

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2021. gada 25. febru?r? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 63. pants – Kapit?la br?va aprite – Uz??mumu ien?kuma nodok?i – Divpus?jas konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu – Nodok?u uzlikšana dividend?m, kuras izmaks?jusi uz??m?jsabiedr?ba nerezidente, kurai jau ir ticis uzlikts nodoklis cit? dal?bvalst? – Piem?rot?s nodok?a atlaides maksim?l? apm?ra noteikšana – Juridiska nodok?u dubult? uzlikšana

Liet? C?403/19

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar 2019. gada 24. apr?l? pie?emto l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2019. gada 24. maij?, tiesved?b?

Société Générale SA

pret

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], tiesneši A. Kuminis [A. Kumin], T. fon Danvics [T. von Danwitz] (referents), P. Dž. Šv?rebs [P. G. Xuereb] un I. Ziemele,

?ener?ladvok?ts: P. Pikam?e [P. Pikam?e],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Société Générale SA* v?rd? – C. Rameix?Séguin, E. Meier un R. Torlet, avocats,
- Francijas vald?bas v?rd? – P. Dodeller, k? ar? E. de Moustier, A. Alidière un A. L. Desjonquères, p?rst?vji,
- V?cijas vald?bas v?rd? – R. Kanitz un J. Möller, p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – S. Jiménez García, p?rst?vis,
- It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz G. M. De Socio, avvocato dello Stato,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – C. S. Schillemans un M. Bulterman, p?rst?ves,

- Somijas valdības vārdā – *S. Hartikainen*, pārstāvis,
- Zviedrijas valdības vārdā – *H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, A. Falk* un *J. Lundberg*, pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *Z. Lavery*, pārstāve, kurai palīdz *R. Baldry, QC*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *N. Gossement*, pārstāvji,

ņemot vērā pārcēnerādvokāta uzklaušāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez cēnerādvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 63. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Société Générale SA* ir vērsusies pret *ministre de l'Action et des Comptes publics* [publiskās pārvaldes un publisko iedzēkāju ministru] (Francija) par nodokļu administrācijas lēmumu noteikt šai sabiedrībai kā fiskāli integrētas grupas, kurā ietilpst *Société Générale Asset Management (SGAM) Banque* (turpmāk tekstā – “*SGAM Banque*”), mētesuzņēmumam uzņēmumu ienākuma nodokļa papildu maksājumus par 2004. un 2005. gadā noslēgtajiem taksācijas gadiem.

Atbilstošās tiesību normas

Francijas un Itālijas konvencija

3 1989. gada 5. oktobrā Venācijā starp Francijas Republikas valdību un Itālijas Republikas valdību parakstītās Konvencijas par izvairīšanos no nodokļu dubults uzlikšanas attiecībā uz ienākuma un turības nodokļiem un krāpšanas nodokļu jomā novērstānu (turpmāk tekstā – “Francijas un Itālijas konvencija”) 10. pantā ir noteikts:

“1. Dividendes, ko sabiedrība, kas ir vienas valsts rezidente, izmaksā sabiedrībai, kas ir citas valsts rezidente, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Tomēr šīs dividendes var arī tikt apliktas ar nodokli valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ievērojot šīs valsts tiesību aktus [..].”

4 Šīs konvencijas 24. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka attiecībā uz Francijas Republiku nodokļu dubults uzlikšana tiek novērsta šādi:

“Peņģa un citi pozitīvi ienākumi, kas gēti Itālijā un tajā ir apliekami ar nodokli atbilstoši šīs konvencijas noteikumiem, ir apliekami ar nodokli arī Francijā, ja tie pienākas Francijas rezidentam. Itālijas nodoklis nav atskaitāms, lai aprēķinātu apliekamo ienākumu Francijā. Taču saņēmējam ir tiesības saņemt nodokļa atlaidi, ko atskaita no Francijas nodokļa bēzes, kurā šie nodokļi ir iekāuti. Šis nodokļa atlaide atbilst:

- attiecībā uz 10., 11., 12., 16. un 17. pantā [..] paredzētajiem ienākumiem – nodokļa summai, kas samaksāta Itālijā saskaņā ar minēto pantu noteikumiem. Tomēr tas nedrēkst pārniegt Francijas nodokļu summu, kas atbilst šiem ienākumiem [..].”

