

Lieta C-170/05

**Denkavit Internationaal BV**

un

**Denkavit France SARL**

pret

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

[Conseil d'État (Francija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – Dividenžu izmaks?šana – Atbr?vojums dividend?m, kuras izmaks?tas sabiedr?b?m rezident?m – Nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? par dividend?m, kuras izmaks?tas sabiedr?b?m nerezident?m – Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu – Iesp?ja ietur?to summu ieskait?t cit? dal?bvalst? maks?jam? nodok?a summ?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti (EKL 43. un 48. pants)*
2. *Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti (EKL 43. un 48. pants)*

1. EKL 43. un 48. pants nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas, t? k? taj? ir paredz?ts nodoklis par m?tes sabiedr?bai nerezidentei samaks?taj?m dividend?m un gandr?z piln?b? no t? atbr?votas m?tes sabiedr?bas rezidentes, ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu diskrimin?jošs ierobežojums.

Š?da atš?ir?ga attieksme nodok?u dividend?m piem?rošan? daž?d?m m?tes sabiedr?b?m atkar?b? no to juridisk?s adreses sabiedr?b?m, kuras ir re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, padara br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu maz?k pievilc?gu, t?s l?dz ar to var atteikties no fili?les ieg?d?šan?s, izveidošanas vai uztur?šanas t?d? dal?bvalst?, kas veic š?du pas?kumu, un tas ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar EKL 43. un 48. pantu.

Patieš?m, run?jot par dal?bvalsts paredz?tajiem pas?kumiem, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u vair?kk?rt?ju uzlikšanu vai nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes sadal?tajai pe??ai, akcion?ri rezidenti, kas sa?em dividendes, neatrodas citas dal?bvalsts rezidentu akcion?ru sa??m?ju situ?cijai piel?dzin?m? situ?cij?. Tom?r, s?kot no br?ža, kad dal?bvalsts vienpus?ji vai vienojoties uzliek nodokli ne tikai akcion?ru rezidentu pe??ai, bet ar? akcion?ru nerezidentu pe??ai par dividend?m, kuras tie sa?em no sabiedr?bas rezidentes, min?to akcion?ru nerezidentu situ?cija ir tuva tai, k?d? atrodas akcion?ri rezidenti.

T? k? dal?bvalsts ir izv?l?jusies aizsarg?t savus rezidentus no nodok?u vair?kk?rt?jas uzlikšanas fili??u pe??ai, kas tiek izmaks?ta šo fili??u m?tes sabiedr?b?m dividenžu veid?, atbr?vojot no

nodokļiem šīs dividendes, šāds pasākums tai ir jāpiemēro arī nerezidentiem, jo analoga nodokļu uzlikšana šiem nerezidentiem izriet no tās nodokļu kompetences īstenošanas attiecībā uz nerezidentiem.

(sal. ar 29., 30., 34., 35., 37. un 41. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

2. EKL 43. un 48. pants nepieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek apliktas tikai mātes sabiedrības nerezidentes, nosakot tām nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras izmaksā filiāles rezidentes, pat ja starp attiecīgo dalībvalsti un citu dalībvalsti ir noslēgta nodokļu konvencija, kas pieļauj nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju šajā otrajā dalībvalstī maksājamajam nodokļa summā ieskaitīt nodokli, kas ir samaksāts atbilstoši minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, ja mātes sabiedrība otrajā dalībvalstī nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto ieskaitu.

Neatkarīgi no apmēra atšķirīga attieksme nodokļu piemērošanas jomā, kas izriet no šādas konvencijas un valsts tiesību aktu piemērošanas, ir diskriminācija pret mātes sabiedrībām atkarībā no to juridiskās adreses, kas nav saderīga ar Līgumu garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību.

