēšana šajā lietā. Tomēr esmu arī pārliecināts, ka, ņemot vērā šīs lietas īpatnības, tam ir jātiek definētam tālāk un daudz precīzāk.

52. Pirmkārt, man jāatzīmē, ka minētajā redakcijā šis risinājums nebūtu praktiski noderīgs. Patiešām, kā es iepriekš minēju, attiecībā uz tām dividendēm, kas tika izmaksātas pēc iepriekš minētā 2000. gada likuma (skatīt iepriekš 7. punktu), vairs nepastāvēs nodokļu atlaižu problēma, lai gan no šīs prāvas izriet, ka tā pastāv tieši attiecībā uz dividendēm, kas ir izmaksātas pirms minētā likuma pieņemšanas.

53. Turklāt, un tas manuprāt ir svarīgākais arguments, piedāvātais risinājums ir pamatots uz atšķirību laikā starp “spriedumu, kurā ir lemts par pieprasīto interpretāciju”, un spriedumu, kas nosaka [iepriekšminētā] sprieduma iedarbības ierobežošanu laikā. Ja tiesiskās konsekvences dēļ pieprasītās interpretācijas iedarbība tiktu piemērota retroak-

tīvi, sākot ar pirmā sprieduma datumu, tad ierobežojums laikā Tiesai tomēr būtu jāapstiprina ar spriedumu, kas tiks pasludināts šajā lietā.

spriedums šajā lietā, tomēr es uzskatu, ka, uzmanīgi apsverot, šāds risinājums neatbilstu kritērijiem, kurus es minēju iepriekš.

54. Tādēļ es uzskatu, ka šādā situācijā, nosakot sprieduma *Verkooijen* lietā datumu kā laiku, [sākot] ar kuru personas, kurām ir tiesības saņemt nodokļu atlaides, varētu atsaukties uz šīm tiesībām, netiktu ņemta vērā minētā atšķirība laikā; un tas it īpaši sodītu šīs personas, liekot tām parādīt īpašu rūpību, kas zināmā mērā būtu pat lielāka nekā Komisijai uzliktā.

57. Atbilstoši informācijai, kas ir sniegta šīs tiesvedības laikā, atbilstoši Vācijas tiesībām nodokļu maksātājs, kurš nav pieprasījis nodokļa atlaidi dividendēm, kas ir minētas tā ienākumu deklarācijā, var to darīt tik ilgi, kamēr lietu izskata nodokļu administrācija un kamēr lieta netiek atzīta par slēgtu. Tā kā šīs darbības turpinās vidēji septiņus gadus, tad izriet, ka pašlaik nodokļu atlaides var tikt prasītas par dividendēm, kas tika deklarētas 1998. gadā.

55. Tādēļ, lai izvairītos no šāda iznākuma un lai vienlaicīgi nodrošinātu šīs lietas sprieduma lietderīgu iedarbību, es uzskatu, ka vissaprātīgākais risinājums būtu neierobežot tiesības ne tikai personām, kas ir iesniegušas prasības pirms sprieduma lietā *Verkooijen*, bet arī attiecībā uz personām, kas ir pierādījušas vajadzīgo rūpību vēlāk, protams, pastāvot nosacījumam, ka nav iestājies noilgums.

58. Kā ir atzīmējuši lietas dalībnieki un it īpaši (bet ne tikai) Vācijas valdība, tad ziņojumi par pamata prāvas uzsākšanu, kas ir tikuši publicēti specializētajos preses izdevumos, ir radījuši plašu interesi par izskatāmo jautājumu. Tātad iespējamā sprieduma iedarbības ierobežošana laikā un, vēl jo vairāk, iespēja, ka var tikt pieļauts izņēmums par labu tiem nodokļu maksātājiem, kas ir iesnieguši prasību pirms sprieduma pasludināšanas, jau ir radījies un arī turpmāk var radīt būtisku atlidzības prasību pieaugumu no liela nodokļu maksātāju skaita, kuru tiesības, kā es to nupat atzīmēju, nav noilgušas.