Francijas un Apvienotās Karalistes konvencija

5 1968. gada 22. maijā Londonā starp Francijas Republikas valdību un Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotās Karalistes valdību parakstītās Konvencijas par izvairīšanos no nodokļu dubults uzlikšanas un par nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem (turpmāk tekstā – “Francijas un Apvienotās Karalistes konvencija”) 9. pantā ir noteikts:

“1. a) Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir Apvienotās Karalistes rezidente, Francijas rezidentam, tiek apliktas ar nodokli Francijā.

b) Ja Francijas rezidents ir tiesīgs saņemt nodokļu atlaidi attiecībā uz šādu dividendi saskaņā ar šo panta 2. punktu, nodokli var piemērot arī Apvienotajā Karalistē [..].”

2. Ievērojot šo panta 3., 4. un 5. punktu, Francijas rezidents, kas saņem no sabiedrības, kura ir Apvienotās Karalistes rezidente, dividendes, kas ir viņa faktiskais ienākums, ja viņam Francijā ir jāmaksā nodoklis par šādu dividendi, ir tiesīgs saņemt nodokļu atlaidi, kas tām ir piesaistīta un ko fiziska persona, kura ir Apvienotās Karalistes rezidente, būtu tiesīga saņemt, ja būtu saņēmusi šīs dividendes, kā arī saņem nodokļu atlaides pārvalikumu par Apvienotās Karalistes nodokli, kas viņam jāmaksā [..].”

6 Saskaņā ar Francijas un Apvienotās Karalistes konvencijas 24. panta b) punkta ii) apakšpunktu Francijas Republikas gadījumā nodokļu dubults uzlikšana ienākumiem tiek novērsta šādi:

“Francija piešķir Francijas rezidentam, kas saņem 9. un 17. pantā minētos ienākumus Apvienotajā Karalistē un maksā nodokli Apvienotajā Karalistē saskaņā ar minēto pantu noteikumiem, nodokļu atlaidi, kas atbilst nodokļa summai, kuru maksā Apvienotajā Karalistē. Šo nodokļa atlaidi, kas nedrīkst pārsniegt Francijas nodokļu summu par iepriekš minētajiem ienākumiem, ieskaita šīs konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētajos nodokļos, kuru būz? ir iekāuti šie ienākumi [..].”

Francijas un Nīderlandes konvencija

7 1973. gada 16. martā Parīzē starp Francijas Republikas valdību un Nīderlandes Karalistes valdību parakstītās Konvencijas par dubults nodokļu uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļiem ienākuma un turības nodokļa jomā novēršanu (turpmāk tekstā – “Francijas un Nīderlandes konvencija”) 10. pantā ir noteikts:

“1. Dividendes, ko sabiedrība, kas ir vienas valsts rezidente, izmaksā sabiedrībai, kas ir citas valsts rezidente, ir aplikamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Tomēr šīs dividendes var arī tikt apliktas ar nodokli valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes, ievērojot šīs valsts tiesību aktus [..].”

8 Saskaņā ar šīs konvencijas 24. panta B punkta b) apakšpunktu Francijas Republikai nodokļu dubults uzlikšana tiek novērsta šādi:

“Attiecībā uz ienākumiem, kas paredzēti 8., 10., 11., 16. un 17. pantā un kas Norvēģijā ir aplikti ar nodokli saskaņā ar šo pantu nosacījumiem, Francija personām, kuras ir Francijas rezidentes un kuras gūst šādus ienākumus, piešķir nodokļu atlaidi, kuras summa ir vienāda ar Norvēģijā samaksāto nodokļa summu. Šis nodokļu atlaide, kas nevar būt lielāka par nodokļa summu, kura Francijā tiek iekasēta par attiecīgajiem ienākumiem, attiecas uz nodokļiem, kuri paredzēti 2. panta 3. punkta b) apakšpunktā un kuru būtībā šie ienākumi ir iekasēti [..].”

Francijas tiesības

9 *Code général des impôts* (turpmāk tekstā – “Vispārējais nodokļu kodekss”) 39. panta 1. punkta redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīmeņa, ir paredzēts:

“Neto peļņu nosaka, atskaitot visas izmaksas [..].”

10 Saskaņā ar šo kodeksa 209. panta I punkta pirmo daļu:

“Ievērojot šīs iedaļas noteikumus, peļņu, kas apliekama ar sabiedrību ienkamā nodokli, nosaka saskaņā ar 34.–45. panta noteikumiem [..] un ņemot vērā tikai peļņu, kas gūta uzņēmumos, kuri darbojas Francijā, kā arī tajos, kuru nodokļu attiecina uz Franciju saskaņā ar starptautisku konvenciju attiecībā uz nodokļu dubulto uzlikšanu. [..]”