(sal. ar 49. un 56. punktu un rezolūvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 14. decembrī (\*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Dividenžu izmaksāšana – Atbrvojums dividendēm, kuras izmaksātas sabiedrībām rezidentēm – Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras izmaksātas sabiedrībām nerezidentēm – Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu – Iespēja ieturēto summu ieskaitīt citā dalībvalstī maksājamajam nodokļa summā

Lieta C-170/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2004. gada 15. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 8. februārī, tiesvedībā

***Denkavit Internationaal BV,***

***Denkavit France SARL***

pret

***Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Šēmans [*K. Schiemann*] un E. Levits,

ģenerālvokāts L. A. Hēlhuuds [*L. A. Geelhoed*],

sekretāre K. Štranca-Slavička [*K. Sztranc-Słowiczek*], administratore,

ģemotvārā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 19. janvārā,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Denkavit Internationaal BV* un *Denkavit France SARL* vārdā – B. Subeije [*B. Soubeille*], *avocat*,
- Francijas valdības vārdā – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*], Ž. K. Gracija [*J. C. Gracia*] un K. Jurgensena [*C. Jurgensen*], pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un D. J. M. de Hrēfe [*D. J. M. de Grave*], pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – K. Vaita [*C. White*], pārstāve, kam palīdz J. Stratforda [*J. Stratford*], *barrister*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – Ž. P. Kepēns [*J. P. Keppenne*] un R. Liēls [*R. Lya*], pārstāvji,
- *Autorité de surveillance AELE* vārdā – P. Bjorgans [*P. Bjørgan*] un N. Fengers [*N. Fenger*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 27. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EKL 43. panta interpretāciju saistībā ar Francijas nodokļu tiesību aktiem, kas faktu rašanās laikā paredzēja nodokļa ieturšanu ienākumu gūšanas vietā, filiālei rezidentei izmaksājot dividendes mētes sabiedrībai nerezidentei, lai gan filiāles rezidentes izmaksātās dividendes mētes sabiedrībai rezidentei gandrīz pilnībā tika atbrīvotas no uzlikuma ienākuma nodokļa.

2 Šis līgums tika izteikts tiesvedībā *Conseil d'État* [Valsts padome] par Francijā reģistrēto sabiedrību *Denkavit France SARL* (turpmāk tekstā – “*Denkavit France*”) un *Agro Finances SARL* (turpmāk tekstā – “*Agro Finances*”) dividenžu izmaksāšanu to mētes sabiedrībai *Denkavit Internationaal BV* (turpmāk tekstā – “*Denkavit Internationaal*”), kas ir reģistrēta Nīderlandē.

## Atbilstošās tiesību normas

*Valsts tiesību akti*

3 Saskaņā ar *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā – “*CGI*”) 119.a panta 2. punktu faktu rašanās laikā spēkā esošajai redakcijai sabiedrības rezidentes

izmaks?taj?m dividend?m fiziskai vai juridiskai personai, kuras fisk?l? vai juridisk? adrese nav Francij?, tiek piem?rota nodok?a ietur?šana ien?kuma g?šanas viet? ar likmi 25 %. Par sabiedr?bas rezidentes izmaks?taj?m dividend?m akcion?ram rezidentam nav paredz?ta nodok?a ietur?šana ien?kumu g?šanas viet?.

4 Piem?rojot CGI 145. un 216. pantu, m?tes sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese vai past?v?g? uz??m?jdarb?bas vieta ir Francij?, uz??mumu ien?kuma nodok?a uzlikšanas ietvaros ar ?pašiem nosac?jumiem var sa?emt gandr?z piln?gu atbr?vojumu no nodok?a uzlikšanas t?s meitas sabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m. Iz?emot da?u 5 % apm?r?, š?s dividendes netika iek?autas m?tes sabiedr?bas ar nodokli apliekamajos neto ien?kumos un l?dz ar to bija atbr?votas no nodok?a. Min?t? 5 % da?a tika iek?auta m?tes sabiedr?bas ar nodokli apliekamajos neto ien?kumos, un l?dz ar to tai piem?roja uz??mumu ien?kuma nodokli.

#### *Francijas un N?derlandes nodok?u konvencija*

5 10. panta 1. punkts Francijas Republikas vald?bas un N?derlandes Karalistes vald?bas 1973. gada 16. mart? Par?z? parakst?taj? konvencij? par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu attiec?b? uz ien?kuma un ?pašuma nodok?iem (turpm?k tekst? – “Francijas un N?derlandes konvencija”) ir noteikts, ka dividendes, ko izmaks? sabiedr?ba, kas ir l?gumsl?dz?jas valsts rezidente, citas l?gumsl?dz?jas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodok?iem šaj? otraj? valst?. Saska?? ar š?s konvencijas 10. panta 2. punktu, ja m?tes sabiedr?bai pieder vismaz 25 % no fili?les kapit?la, š?s dividendes tom?r var aplik? ar nodokli, kura maksim?l? likme ir 5 %, pe??u sadaloš?s sabiedr?bas rezidences valst?.