56. Tomēr nav skaidrs, kad varētu iestāties minētais "vēlākais laiks". Protams, ir dabiski domāt, ka tā būtu diena, kurā tiks pieņemts

59. Šāda notikumu attīstība, visticamāk, palielinātu “risku, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas”, kas bija iemesls manis piedāvātajam šī sprieduma iedarbības ierobežojumam laikā. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ja *dies ad quem* būtu sprieduma šajā lietā pasludināšanas datums, tad visdrīzāk tiku pieņemti visi pieteikumi gan no personām, kas saņēma dividendes pēc sprieduma *Verkooijen* lietā, gan no personām, kas tās saņēma pirms minētā datuma, tas ir, neskatoties uz to, vai atmaksāšanas pieteikums tika iesniegts pirms šī minētā sprieduma vai īsi pirms sprieduma pasludināšanas šajā lietā. Tādējādi tas novestu pie gandrīz vispārējas atlīdzības izmaksas, un izmaksājāmās summas sasniegtu tos apmērus, par kuriem valsts ir baidījies, atņemot ierosinātajam ierobežojumam jebkādu praktisku nozīmi.

60. Kādu gan risinājumu šajā situācijā var ieteikt, lai ievērotu iepriekš minētos principus un ierobežojumus un saglabātu līdzsvaru starp pretējām interesēm? Es uzskatu, ka vienīgā saprātīgā atbilde ir noteikt atlīdzības pieteikumu iesniegšanas termiņa ierobežojumu atkarībā no rūpības, kādu ieinteresētās personas ir parādījušas pēc sprieduma lietā *Verkooijen* pasludināšanas.

61. Piemērojot šādu kritēriju, manuprāt, vajadzētu izslēgt, ka spriedumu šajā lietā varētu izmantot personas, kas ilgstoši nav pieprasījušas nodokļu atlaides vai apstrīdēju-

šas lēmumu par atlaižu piešķiršanas atteikumu, bet pašlaik, uzzinot par vilinošo spriedumu šajā lietā, pēkšņi rod pamudinājumu nocelt no plaukta un noslaucīt putekļus no sen aizmirstām prasībām.

62. Ja Tiesa piekritīs šai analīzei, tad, kā jau tika secināts tiesas sēdes laikā, es uzskatu, ka datums, kas būtu atzīstams par izejas punktu, ir tā diena, kurā lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu pamata prāvā tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*²², tātad — 2004. gada 11. septembris. Var pamatoti pieņemt, ka iespēja saņemt atlīdzību ieguva pienācīgu publicitāti un piesaistīja pat mazāk rūpīgu personu uzmanību.

63. Tātad, cenšoties apkopot iepriekš minētos secinājumus, es vēlētos Tiesai ieteikt atzīt, ka apstrīdētās Vācijas tiesību normas nav saderīgas [ar EKL] sākot ar sprieduma pasludināšanu lietā *Verkooijen* — 2000. gada 6. jūniju, bet uz to nevar atsaukties, lai iegūtu nodokļu atlaides attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas pirms šī sprieduma, izņemot tos gadījumus, kuros pirms minētā sprieduma un līdz 2004. gada 11. septembrim, kad

22 — OV C 228, 27. lpp.

lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu pamata prāvā tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, tikusi iesniegta prasība par nodokļu atlaides piešķiršanu vai pārsū-

dzēts lēmums par atlaižu piešķiršanas atteikumu, ja vien šo personu tiesībām nav iestāties noilgums atbilstoši valsts tiesību normām.

IV — Secinājums

64. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Köln* uzdoto lūgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu sniegt šādu atbildi:

- 1) EKL 56. un 58. pants iestājas pret tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru dalībvalsts iekšzemes nodokļu maksātājam netiek piešķirtas tiesības saņemt nodokļa atlaidi par dividendēm, kuras izmaksā akciju sabiedrības, kas nav reģistrētas šajā valstī;
- 2) tiesību normas ir atzīstamas par nesaderīgām sākot ar 2000. gada 6. jūniju, kad tika pasludināts spriedums lietā *C-35/98 Verkooijen*. Uz minēto spriedumu nevar atsaukties, lai iegūtu nodokļu atlaides attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas pirms šī sprieduma, izņemot tos gadījumus, kuros pirms minētā sprieduma un līdz 2004. gada 11. septembrim, kad lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu pamata prāvā tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, tikusi iesniegta prasība par nodokļu atlaides piešķiršanu vai pārsūdzēts lēmums par atlaižu piešķiršanas atteikumu, ja vien šo personu tiesībām nav iestāties noilgums atbilstoši valsts tiesību normām.