11 Minētā kodeksa 220. panta 1. punkta ir paredzēts:

“a) Balstoties uz pierādījumiem, ieturamo nodokli no uzņēmuma vai juridiskas personas iekasējumiem kapitāla ienākumiem, kas minēti 108.–119. pantā, 238. septiņās B pantā un 1678. bis pantā, atskaita no nodokļa summas, kas uzņēmumam vai juridiskai personai jāmaksā saskaņā ar šo nodaļu.

Tomēr šāds atskaitījums nedrīkst pārsniegt šo nodokļa daļu, kas atbilst minēto ienākumu summai.

b) Attiecībā uz 120.–123. pantā minētajiem ārvalstu izcelsmes ienākumiem, atskaitāmā summa nepārsniedz nodokļu atlaides summu, kas atbilst ienākumu gūšanas vietas ārvalstīs ieturētajam nodoklim vai atlaidei, kā paredzēts starptautiskajās konvencijās. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 Francijā reģistrētā *SGAM Banque* ietilpst fiskāli integrētā grupā, kurā *Société Générale*, kas arī ir reģistrēta Francijā, ir mātesuzņēmums.

13 2004. un 2005. gadā *SGAM Banque* veica vērtspapuru aizdevumu darījumu, kuri izpaudās kā vērtspapuru ieņēmuma, ar ko aizņēmums nodrošina vērtspapurus, kurus ir aizdevusi *SGAM Banque*, kura tirdzniecībā uz laiku kļūst par emitēto vērtspapuru pašnieci. Tipveida līgumam, kas parakstīts starp *SGAM Banque* un tās līgumpartneriem, bija paredzēts, ka šai sabiedrībai principā ir jāatdod aizņēmumam vērtspapuri, kas ir līdzvērtīgi tiem, kuri ir tikuši ieņemti kā nodrošinājums, lai aizņēmums varētu saņemt ar šiem vērtspapuriem saistīto dividenžu izmaksu, un, ja tie netiek atdoti, *SGAM Banque* ir jāizmaksā aizdevumam naudas summa vai jānodod vienam pašums, kura vērtība ir vienāda ar šo dividenžu summu.

14 *SGAM Banque* veica arī fondu strukturēšanas darījumu, tostarp pārvaldot akciju grozus, kas atbilst tās līgumpartneru noteiktajiem pārvaldības profiliem. Šo darījumu kontekstā *SGAM Banque* saņēma dividendes, kas saistītas ar vērtspapuriem, kuri iekasēti šo akciju grozu sastāvā, ko tā bija iegādājusies, bet tai bija pienākums, ņemot vērā saistības, kuras tā bija uzņēmusies

pret saviem līgumpartneriem, viņiem izmaksāt summu, kas atbilst saņemto dividendžu summai, kā arī vērtpapīru vērtības pieaugumam. Savukārt tās līgumpartneri maksāja *SGAM Banque* fiksētu atbildību par akciju groza pārvaldību.

15 Abos darījumu veidos *SGAM Banque* attiecībā uz tūdu sabiedrību vērtspapīriem, kuras bija Itālijas, Apvienotās Karalistes un Nīderlandes rezidentes, saņēma dividendes, no kurām ir atskaitīti nodokļa ieturējumi ienākumu gūšanas vietā, kas attiecīgi ir samaksāti šajās dalībvalstīs. Līdz ar to *SGAM Banque* uzņēmumu ienākuma nodokļa, kurš tai bija jāmaksā Francijā par 2004. un 2005. gadā noslēgtajiem taksācijas gadiem, summā ieskaitīja nodokļa atlaides, kas atbilst šiem nodokļa ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā, pamatojoties uz Francijas un Itālijas, Francijas un Apvienotās Karalistes un Francijas un Nīderlandes konvencijām.

16 Pēc grāmatvedības pārbaudes attiecīgā nodokļu administrācija apšaubīja šo nodokļa atlaides daļas atskaitīšanu un palielināja šo uzņēmumu nodokļa summu. Ar 2011. gada 3. februāra spriedumu *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas Administratīvā tiesa] (Francija) atbrūvoja no minētā nodokļa papildu maksājumiem, kas *Société Générale* kā mētesuzņēmumam bija jāmaksā pēc šīs uzziņas. Ar 2016. gada 17. marta spriedumu *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) atcēla šo spriedumu un uzdeva šai sabiedrībai samaksāt šos papildu maksājumus.