6 Saska?? ar Francijas un N?derlandes konvencijas 24. panta A da?as 1. un 3. punktu N?derlandes Karaliste savu rezidentu ar nodokli apliekamaj? objekt? var iek?aut ien?kuma elementus, kas, iev?rojot šo konvenciju, ar nodokli ir apliekami Francij?. Run?jot par ien?kumiem, kas saska?? ar min?t?s konvencijas 10. panta 2. punktu ar nodokli ir apliekami Francij?, N?derlandes Karaliste tiem pieš?ir nodok?a samazin?jumu atbilstoši Francij? iekas?tajai nodok?a summai, ta?u šis samazin?jums nevar p?rsniegt par šiem ien?kumiem N?derland? maks?jamo nodok?a summu.

#### **Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi**

7 Faktu rašan?s laik? *Denkavit Internationaal* pieder?ja 50 % *Denkavit France* kapit?la un 99,9 % *Agro Finances* kapit?la, kurai savuk?rt pieder?ja 50 % *Denkavit France* kapit?la.

8 Laik? no 1987. l?dz 1989. gadam *Denkavit France* un *Agro Finances*, kuras v?l?k apvienoj?s, izmaks?ja *Denkavit Internationaal* dividendes par kop?jo summu FRF 14 500 000.

9 Piem?rojot CGI 119.a panta 2. punktu un Francijas un N?derlandes konvencijas 10. panta 2. punkta noteikumus, no šo dividenžu summas tika ietur?ts nodoklis ien?kuma g?šanas viet? 5 % apm?r?, t.i., FRF 725 000.

10 P?c pras?bas pieteikuma *Tribunal administratif de Nantes* [Nantes Administrat?v? tiesa] *Denkavit Internationaal* sa??ma ien?kuma g?šanas viet? ietur?t? nodok?a summas atmaksu. Ta?u *Cour administrative d'appel de Nantes* [Nantes Administrat?v? apel?cijas tiesa] ar 2001. gada 13. marta spriedumu atc?la *Tribunal administratif de Nantes* spriedumu un uzlika *Denkavit Internationaal* pien?kumu samaks?t summu FRF 725 000 apm?r?.

11 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État*. Šajā tiesītu pašapgalvoja, ka attiecīgais Francijas nodokļu tiesiskais regulējums ir pretrunā EKL 43. pantam.

12 Ņemot vērā, ka attiecīgajos Francijas tiesību aktos paredzētā nodokļa ieturšana ienākumu gūšanas vietā neattiecas uz sabiedrību rezidenti, kura izmaksā dividendes, bet gan uz mētes sabiedrību nerezidenti, kurai šīs dividendes tiek maksātas, un, lai gan mētes sabiedrība rezidente uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas ietvaros var saņemt gandrīz pilnīgu nodokļa atbrīvojumu par savu filiāļu izmaksātajām dividendēm, iesniedzītiesa sakarā ar šādu atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā jautā, vai mētes sabiedrība rezidente un mētes sabiedrība nerezidente attiecībā uz no dividendēm ieturamā nodokļa mehānismu atrodas objektīvi pielīdzināmās situācijās.

