

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2022. gada 12. maij? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Ties?bu aktu tuvin?šana – Direkt?va 90/435/EEK – Kop?ja nodok?u sist?ma, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kuri atrodas da??d?s dal?bvalst?s – 4. pants un 7. panta 2. punkts – Ekonomiskas nodok?u dubult?s uzlikšanas dividend?m nov?ršana

Liet? C?556/20

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniedza ar 2020. gada 23. oktobra l?mumu un kas Ties? re?istr?ts taj? pa?? dien?, tiesved?b?

***Schneider Electric SE,***

***Axa SA,***

***BNP Paribas SA,***

***Engie SA,***

***Orange SA,***

***L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,***

pret

***Premier ministre,***

***Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance,***

TIESA (otr? pal?ta)

??d? sast?v?: pirm?s pal?tas priek??d?t?js A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], kas pilda otr?s pal?tas priek??d?t?ja pien?kumus, tiesneši I. Ziemele (referente), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Šv?rebs [*P. G. Xuereb*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs: C. Di Bella [*C. Di Bella*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2021. gada 8. septembra tiesas s?di,

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

– *Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA un Orange SA* v?rd? – *S. Dardour?Attali, B. Boutemy, S. Espasa?Mattei, C. Smits un C. Vannini, avocats,*

- *L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude* v?rd? – A. Madec un G. Blanluet, avocats,
- Francijas vald?bas v?rd? – É. Toutain, k? ar? E. de Moustier un A.?L. Desjonquères, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – A. Armenia un V. Uher, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2021. gada 14. oktobra tiesas s?d?, pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 90/435/EEK (1990. gada 23. j?lijs) par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s (OV 1990, L 225, 6. lpp.), 4. pantu un 7. panta 2. punktu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA*, k? ar? *L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude* (turpm?k tekst? – “*L’Air Liquide*”), no vienas puses, un *Premier ministre* (premjerministrs, Francija) un *ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance* (ekonomikas, finanšu un atvесе?ošanas ministrs, Francija), no otras puses, par pras?bu atz?t par sp?k? neesošiem administrat?vos koment?rus, kas attiecas uz *code général des impôts* (Visp?r?jais nodok?u kodekss; turpm?k tekst? – “VNK”) – redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, – 223.*sexies* pant? paredz?to priekšnodokli par ien?kumiem no kapit?la un kustamas mantas.

## **Atbilstoš?s ties?bu normas**

### **Savien?bas ties?bas**

3 Direkt?vas 90/435 trešaj? apsv?rum? bija paredz?ts:

“t? k? sp?k? esošie nodok?u noteikumi, kas regul? attiec?bas starp daž?du dal?bvalstu m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, daž?d?s dal?bvalst?s iev?rojami atš?iras un parasti ir neizdev?g?ki nek? tie noteikumi, ko piem?ro vienas un t?s pašas dal?bvalsts m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem; t? k? š? iemesla d?? daž?du dal?bvalstu sabiedr?bu sadarb?ba ir nelabv?l?g?k? st?vokl? sal?dzin?jum? ar vienas dal?bvalsts sabiedr?bu sadarb?bu; t? k? šim tr?kumam ir j?dara gals, ieviešot kop?ju sist?mu, kas atvieglin?tu sabiedr?bu grup?šanos [Kopienu m?rog?]”.

4 Š?s direkt?vas 1. panta 1. punkt? bija noteikts:

“Ikviena dal?bvalsts piem?ro šo direkt?vu:

- sadal?tai pe??ai, ko t?s valsts sabiedr?bas sa?em no saviem meitasuz??mumiem cit?s dal?bvalst?s,
- sadal?tai pe??ai, ko t?s valsts sabiedr?bas sadala citu dal?bvalstu sabiedr?b?m, kuru meitasuz??mumi t?s ir.”

5 Min?t?s direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkt? bija paredz?ts:

“1. Ja m?tesuz??mums sa?em sadal?tu pe??u t?d??, ka tam ir asoci?ts meitasuz??mums [tas ir meitasuz??muma dal?bnieks], tad, ja vien šo uz??mumu nelikvid?, m?tesuz??muma valsts vai nu:

– atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us, vai

– uzliet š?dai pe??ai nodok?us saska?? ar 5. pant? paredz?tajiem ierobežojumiem t?d? apjom?, kas nep?rsniedz attiec?g? nodok?a summu dal?bvalst?, ?aujot m?tesuz??mumam no maks?jam?s nodok?u summas atskait?t to uz??muma ien?kumu nodok?a da?u, kas attiecas uz šo pe??u, un, ja tas ir lietder?gi, tiešo pe??as nodokli [nodokli, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?], ko iekas?jusi dal?bvalsts, kur? atrodas meitasuz??mums.