17 Uzskatāma, ka šī tiesa bija kļūdainusies, nolemjot, ka nodokļu atlaides aprēķināšanas noteikumu piemērošana atbilst LESD 63. pantā paredzētajai kapitāla brīvībai aprītei, *Société Générale* šo spriedumu pārsūdzāja iesniedzoties *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija). Šī sabiedrība, atsaucoties uz 2013. gada 28. februāra spriedumu *Beker un Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117), kā arī 2015. gada 17. septembra spriedumu *Miljoen u.c.* (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608), apgalvo, ka tūdu sabiedrību veiktie darījumi ar ārvalstu sabiedrību vērtspapīriem, kas Francijā tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli, ir neizdevīgākā situācijā salīdzinājumā ar darījumiem par Francijas sabiedrību vērtspapīriem, pamatojoties uz nodokļu atlaides maksimālā apjoma aprēķināšanas metodi, kas paredzēta Francijas un Itālijas, Francijas un Apvienotās Karalistes un Francijas un Nīderlandes konvencijās un kas neapņemas pietiekamu mērķi atskaitīt nodokļu ieturējumu, kurš veikts ienākumu gūšanas vietās valstī, no Francijā maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa.

18 Atbilstoši iesniedzoties norādītajam no Vispārīgā nodokļu kodeksa 220. panta 1. punkta b) apakšpunkta noteikumiem izriet, ka nodokļa ieturējuma, kas veikts ienākuma gūšanas vietā ārvalstīs, atskaitīšana no Francijā maksājamā nodokļa, pamatojoties uz ārvalsts izcelsmes ienākumiem, uz kuriem atsauca šī tiesību norma, attiecas tikai uz to nodokļu atlaides summu, kas atbilst minētajam nodokļu ieturējumam ienākuma gūšanas vietā, kā tas ir paredzēts starptautiskajās nodokļu konvencijās.

19 Šajā ziņā tī precīzā, ka no Francijas un Itālijas, Francijas un Apvienotās Karalistes un Francijas un Nīderlandes konvencijām, kuras noslēgtas, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, izriet, ka tad, ja sabiedrība, kas maksā uzņēmumu ienākuma nodokli Francijā, saņem dividendes no sabiedrības, kas reģistrēta kādā no šo konvenciju dalībvalstīm, un šīs dividendes tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā šajā valstī, Francijas Republikai ir tiesības uzlikt pirmajai sabiedrībai nodokli par šīm dividendēm. Šai sabiedrībai tomēr esot tiesības uz nodokļa atlaidi, kas atskaitāma no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ja vien šis nodokļa atlaide nepārsniedz Francijas nodokļa summu, kas atbilst šādiem ienākumiem. Šajā ziņā minētā tiesa paskaidro, ka saskaņā ar Francijas tiesību m un tādēļ kā attiecīgajās konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nav nekādu pretēju noteikumu, minētās nodokļa atlaides maksimālās apmērs ir jānosaka, piemērojot visus Vispārīgā nodokļu kodeksa noteikumus – tostarp tās 39. panta 1. punktu –, kuri ir piemērojami saskaņā ar tās 209. panta I punkta pirmo daļu. Iesniedzoties

ieskat? no t? izriet, ka nodok?a atlaides maksim?l? summa ir j?nosaka, no izmaks?to dividenžu summas pirms nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? atskaitot ar š?m dividend?m saist?t?s izmaksas, iz?emot ar ?pašiem noteikumiem paredz?tus gad?jumus. Šie izdevumi ir tikai tie, kas rodas t?du v?rtspap?ru ieg?des, tur?šanas vai p?rvešanas d??, par kuriem ir sa?emtas dividendes, kas ir tieši saist?tas ar dividenžu sa?emšanu un nav uzskat?mas par kapit?la palielin?šanu.

20 Š? tiesa turkl?t atz?m?, ka iepriekš?j? punkt? atg?din?to noteikumu m?r?is ir kompens?t nelabv?l?gu situ?ciju, k?da var?tu rasties no paral?las nodok?u kompetences ?stenošanas, kas ir daž?du dal?bvalstu r?c?b?, un ka, lai ?stenotu š?du kompens?ciju, atskait?šanas maksim?lo apjomu apr??ina, piem?rojot ?rvalstu izcelsmes dividend?m, uz kur?m attiecas nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, Visp?r?j? nodok?u kodeksa visp?r?j?s ties?bu normas par izdevumu atskait?šanu.