13 Iesniedzītiesa jautā arī par Francijas un Nīderlandes konvencijas nozīmi attiecībā uz vērējumu par nodokļa ieturšanas ienākumu gūšanas vietā saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

14 Pirmkārt, tū kā saskaņā ar minētās konvencijas 24. pantu mētes sabiedrība, kas ir Nīderlandes rezidente un kas saņem dividendes no sabiedrības, kas ir Francijas rezidente, Francijā samaksāto nodokli principā var ieskaitīt nodokļa summā, kas ir maksājama Nīderlandē, iesniedzītiesa jautā, vai nodokļa ieturšanu ienākumu gūšanas vietā, ko Francijas un Nīderlandes konvencija pieļauj ar nosacījumu, ka tiek noteikta maksimālā nodokļa likme un paredzēta iespēja šo nodokli ieskaitīt to Nīderlandes akcionāru maksājamo nodokļu summā, kuri saņem šīs dividendes, var analizēt kā vienkāršu dividenžu aplikšanas ar nodokli sadalījumu starp Francijas Republiku un Nīderlandes Karalisti, kas neietekmē Nīderlandes mētes sabiedrības kopējo nodokļa slogu un līdz ar to šīs sabiedrības brīvību veikt uzņēmējdarbību.

15 Otrkārt, tū jautā, vai ir jebkāds fakts, ka sabiedrība, Nīderlandes rezidente, šādu ieskaitu var izmantot tikai tad, ja tās Nīderlandē maksājams nodoklis ir lielāks par nodokļa samazinājumu, ko tū varētu saņemt saskaņā ar Francijas un Nīderlandes konvencijas 24. pantu.

16 Ņemot vērā, ka pamata prasības risinājumam ir vajadzīga Kopeņu tiesību interpretācija, *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai sistēma, saskaņā ar kuru nodoklis par dividenžu saņemšanu tiek uzlikts mētes sabiedrībai, kas nav Francijas rezidente, bet no tū tiek atbrīvotas mētes sabiedrības, kas ir Francijas rezidentes, ir apstrīdama, pamatojoties uz uzņēmējdarbības brīvības principu?

2) Vai šāda sistēma par nodokļa ieturšanu ienākumu gūšanas vietā pati par sevi ir apstrīdama, pamatojoties uz uzņēmējdarbības brīvības principu, vai arī – gadījumā, ja starp Franciju un citu dalībvalsti noslēgta nodokļu konvencija pieļauj šādu nodokļa ieturšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju, ka citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summa var ieskaitīt nodokli, kas samaksāts saskaņā ar apstrīdāto sistēmu, šāda konvencija ir jebkāds vērā, lai novērtētu sistēmas saderību ar uzņēmējdarbības brīvības principu?

3) Gadījumā, ja atbilde uz [otrā jautājuma] otro pieņēmumu ir apstiprinoša, vai pietiek ar iepriekš minēto konvenciju, lai apstrīdāto sistēmu varētu uzskatīt tikai par metodi ar nodokli apliekamā objekta sadalei starp abām attiecīgajām valstīm, kas neietekmē sabiedrības, vai arī apstāklis, ka mētes sabiedrība, kas nav Francijas rezidente, nevar izmantot konvencijā paredzēto nodokļa ieskaitu, ņauj uzskatīt, ka ar minēto sistēmu ir pārkāpts uzņēmējdarbības brīvības princips?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

17 Vispirms ir jānorāda, ka pamata priekšnoteikums ir fakts, kas bija radušies pirms Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro mātēm uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādu dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), piemēšanas. Līdz ar to atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem ir pamatotas tikai ar attiecīgajiem EKL noteikumiem.

### Par pirmo jautājumu

18 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 43. pantam pretrunā ir tas, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ar nodokli tiek apliktas dividendes, kuras meitas sabiedrības rezidentes maksā savai mātes sabiedrībai, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, lai gan mātes sabiedrības rezidentes gandrīz pilnībā ir atbrīvotas no šāda nodokļa. Tādējādi ir jāuzskata, ka pirmais jautājums attiecas arī uz EKL 48. pantu.

19 Iespējams, ir jāatgādina pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tādā gadījumā ir jāsteno, ievērojot Kopienas tiesības (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts; 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 19. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 28. punkts) un jāatturas no visa veida diskriminācijas pilsonības dēļ (1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, *Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts, un 2001. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts).

20 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, ko EKL 43. pants piešķir attiecībā uz Kopienas pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, sevī ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Keller Holding*, 29. punkts).

21 Ierobežojumu atcelšana brīvībai veikt uzņēmējdarbību attiecas arī uz ierobežojumiem atvērt uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitas sabiedrības citas dalībvalsts teritorijā (1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 13. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*, 22. punkts).