2. Katra dal?bvalsts tom?r saglab? izv?les ties?bas paredz?t, ka no m?tesuz??muma pel?as, kam uzliet nodokli, nevar atskait?t maks?jumus, kas attiecas uz kapit?la da?u un zaud?jumiem, ko rada meitasuz??muma pe??as sadal?šana. Ja vad?bas izmaksas, kas attiecas uz kapit?la da?u, š?d? gad?jum? ir noteiktas k? izmaksas ar parastu [vienotu] likmi, stabili noteikt? [vienotas likmes] summa nevar p?rsniegt 5 % no meitasuz??muma sadal?t?s pe??as.”

6 Š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkt? bija noteikts:

“Pe??u, ko meitasuz??mums ir sadal?jis m?tesuz??mumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitasuz??muma kapit?la, atbr?vo no tieš? pe??as nodok?a [nodok?a, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?].”

7 Direkt?vas 90/435 6. pant? bija paredz?ts:

“M?tesuz??muma dal?bvalsts tiešo pe??as nodokli [nodokli, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?,] nevar uzliet pe??ai, ko š?da sabiedr?ba sa?em no meitasuz??muma.”

8 Saska?? ar š?s direkt?vas 7. pantu:

“1. Termins “tiešais pe??as nodoklis [nodoklis, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?]” šaj? direkt?v? neattiecas uz uz??mumu ien?kumu nodok?a priekšmaks?m [avansa maks?jumu] vai iepriekš?ju samaksu [priekšapmaksu] (*précompte*) meitasuz??muma dal?bvalstij, kas notiek saist?b? ar pe??as sadal?šanu t? m?tesuz??mumam.

2. Š? direkt?va neliedz piem?rot valstu noteikumus vai starptautiskos l?gumos ietvertus noteikumus, kas paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu divk?ršu [dubultu] nodok?u [ekonomisko] uzlikšanu dividend?m, jo ?paši noteikumus, kas attiecas uz to, k? dividendžu sa??m?jiem maks?t nodok?u kred?tus.”

9 Direkt?va 90/435 tika atcelta ar Padomes Direkt?vu 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kop?jo sist?mu nodok?u uzlikšanai, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kuri atrodas daž?d?s dal?bvalst?s (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kas st?j?s sp?k? 2012. gada 18. janv?r?. Tom?r, ?emot v?r? pamatlietas faktu norises laiku, tiem *ratione temporis* ir piem?rojama Direkt?va 90/435.

10 Direkt?vas 2011/96 4. panta 1. un 3. punkt? ir paredz?ts:

“1. Ja m?tesuz??mums vai t? past?v?gais uz??mums [iedibin?jums], pamatojoties uz m?tesuz??muma asoci?ciju [dal?bas kapit?l? attiec?b?m] ar savu meitasuz??mumu, sa?em sadal?to pe??u, m?tesuz??muma dal?bvalsts un t? past?v?g? uz??muma [iedibin?juma] dal?bvalsts, iz?emot gad?jumu, ja meitasuz??mums ir likvid?ts:

a) atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us; vai

b) uzliek š?dai pe??ai nodok?us, at?aujot m?tesuz??mumam un past?v?gajam uz??mumam [iedibin?jumam] – l?dz atbilstoš? maks?jam? nodok?a summas robežai – atskait?t no maks?jam?s nodok?a summas to uz??mumu ien?kuma nodok?a da?u, kas saist?ta ar min?to pe??u un ko samaks?jis meitasuz??mums un jebkurš zem?k? l?me?a meitasuz??mums, ar nosac?jumu, ka katr? l?men? uz??m?jsabiedr?ba un t?s zem?k? l?me?a meitasuz??mums atbilst 2. pant? min?taj?m defin?cij?m un atbilst 3. pant? noteiktaj?m pras?b?m.

[..]

3. Katra dal?bvalsts saglab? izv?les ties?bas paredz?t, ka no m?tesuz??muma pel?as, kam uzliek nodok?us, nevar atskait?t maks?jumus, kuri attiecas uz kapit?la da?u un zaud?jumiem, ko rada meitasuz??muma pe??as sadal?šana.