21 Min?t? tiesa piebilst, ka izmaksas, kas atskait?tas no šo dividenžu summas pirms nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, tiek atskait?tas ar?, lai noteiktu Francij? maks?jam? uz??mumu ien?kuma nodok?a b?zi. Šie noteikumi atspogu?ojot Francijas Republikas ap?emšanas vajadz?bas gad?jum? piln?b? neiekas?t nodok?u ie??mumus, ko š? dal?bvalsts ieg?tu, apliekot ar uz??mumu ien?kuma nodokli ?rvalstu izcelsmes dividendes. Tom?r, atskaitot liel?ku nodok?u atlaidi par to, kas izriet no šo noteikumu piem?rošanas, tas var?tu novest ne tikai pie š?das atteikšan?s, bet ar? pie t?, ka Francija uz?emt?s visu vai da?u nodok?u sloga, kas uzlikts dividend?m to izcelsmes valst?.

22 Iesniedz?jtiesa turkl?t atsaucas uz Tiesas judikat?ru un it ?paši uz 2008. gada 20. maija sprieduma *Orange European Smallcap Fund* (C?194/06, EU:C:2008:289) 47. punktu, k? ar? 2018. gada 24. oktobra sprieduma *Sauvage* un *Lejeune* (C?602/17, EU:C:2018:856) 28. punktu, no kura secin?ms: Savien?bas ties?bas neuzliek dal?bvalstij pien?kumu kompens?t nelabv?l?gu situ?ciju, kas izriet no vair?kk?rt?jas nodok?u uzlikšanas, kura notiek tikai t?p?c, ka vienlaikus tiek ?stenota kompetence nodok?u jom?, kas pieder daž?d?m dal?bvalst?m, savuk?rt dal?bvalstij, kura ir nol?musi noteikt š?du kompens?ciju, š? iesp?ja ir j?izmanto atbilstoši Savien?bas ties?b?m. Turkl?t neizdev?gs nodok?u rež?ms, kas izriet no š?s kompetences sadal?juma starp div?m dal?bvalst?m un no atš?ir?b?m to nodok?u sist?m?s, nevarot tikt uzskat?ts par aizliegtu atš?ir?gu attieksmi.

23 Tom?r, t? k? nav Tiesas judikat?ras šaj? jaut?jum?, iesniedz?jtiesai ir šaubas par dal?bvalstu r?c?bas br?v?bu, kad t?s pie?em nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanas meh?nismu, kas piem?rojams gad?jum?, kad ?rvalsts izcelsmes dividendes tiek izmaks?tas sabiedr?bai rezidentei, pamatojoties uz nodok?a atlaides pieš?iršanu, kas ir atskait?ma, nep?rsniedzot rezidences valsts nodok?a summu, kura atbilst š?m dividend?m.

24 Š?dos apst?k?os *Conseil d'État* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai, ?emot v?r? [LESD 63.] pantu, apst?klis – ka [valsts ties?bu aktu] noteikumu piem?rošana, lai kompens?tu nodok?u dubulto uzlikšanu dividend?m, ko sabiedr?bai, kas maks? uz??mumu ien?kuma nodokli dal?bvalst?, kur? t? ir rezidente, izmaks? sabiedr?ba, kas ir rezidente cit? dal?bvalst?, uz kuru attiecas nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? sakar? ar š?s valsts kompetences ?stenošanu nodok?u jom?, var rad?t nelabv?l?gu situ?ciju attiec?b? pret dar?jumiem ar ?rvalstu sabiedr?bu v?rtspap?riem, ko veic sabiedr?bas, kuras maks? sabiedr?bu ien?kuma nodokli pirmaj? valst?, – noz?m?, ka t? var, izv?loties kompens?t nodok?u dubulto uzlikšanu, iet t?l?k par atteikšanas no nodok?u ie??mumiem, ko t? g?tu, apliekot ar sabiedr?bu ien?kuma nodokli min?t?s dividendes?”

Par prejudiciālo jautājumu

25 Ar uzdoto jautājumu iesniedzītiesa būtībā vālas noskaidrot, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru – stenojot sistēmu, kuras mērķis ir kompensēt nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, ko ir saņēmusi sabiedrība, kura ir gan reīstrēta šajā dalībvalstī, gan ir tās uzņēmumu ienkam nodokļa maksātāja un [par šīm dividendēm] ir samaksājusi nodokli kādā citā dalībvalstī, – šādai sabiedrībai tiek piešķirta nodokļa atlaide, kuras maksimālais apmērs nepārsniedz summu, ko šī pirmā dalībvalsts saņemtu, ja tikai šīs dividendes tiktu apliktas ar uzņēmumu ienkam nodokli, nekompensējot pilnā apmērā šajā citā dalībvalstī veiktu maksājumu.