22 Runājot par sabiedrībām, ir jānorāda, ka to juridiskā adrese EKL 48. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti valsts tiesību sistēmai, tātad kā fiziskām personām šādam nolikam kalpo pilsonība (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Metallgesellschaft u.c.*, 42. punkts, un tajā minēto judikatūru). Atzīstot, ka filiāles rezidences dalībvalsts brīvi var dažādi attiekties pret šo filiāli tikai tādā gadījumā, ka tās mātes sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, tiktu zaudēta EKL 43. panta nozīme (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank*, *Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Metallgesellschaft u.c.*, 42. punkts, un 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 37. punkts). Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir filiāles

uz?emošaj? dal?bvalst? nodrošin?t t?du pašu attieksmi k? pret š?s valsts sabiedr?b?m, aizliedzot jebk?du, pat niec?gu diskrimin?ciju atkar?b? no sabiedr?bu juridisk?s adreses atrašanās vietas (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? Komisija/Francija, 14. punkts, un liet? *Saint-Gobain ZN*, 35. punkts).

23 Protams, Tiesa ir l?musi, ka nodok?u ties?b?s nodok?u maks?t?ju rezidence var b?t fakts, ar ko pamato valsts ties?bu normas, ar kur?m tiek ?stenota atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem rezidentiem un nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem (iepriekš min?tais spriedums liet? *Marks & Spencer*, 37. punkts).

24 L?dz ar to atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem rezidentiem un nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem pati par sevi nav kvalific?jama k? diskrimin?cija L?guma noz?m? (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Wielockx*, 19. punkts).

25 Tom?r atš?ir?ga attieksme pret š?m div?m nodok?u maks?t?ju kategorij?m ir kvalific?jama k? diskrimin?cija L?guma noz?m?, ja nav nek?du objekt?vu atš?ir?bu to st?vokl?, kas var?tu pamatot š?du atš?ir?gu attieksmi (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Schumacker*, 36.–38. punkts, un liet? *Royal Bank of Scotland*, 27. punkts).

26 Šaj? gad?jum? pamata liet? min?tie valsts ties?bu akti neatkar?gi no Francijas un N?derlandes konvencijas noz?mes attiec?b? uz dividend?m, ko fili?le maks? savai m?tes sabiedr?bai, paredz atš?ir?gus nodok?us atkar?b? no t?, vai m?tes sabiedr?ba ir vai nav rezidente.

27 Kam?r m?tes sabiedr?b?m rezident?m ir iesp?ja izmantot gandr?z piln?gu atbr?vojumu no nodok?iem par sa?emtaj?m dividend?m, tikm?r m?tes sabiedr?bas nerezidentes tiek apliktas ar nodokli ien?kumu g?šanas viet? ar likmi 25 % apm?r? no izmaks?to dividenžu summas.

28 L?dz ar to m?tes sabiedr?b?m nerezident?m maks?t?s dividendes atš?ir?b? no m?tes sabiedr?b?m rezident?m maks?taj?m saska?? ar Francijas ties?bu aktiem tiek vair?kk?rt?ji apliktas ar nodok?iem t?d?j?di – k? savu secin?jumu 16.–18. punkt? nor?da ?ener?ladvok?ts –, ka š?s dividendes, pirmk?rt, tiek apliktas ar uz??mumu ien?kuma nodokli, kas tiek iekas?ts no fili?les rezidentes, kura izmaks? dividendes, un, otrk?rt, t?s tiek apliktas ar nodokli ien?kumu g?šanas viet?, ko iekas? no m?tes sabiedr?bas nerezidentes, kas sa?em š?s dividendes.

29 Š?da atš?ir?ga attieksme nodok?u dividend?m piem?rošan? daž?d?m m?tes sabiedr?b?m atkar?b? no to juridisk?s adreses ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar EKL 43. un 48. pantu.

30 Attiec?gais nodok?u pas?kums pamata liet? sabiedr?b?m, kuras ir re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, padara br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu maz?k pievilc?gu, un t?s l?dz ar to var atteikties no fili?les ieg?d?šan?s, izveidošanas vai uztur?šanas t?d? dal?bvalst?, kas veic š?du pas?kumu (šaj? sakar? skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu liet? C?324/00 *Lankhorst-Hohorst, Recueil*, I?11779. lpp., 32. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Keller Holding*, 35. punkts).