Ja vad?bas izmaksas, kas attiecas uz kapit?la da?u, š?d? gad?jum? ir noteiktas k? izmaksas ar vienotu likmi, noteikt? summa nevar p?rsniegt 5 % no meitasuz??muma sadal?t?s pe??as.”

### **Francijas ties?bas**

#### *Noteikumi par nodok?a kred?tu (“avoir fiscal”) un priekšnodokli*

11 VNK 158.*bis* pant? bija paredz?ts, ka person?m, kuras sa?em dividendes, ko izmaks? Francijas sabiedr?bas, šaj? zi?? rodas ien?kumi, ko veido summas, kuras t?s sa?em no sabiedr?bas, un nodok?u kred?ts (*avoir fiscal*), ko veido Valsts kases atv?rts kred?ts. Šis nodok?a kred?ts atbilda pusei no summ?m, ko faktiski izmaks?jusi sabiedr?ba.

12 Saska?? ar š? kodeksa 223.*sexies* panta 1. punkta pirmo da?u:

“[..] Ja sabiedr?bas izmaks?t?s dividendes ir g?tas no summ?m, par kur?m t? nav aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli p?c pamatlikmes [..], šai sabiedr?bai j?maks? priekšnodoklis, kas ir vien?ds ar nodok?a kred?tu, kurš paredz?ts 158.*bis* pant? un saist?ts ar š?m dividend?m. Šis priekšnodoklis j?maks? neatkar?gi no t?, kas ir dividenžu sa??m?ji.”

13 VNK 158.*bis* un 223.*sexies* pants no 2005. gada 1. janv?ra tika atcelts attiec?gi saist?b? ar sadal?tajiem vai sa?emtajiem ien?kumiem un izmantojamajiem nodok?a kred?tiem.

#### *Noteikumi par m?tesuz??mumiem piem?rojamo rež?mu*

14 VNK 145. pant? bija paredz?ts:

“1. M?tesuz??mumiem piem?rojamais nodok?u rež?ms, kas noteikts 146. un 216. pant?, ir piem?rojams sabiedr?b?m un citiem subjektiem, kuriem uz??mumu ien?kuma nodoklis tiek uzlikts p?c pamatlikmes un kuriem pieder da?as [citu sabiedr?bu] kapit?l? atbilstoši š?diem nosac?jumiem:

[..]

b. [...] kapitāla daļām jāveido vismaz 10 % no emitētas sabiedrības kapitāla; [...].”

15 VNK 146. panta 2. punkta bija noteikts:

“Ja saistībā ar mētesuzņēmuma izmaksējamo dividendēm ir jāpiemēro 223. *sexies* pants paredzētais priekšnodoklis, attiecīgā gadījumā no šā priekšnodokļa tiek atskaitīts nodokļa kredīts, kas ir saistīts ar ienākumiem no dalības kapitāla [...], kuri saņemti ne senāk kā pēdējās piecos pilnos taksācijas gados.”

16 Saskaņā ar VNK 216. pantu:

“145. pants paredzētos neto ienākumus no dalības kapitāla, kas dod tiesības uz mētesuzņēmumiem paredzēto nodokļa režīma piemērošanu [...] un ko mētesuzņēmums saņēmis finanšu gada gaitā, var atskaitīt no tās kopējās neto peļņas [...].”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

17 *Schneider Electric, Axa, Engie* un *Orange* (turpmāk tekstā kopā – “*Schneider Electric* u.c.”), kā arī *BNP Paribas* un *L’Air Liquide* iesniedza *Conseil d’État* (Valsts padome, Francija) prasību atzīt par spēkā neesošiem administratīvos komentārus par VNK 223. *sexies* pantu, kuri publicēti 1995. gada 1. novembrī pamatdokumentā ar numuriem 4 J 1321 un 4 J 1322, kā arī administratīvos komentārus, kas ietverti 2001. gada 21. marta instrukcijā 4 J?1?01 un publicēti 2001. gada 30. marta *Oficiālajā nodokļu biuletēnā* Nr. 62.

18 Prasītājas pamatlieta uzskata, ka apstrīdētajos komentāros tiek atkārtoti VNK 223. *sexies* panta noteikumi, ar kuriem tiek ieviests priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un kuri paši nav saderīgi ar Direktīvas 90/435 4. pantu, jo priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas uzskatāms par mētesuzņēmuma dalībvalsts noteiktu nodokļu pasākumu, ar ko gadījumā, ja mētesuzņēmums izmaksē dividendes, ir paredzēts iekasēt nodokli, kura bēzi veido izmaksēto dividenžu summas, tostarp tās, kas saņemtas no šā mētesuzņēmuma meitasuzņēmumiem nerezidentiem.