26 Šajā ziņā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru katrā dalībvalstī, ievērojot Savienības tiesības, ir jāorganizē sava sadalītās peļņas aplikšanas ar nodokli sistēma un šajā ziņā jādefinē ar nodokli aplikamā bāze, kā arī nodokļa likme, kas ir piemērojama saņēmējam kapitāla daļu pašniekam (spriedums, 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 30. punkts, un rīkojums, 2016. gada 4. februāris, *Baudinet* u.c., C-194/15, nav publicēts, EU:C:2016:81, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

27 No tā izriet, pirmkārt, ka vienā dalībvalstī reīstrētas sabiedrības izmaksētas dividendes kapitāla daļu pašniekam citā dalībvalstī var tikt pakautas juridiskai nodokļu dubultajai uzlikšanai, ja abas dalībvalstis izvēlas stenot savu nodokļu kompetenci un likt kapitāla daļu pašniekam maksāt nodokli par šīm dividendēm (spriedums, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 168. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un rīkojums, 2016. gada 4. februāris, *Baudinet* u.c., C-194/15, nav publicēts, EU:C:2016:81, 31. punkts).

28 Otrkārt, no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas stenošanas izrietošs nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda stenošana nav diskriminājoša, nav LESD aizliegts ierobežojums (spriedums, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 169. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un rīkojums, 2016. gada 4. februāris, *Baudinet* u.c., C-194/15, nav publicēts, EU:C:2016:81, 32. punkts).

29 Šajā ziņā, tā kā Savienības tiesības to pašreizējā attīstības stadijā nenosaka vispārīgus kritērijus kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Savienībā, apstāklis, ka gan dividenžu izcelsmes dalībvalsts, gan kapitāla daļu pašnieka rezidences dalībvalsts var uzlikt šīm dividendēm nodokli, nenozīmē, ka rezidences dalībvalstij ir pienākums saskaņā ar Savienības tiesībām novērst nelabvēlīgās sekas, kas varētu rasties šādi starp divām dalībvalstīm sadalītās kompetences stenošanas dēļ (spriedums, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 170. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un rīkojums, 2016. gada 4. februāris, *Baudinet* u.c., C-194/15, nav publicēts, EU:C:2016:81, 33. punkts).

30 Tomēr, lai arī dalībvalstis divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā, šīs nodokļu kompetences sadale tomēr tām neāuj piemērot saistošus pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajam apriņķī brīvībai. Attiecībā uz divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanu dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 24. oktobris, *Sauvage* un *Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, 24. punkts, kā arī 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 25. punkts).

31 Šaj? liet? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka dividendes, ko *SGAM Banque* izmaks?jušas It?lij?, Apvienotaj? Karalist? un N?derland? re?istr?tas sabiedr?bas saist?b? ar v?rtspap?ru aizdevumu un fondu struktur?šanas dar?jumiem, ir pak?autas juridiskai nodok?u dubultajai uzlikšanai šo ien?kumu g?šanas vietas valst?s un Francijas Republik?, kura ir *SGAM Banque* rezidences valsts un kur? t? maks? uz??mumu ien?kuma nodokli, kura b?z? ir iek?auti šie ien?kumi.

32 Attiec?b? uz Francijas Republikas nodok?u uzlikšanas pilnvaru ?stenošanu vispirms no iesniedz?jtiesas nor?d?m un preciz?jumiem, ko rakstveida apsv?rumos ir sniegusi Francijas vald?ba, k? ar? *Société Générale*, izriet, ka sabiedr?bu ien?kuma nodokli par sa?emtaj?m dividend?m maks? visas sabiedr?bas rezidentes neatkar?gi no t?, vai š?s dividendes ir valsts vai ?rvalsts izcelsmes dividendes. Šie ien?kumi tiek iek?auti attiec?g?s sabiedr?bas kop?j? pe???, no kuras tiek atskait?ti ekspluat?cijas izdevumi, nenor?dot atš?ir?bu nodok?a likmei. Turkl?t šie paši noteikumi par izdevumu atskait?šanu, kas izriet no Visp?r?j? nodok?u kodeksa, esot piem?rojami šiem ien?kumiem neatkar?gi no to izcelsmes.

33 Turpinot – ir skaidrs, ka, lai gan dividendes, kas sa?emtas no It?lij?, Apvienotaj? Karalist? un N?derland? re?istr?t?m sabiedr?b?m, tiek apliktas ar uz??mumu ien?kuma nodokli, Francija pieš?ir šo dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai nodok?a atlaidi, kas ir atskait?ma no uz??mumu ien?kuma nodok?a. Š? nodok?a atlaide ir vien?da ar ien?kuma g?šanas dal?bvalst? samaks?to nodokli, un t? nevar p?rsniegt Francijas uz??mumu ien?kuma nodokli, kas atbilst šiem ien?kumiem.