31 Ta?u Francijas vald?ba apgalvo, ka ar? m?tes sabiedr?b?m nerezident?m, kur?m Francij? ir past?v?ga uz??m?jdarb?bas vieta, ir iesp?ja izmantot gandr?z piln?gu atbr?vojumu no nodok?iem par dividend?m. Attiec?b? uz noteikumu par nodok?u ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?, k?ds ir min?ts pamata liet?, m?tes sabiedr?bu nerezidenšu, kur?m Francij? nav past?v?gas uz??m?jdarb?bas vietas, situ?cija nav piel?dzin?ma m?tes sabiedr?bu rezidenšu vai m?tes sabiedr?bu nerezidenšu, kur?m Francij? ir past?v?ga uz??m?jdarb?bas vieta, situ?cijai.

32 Francijas valdība piebilst, ka, ņemot vērā teritorialitātes principu, to dividenžu atbrīvošana no nodokļa, ko filiāles rezidentes izmaksā mātes sabiedrībā m nerezidentam, kuram Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, būtu pārdziļinājis izvairīties no jebkādu nodokļu uzlikšanas saviem ienākumiem gan Francijā, gan Nīderlandē un apdraudētu Francijas Republikas un Nīderlandes Karalistes nodokļu kompetences sadali.

33 Šiem argumentiem nevar piekrist.

34 Patiešām, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, neatrodas citas dalībvalsts rezidentu akcionāru saņēmēju situācijai pielīdzināmā situācijā (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 57.–65. punkts).

35 Tomēr, sākot no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji vai vienojoties uzliek nodokli ne tikai akcionāru rezidentu peļņai, bet arī akcionāru nerezidentu peļņai par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, minēto akcionāru nerezidentu situācija ir tuva tai, kādā atrodas akcionāri rezidenti (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts).

36 Šajā lietā, runājot par filiāļu rezidenšu izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli Francijā, saņēmējam jānoskaidro, vai mātes sabiedrības ir pielīdzināmā situācijā tiktāl, ciktāl tās šīs dividendes saņem kā mātes sabiedrības rezidentes vai kā mātes sabiedrības nerezidentes, kuram Francijā ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, vai arī kā mātes sabiedrības nerezidentes, kuram Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas. Visos šajos gadījumos Francijas Republika ar nodokli aplik dividendes, kuras ir saņemtas no sabiedrības rezidentes.

37 Šajā sakarā ir jānorāda, ka atbrīvojums no nodokļiem par dividendēm, kuras saņem mātes sabiedrības rezidentes, ir paredzēts, lai novērstu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu filiāļu peļņai, kas tiek izmaksāta šo filiāļu mātes sabiedrībā dividenžu veidā. Kā savu secinājumu 22. punktā norāda ģenerālvokāls, tātad Francijas Republika ir izvēlējusi atbrīvot savus rezidentus no šāda nodokļa, šāds pasākums tai ir jāpiemēro arī nerezidentiem, jo analoga nodokļu uzlikšana šiem nerezidentiem izriet no tās nodokļu kompetences īstenošanas attiecībā uz nerezidentiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts).

38 Šādos apstākļos nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vieta mehānisms, kas tiek piemērots dividendēm, ko filiāles rezidentes izmaksā tikai savam mātes sabiedrībā m nerezidentam, kuram Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, nav attaisnojams ar nepieciešamību neaut šim sabiedrībā m izvairīties no šādu dividenžu aplikšanas ar nodokli vai nu Francijā, vai arī Nīderlandē, jo arī mātes sabiedrības rezidentes netiek apliktas ar nodokli par šādām dividendēm.

39 Atsakoties piemērot mātes sabiedrībā m nerezidentam tādā pašā nodokļu režīmā, kas ir labvēlīgāks, kā mātes sabiedrībā m rezidentam, attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir diskriminājošs pasākums, kas nav saderīgs ar Līgumu, jo ar to dividendēm, ko filiāles rezidentes izmaksā mātes sabiedrībā m Nīderlandē, tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tādām pašām dividendēm, kas tiek izmaksātas mātes sabiedrībā m Francijā.