19 No līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu izriet, ka VNK 223. *sexies* panta noteikumi, kā tie ir interpretēti apstrīdētajos komentāros, tika piemēroti *Schneider Electric* u.c. un *L’Air Liquide* attiecībā uz 2000.–2004. taksācijas gadu saistībā ar faktu, ka tās izmaksēja summas, ko bija jāmušas no peļņas, kuru par labu tām bija sadalījuši Francijā, citās dalībvalstīs vai trešās valstīs iedibināti meitasuzņēmumi, un ka šīs sabiedrības apstrīdēja šos nodokļus attiecībā uz visu to summu.

20 Līdz ar to iesniedzējtiesa secināja, ka *Schneider Electric* u.c. un *L’Air Liquide* ir pamatojušas savu interesi celt prasību par apstrīdētajiem komentāriem. Savukārt *BNP Paribas* neesot pamatojusi personāgu interesi, kas tai šajā ziņā dotu *locus standi*, jo šā sabiedrība neesot apgalvojusi nedz to, ka tai būtu piemēroti VNK 223. *sexies* panta noteikumi, kā tie ir interpretēti minētajos komentāros, nedz to, ka tai būtu liegta priekšrocība, uz kuru varētu atsaukties personas, uz kurām attiecas šā interpretācija.

21 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka attiec?b? uz Direkt?vas 90/435 piem?rošanas jom? ietilpstojai pe??ai piem?rojamo nodok?u re??mu Francijas likumdev?js VNK 145. un 216. pant? ir izv?l?jies ??s direkt?vas 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum? paredz?to atbr?vojuma no nodok?a sist?mu ar atrunu, ka ar nodokli tiek aplikta izmaksu un maks?jumu, kas saist?ti ar m?tesuz??muma dal?bu meitasuz??mum?, kurš sadal?jis ?? pe??u, da?a, kas noteikta p?c vienotas likmes 5 % atbilstoši min?t?s direkt?vas 4. panta 2. punktam. T?gad ?? pe??a ir atbr?vota no nodok?a 95 % apm?r?.

22 ?? tiesa nor?da, ka VNK 223.*sexies* pant? paredz?tais priekšnodoklis par ien?kumiem no kapit?la un kustamas mantas tika uzlikts tikai personai, kas p?rdala t?l?k pe??u, un ka l?dz ar to, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru, ??s priekšnodoklis nav uzskat?ms par nodokli, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet? Direkt?vas 90/435 5. un 6. panta un 7. panta 1. punkta izpratn?, un par ?? jaut?jumu lietas dal?bnieki esot vienispr?tis. Turpretim min?tais priekšnodoklis par ien?kumiem no kapit?la un kustamas mantas varot ietilpt Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirm? ievilkuma piem?rošanas jom?.

23 Tom?r, t? k? VNK 223.*sexies* pant? paredz?tais priekšnodoklis par ien?kumiem no kapit?la un kustamas mantas bija viens no elementiem, kas veidoja ekonomiskas nodok?u dubultas uzlikšanas sadal?tajai pe??ai nov?ršanas meh?nismu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai uz ?? priekšnodokli neattiecas Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkts. Proti, min?tais priekšnodoklis bija maks?jams t?das pe??as sadales gad?jum?, par kuru tiek pieš?irts *avoir fiscal*, proti, nodok?a kred?ts, gad?jum?, ja ?? pe??a nav aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli atbilstoši pamatlikmei, un t? m?r?is bija nov?rst, ka ar ??iem ien?kumiem saist?tais nodok?u kred?ts b?tu nepamatots, ?emot v?r? nodok?u slogu, kas rodas dividendes izmaks?jošajam uz??mumam saist?b? ar pe??u, no kuras ??s summas tiek ieg?tas, un t?d?j?di izvair?ties no t?, ka ?? nodok?u kred?ta pieš?iršana rad?tu "neparedz?ta izdev?guma efektu" dividenžu sa??m?jam.