34 Visbeidzot, run?jot par t?s nodok?a atlaides apr??ina k?rt?bu, kas ir atskait?ma saist?b? ar nodokli, kurš jau samaks?ts par ?rvalsts izcelsmes dividend?m, uz??mumu ien?kuma nodok?a b?ze un likme, kas atbilst tikai šiem ien?kumiem, š?iet, ir t?da pati k? uz??mumu ien?kuma nodok?a b?ze un likme, kas faktiski b?tu j?maks?, ja runa b?tu par valsts izcelsmes dividend?m. It ?paši š?iet, ka saska?? ar iesniedz?jtiesas judikat?ru konkr?ti ar dividend?m saist?t?s izmaksas, kas šaj? apr??in? tiek atskait?tas, tiek atskait?tas ar? no sabiedr?bas rezidentes kop?j?s pe??as attiec?b? uz valsts izcelsmes dividend?m, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

35 No iepriekš min?t? izriet, ka, neskarot p?rbaudi, ko veic iesniedz?jtiesai, neš?iet, ka dividendes, ko izmaks?jušas It?lij?, Apvienotaj? Karalist? un N?derland? dibin?tas sabiedr?bas, Francij? tiktu apliktas ar liel?ku uz??mumu ien?kuma nodokli, nek? tas tiek piem?rots valsts izcelsmes dividend?m.

36 Tom?r *Société Générale* rakstveida apsv?rumos apgalvo, ka šai sabiedr?bai pien?koš?s nodok?u atlaides apr??in?šanas k?rt?ba ne?aujot pietiekam? m?r? atskait?t no Francij? maks?jam? uz??mumu ien?kuma nodok?a jau dividenžu izcelsmes dal?bvalst? samaks?to nodokli, k? rezult?t? Francij? re?istr?tai sabiedr?bai tiekot rad?ta neizdev?g?ka situ?cija dar?jumiem ar sabiedr?bu nerezidenšu v?rtspap?riem sal?dzin?jum? ar dar?jumiem, kas attiecas uz sabiedr?bu rezidenšu v?rtspap?riem. No t? izrietot, ka ?rvalstu izcelsmes dividendes esot pak?autas smag?kam nodok?u slogam nek? valsts izcelsmes dividendes.

37 Šaj? zi?? ir j?konstat?, k? to ar? atz?st *Société Générale*, ka š?ds tr?kums izriet no atš?ir?b?m starp nodok?a b?zi, kas tiek piem?rota dividenžu izcelsmes dal?bvalst?s, un Francijas uz??mumu ien?kuma nodok?a b?zi, kur? ir noteikta atskait?m?s nodok?a atlaides maksim?l? robeža. Proti, no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka It?lij?, Apvienotaj? Karalist? un N?derland? samaks?tais nodoklis tika apr??in?ts, pamatojoties uz šo dividenžu bruto summu bez iesp?jas atskait?t izmaksas, savuk?rt Francij? uz??mumu ien?kuma nodokli apr??ina p?c neto principa, jo Francijas Republika at?auj atskait?t izmaksas saska?? ar Visp?r?j? nodok?u kodeksa 39. panta 1. punktu, t?d?j?di, piem?rojot min?to izdevumu atskait?jumu, neto ien?kumi

nodokļa atlaides aprēķināšanai tiek samazināti.

38 Šajā kontekstā attiecībā uz argumentu – saskaņā ar kuru kapitāla brīvībai aprītei esot pretrunā tas, ka, aprēķinot Francijas nodokļu atlaidi, tiek izmantota nodokļa bāze, kas atšķiras no tās, kuru izmanto dividenžu izcelsmes dalībvalstis, lai gan Francijas Republika un šīs dalībvalstis ir paredzējušas novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, – ir jānorāda, ka saskaņā ar šo sprieduma 26. punktu atgādājot Tiesas judikatūru katra dalībvalsts, ievievojot Savienības tiesības, var brīvi noteikt ar nodokli apliekamo bāzi, kas ir piemērojama izmaksēto dividenžu saņemtajam kapitāla daļu pašniekam.

39 Turklāt, kā Tiesa jau ir norādījusi, pamatlietā aplūkots konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu mērķis nav garantēt, lai nodoklis, kas nodokļu maksātājam ir jāmaksā vienā dalībvalstī, nebūtu augstāks par to, kas tam būtu jāmaksā citā dalībvalstī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 46. punkts).