40 Tātad Francijas valdība nav izvirzījusi citus attaisnojuma pamatus, ir jāatzīst, ka attiecīgā pamata lietas valsts tiesību noteikumi ir diskriminājoši atkarībā no tā, vai mātes sabiedrība



juridiskā adrese ir Francijā vai kādā citā dalībvalstī, kas ir pretrunā EKL 43. un 48. pantam.

41 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu, kas, tādējādi ir paredzēts nodoklis par mētes sabiedrībai nerezidentei samaksājām dividendām un gandrīz pilnībā no tās atbrīvotas mētes sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību diskriminācijaš ierobežojums.

#### *Par otro un trešo jautājumu*

42 Ar otro un trešo jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzātiesa būtībā jautājums, vai uz pirmo jautājumu būtu jāatbild citādi, tādējādi ka saskaņā ar Francijas un Nīderlandes konvenciju mētes sabiedrība, kas ir Nīderlandes rezidente, principā var ieskaitīt šajā valstī maksājāmās nodokļu summās nodokli, kas ir samaksāts Francijā, un tādējādi nodokļa ieturšana ienākumu gūšanas vietā ir vienkārši nodokļu kompetences sadale starp attiecīgajām dalībvalstīm, ko nevar apstrīdēt, pamatojoties uz EKL 43. un 48. pantu, lai gan mētes sabiedrība, kas ir Nīderlandes rezidente, nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto nodokļu ieskaitu.

43 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina – ja nepastāv Kopienas saskaņošanas pasākumi vai starp visām dalībvalstīm atbilstoši EKL 293. panta otrajam ievilkumam nav noslēgtas konvencijas, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai novērstu, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, nodokļu dubultu uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējo konvenciju ietvaros, kas noslēgtas, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN*, 57. punkts, un 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā *C-265/04 Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 49. punkts).

44 Tomēr, runājot par šādi sadalītas kompetences īstenošanu, dalībvalstis nevar izvairīties no Kopienas noteikumu pildīšanas, ievērojot principu, kas ir minēts šajā sprieduma 19. punktā (iepriekš minētais spriedums lietā *Saint-Gobain ZN*, 58. punkts). It īpaši šāda nodokļu kompetences sadale nepieļauj, ka dalībvalstis izraisa diskrimināciju pretēji Kopienas noteikumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Bouanich*, 50. punkts).

45 Tādējādi šajā gadījumā nodokļu sistēma, kas izriet no Francijas un Nīderlandes konvencijas, ir daļa no atbilstošajām tiesību normām, kas piemērojamas pamata lietā, un tādējādi iesniedzātiesa šo sistēmu tieši tā ar raksturo, Tiesā tas ir jāņem vērā, lai sniegtu Kopienas tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai (šajā sakarā skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā *C-319/02 Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 21. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Bouanich*, 51. punkts, un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts).

46 Runājot par nodokļu režīmu, kas izriet no Francijas un Nīderlandes konvencijas, ir jāatgādina, ka sabiedrībai nerezidentei, kā, piemēram, *Denkavit Internationaal*, saskaņā ar šo konvenciju ir principā atļauts savā Nīderlandē maksājāmās nodokļu summās ieskaitīt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā 5 % apmērā, kas ir iekasāts par Francijas izcelsmes dividendām. Tādū šāds ieskaits nevar pārsniegt Nīderlandes nodokļa summu, kas parasti ir jāmaksā par šīm dividendām. Netiek apstrīdēts, ka Nīderlandes Karaliste no nodokļa par ārvalsts izcelsmes dividendām atbrīvo Nīderlandes mētes sabiedrības, ar par Francijas izcelsmes dividendām, tādējādi par nodokļa ieturējumu Francijā netiek piešķirts nekāds samazinājums.

47 Tādēļ ir jāatzīst, ka Francijas un Nīderlandes konvencijas un attiecīgo Nīderlandes tiesību aktu vienlaicīga piemērošana neāuj neitralizēt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas tika atzīts atbildē uz pirmo jautājumu.