40 Līdz ar to, kā to ir norādījusi arī Eiropas Komisija un valdības, kas ir iesniegušas rakstveida apsvērumus Tiesā, ir jāuzskata, ka tad, ja dalībvalsts nav diskriminējusi šādos jautājumos savu kompetenci nodokļu jomā, tādā nelabvēlīgā situācijā, kas izriet no nodokļu dubults uzlikšanas valsts izcelsmes dividendēm, kāda tiek aplūkota pamatlietā, rodas tādā gadījumā, ka šo dividenžu izcelsmes valstis un akcionāres sabiedrības rezidences dalībvalsts vienlaikus šādos jautājumos nodokļu kompetenci. Šādos apstākļos pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums nevar tikt uzskatīts par tādā, kas rada ar LESD 63. pantu aizliegtu kapitāla brīvības apriņķu ierobežojumu.

41 Šis secinājums nevar tikt atspoguļots ar 2013. gada 28. februāra spriedumu *Beker un Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117), kā arī 2015. gada 17. septembra spriedumu *Miljoen u.c.* (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608), uz kuriem atsaucas *Société Générale*, jo tie nav attiecināmi uz tādā situāciju kā pamatlietā, kurā nelabvēlīgā nodokļa uzlikšana valsts izcelsmes dividendēm, ko sabiedrība, kura ir rezidente, gūst no savas rezidences valsts, izriet no tā, ka šo ienākumu izcelsmes valstis un akcionāres sabiedrības rezidences dalībvalsts vienlaikus šādos jautājumos nodokļu kompetenci.

42 Šajā ziņā 2015. gada 17. septembra spriedums *Miljoen u.c.* (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608) attiecas uz dividenžu izcelsmes dalībvalsts pienākumiem saistībā ar nodokļa ieturējuma, kurš veikts ienākumu gūšanas vietā, atskaitēšanas vai atmaksēšanas mehānismu, kas piemērojams dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksājušas minētās dalībvalsts rezidentiem, savukārt lietā, kurā tika pasludināts 2013. gada 28. februāra spriedums *Beker un Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117), aplūkots aplikšana attiecas nevis uz uzņēmuma, bet uz fiziskas personas iespēju ienākumu gūšanas vietā veikto nodokļu ieturējumu atskaitīt no ienākuma nodokļa rezidences valstī, kurai ir pienākums pilnībā garantēt visas nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāja personāgo vai ģimenes situāciju. Tādējādi saskaņā ar šo atskaitēšanas mehānismu nodokļu maksātājam rezidentam ir tiesības uz personāgo un ģimenes rakstura atskaitījumiem pilnā apmērā, ja visi viņa ienākumi ir gūti viņa dzīvesvietas dalībvalstī, lai gan tas nav gadījumā, ja daļa no viņa ienākumiem ir gūta ārvalstīs. Savukārt – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, – pamatlietā izmaksu atskaitēšana nav ierobežota attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā cita dalībvalsts.

43 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauts tādā dalībvalstī tiesiskais regulējums, ar kuru – šādos jautājumos, kuras mērķis ir kompensēt nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, ko ir saņēmusi sabiedrība, kura ir gan reģistrēta šajā dalībvalstī, gan ir tās uzņēmuma ienākuma nodokļa maksātāja un [par šīm dividendēm] ir samaksājusi nodokli kādā citā dalībvalstī, – šādi sabiedrībai tiek piešķirta nodokļa atlaide, kuras maksimālais apmērs nepārsniedz summu, ko šo pirmā dalībvalsts saņemtu, ja tikai šīs dividendes tiktu apliktas ar uzņēmuma ienākuma nodokli, nekompensējot

piln? apm?r? šaj? cit? dal?bvalst? veiktu maks?jumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

44 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to tiek pie?auts t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, ar kuru – ?stenojot sist?mu, kuras m?r?is ir kompens?t nodok?u dubulto uzlikšanu dividend?m, ko ir sa??musi sabiedr?ba, kura ir gan re?istr?ta šaj? dal?bvalst?, gan ir t?s uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ja un [par š?m dividend?m] ir samaks?jusi nodokli k?d? cit? dal?bvalst?, – š?dai sabiedr?bai tiek pieš?irta nodok?a atlaide, kuras maksim?lais apm?rs nep?rsniedz summu, ko š? pirm? dal?bvalsts sa?emtu, ja tikai š?s dividendes tiktu apliktas ar uz??mumu ien?kuma nodokli, nekompens?jot piln? apm?r? šaj? cit? dal?bvalst? veiktu maks?jumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.