48 Piemērojot Francijas un Nīderlandes konvenciju un attiecīgos Nīderlandes tiesību aktus, Nīderlandē reģistrēta mētes sabiedrība, kas dividendes saņem no Francijā reģistrētas filiāles, tiek aplikta ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, kas gan šajā konvencijā ir noteikts 5 % apmērā no attiecīgo dividenžu summas, lai gan Francijā reģistrēta mētes sabiedrība, kē tas ir norādīts šā sprieduma 4. punktā, gandrīz pilnībā ir atbrīvota no šāda nodokļa.

49 Neatkarīgi no apmēra atšķirīga attieksme nodokļu piemērošanas jomā, kas izriet no šīs konvencijas un valsts tiesību aktu piemērošanas, ir diskriminācija pret mētes sabiedrībām atkarībā no to juridiskās adreses, kas nav saderīga ar Līguma garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību.

50 Pat niecīga apmēra vai mazas nozīmes ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir aizliegts ar EKL 43. pantu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 21. punkts; 2000. gada 15. februāra spriedumu lietā C-34/98 Komisija/Francija, *Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts, un 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 43. punkts).

51 Šajā sakarā Francijas valdība apgalvo, ka saskaņā ar starptautiskajās nodokļu tiesības noteiktajiem principiem, kē arī ievērojot Francijas un Nīderlandes konvenciju, nodokļu maksātāja rezidences valstij, nevis ar nodokli aplikamo ienākumu izcelsmes valstij ir jāneitralizē nodokļu dubultas uzlikšanas sekas.

52 Šo argumentāciju nevar atbalstīt, jo tē nav atbilstoša pašreizējiem apstākļiem.

53 Francijas Republika nevar atsaukties uz Francijas un Nīderlandes konvenciju, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai uzlikti saskaņā ar Līgumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Francija, 26. punkts).

54 Francijas un Nīderlandes konvencijas un attiecīgo Nīderlandes tiesību aktu vienlaicīga piemērošana neāuj izvairīties no nodokļu vairākķrtīgas uzlikšanas, kam atšķirībā no mētes sabiedrības rezidentes ir pakāauta mētes sabiedrība nerezidente, un tādējādi neitralizēt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma sekas, kas tika atzīts atbildē uz pirmo jautājumu un kē ir atzīts šā sprieduma 46.–48. punktā.

55 Mētes sabiedrības rezidentes var izmantot nodokļu režīmu, kas tēm āuj izvairīties no nodokļu vairākķrtīgas uzlikšanas, kē tas ir minēts šā sprieduma 37. punktā, turpretē mētes sabiedrības nerezidentes šādē veidē tiek apliktas ar nodokli par dividendēm, kuras ir izmaksājušas tēs Francijā reģistrētās filiāles.

56 Līdz ar to uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieāuj tēdu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek apliktas tikai mētes sabiedrības nerezidentes, nosakot tēm nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras izmaksē filiāles rezidentes, pat ja starp attiecīgo dalībvalsti un citu dalībvalsti ir noslēgta nodokļu konvencija, kas pieāuj nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju šajā otrajā dalībvalstē maksājamajē nodokļa summē ieskaitēt nodokli, kas ir samaksēts atbilstoši minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, ja mētes sabiedrība otrajā dalībvalstē nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto ieskaitu.

## Par tiesīšanu izdevumiem

57 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **EKL 43. un 48. pants nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, kas, tā kā tajā ir paredzēts nodoklis par mātes sabiedrībai nerezidentei samaksātajām dividendām un gandrīz pilnībā no tā atbrīvotas mātes sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību diskriminājošs ierobežojums;**
- 2) **EKL 43. un 48. pants nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek apliktas tikai mātes sabiedrības nerezidentes, nosakot tām nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā par dividendām, kuras izmaksā filiāles rezidentes, pat ja starp attiecīgo dalībvalsti un citu dalībvalsti ir noslēgta nodokļu konvencija, kas pieļauj nodokļa ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā un paredz iespēju šajā otrajā dalībvalstī maksājamajam nodokļa summā ieskaitīt nodokli, kas ir samaksāts atbilstoši minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, ja mātes sabiedrība otrajā dalībvalstī nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto ieskaitu.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – franču.