24 T? k? saska?? ar 2011. gada 15. septembra spriedumu *Accor* (C?310/09, EU:C:2011:581) sabiedr?bai, kas sa??musi dividendes, ir ties?bas uz nodok?a kred?tu, kurš ?auj nodrošin?t t?du pašu nodok?u re??mu dividend?m, kas sa?emtas no Francij? iedibin?t?m sabiedr?b?m, un dividend?m, kas sa?emtas no cit? dal?bvalst? iedibin?t?m sabiedr?b?m, un kurš ir atskait?ms no VNK 223.*sexies* pant? paredz?t? priekšnodok?a par ien?kumiem no kapit?la un kustamas mantas, iesniedz?jtiesai ??iet, ka ?? priekšnodok?a piem?rošana nerad?tu ??rsli Direkt?vas 90/435 m?r?a sasniegšanai.

25 ??ajos apst?k?os *Conseil d'État* (Valsts padome) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai ??du prejudici?lu jaut?jumu:

"Vai ar [Direkt?vas 90/435] 4. pantu, ?emot v?r? tostarp t?s 7. panta 2. punktu, netiek pie?auta t?da ties?bu norma k? [VNK] 223.*sexies* pants, kur?, lai pareizi ?stenotu meh?nismu, kura m?r?is ir nov?rst nodok?u ekonomisku dubultu uzlikšanu dividend?m, ir paredz?ts maks?jums, kas veicams gad?jum?, ja m?tesuz??mums p?rdala pe??u, ko tam par labu ir sadal?juši cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? iedibin?ti meitasuz??mumi?"

### **Par l?gumu atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u**

26 P?c ?ener?ladvok?tes secin?jumu nolas?šanas *Schneider Electric* u.c. un *L'Air Liquide* ar dokumentiem, kas Tiesas kancelej? iesniegti 2021. gada 22. oktobr?, l?dza saska?? ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot r?kojumu par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu.

- 27 L?guma pamatojumam *Schneider Electric* u.c. un *L'Air Liquide* vispirms nor?da, ka daži apsv?rumi par nodok?a kred?ta (*avoir fiscal*) un priekšnodok?a meh?nismu, uz kuriem ir balst?ti ?ener?ladvok?tes secin?jumi, ir k??daini.
- 28 T?l?k – *Schneider Electric* u.c. apgalvo, ka uz dažiem to argumentiem nav sniegta atbilde, un t?s apstr?d ar? ?ener?ladvok?tes secin?jumu 47. punkt? sniegto skaitlisko piem?ru.
- 29 Visbeidzot *L'Air Liquide* apgalvo, ka daži ?ener?ladvok?tes secin?jumus ietvertie argumenti ir pretrun?gi vai pat neatbilst Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkta formul?jumam, k? ar? š?s ties?bu normas sagatavošanas darbiem.
- 30 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka atbilstoši LESD 252. panta otrajai da?ai ?ener?ladvok?ts, iev?rojot piln?gu objektivit?ti un neatkar?bu, atkl?t? tiesas s?d? sniedz pamatotus secin?jumus liet?s, kur?s saska?? ar Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tiem ir vajadz?ga ?ener?ladvok?ta piedal?šan?s. Tiesai nav saistoši nedz šie secin?jumi, nedz pamatojums, ar k?du ?ener?ladvok?ts tos izdara (spriedums, 2020. gada 16. decembris, *Padome u.c./K. Chrysostomides & Co. u.c.*, C?597/18 P, C?598/18 P, C?603/18 P un C?604/18 P, EU:C:2020:1028, 58. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).
- 31 Turkl?t Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tos un Reglament? nav paredz?ta iesp?ja min?to stat?tu 23. pant? nor?d?taj?m ieinteres?taj?m person?m iesniegt apsv?rumus, atbildot uz ?ener?ladvok?ta sniegtajiem secin?jumiem (spriedums, 2021. gada 16. novembris, *Prokuratura Rejonowa w Mi?sku Mazowieckim* u.c., no C?748/19 l?dz C?754/19, EU:C:2021:931, 30. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).
- 32 L?dz ar to apst?klis, ka k?da no Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tu 23. pant? nor?d?taj?m ieinteres?taj?m person?m nepiekr?t ?ener?ladvok?ta secin?jumiem, lai k?di ar? b?tu vi?a šajos secin?jumos apl?kotie jaut?jumi, pats par sevi nevar b?t pamats mutv?rdu procesa atk?rtotai s?kšanai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 16. novembris, *Prokuratura Rejonowa w Mi?sku Mazowieckim* u.c., no C?748/19 l?dz C?754/19, EU:C:2021:931, 31. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).
- 33 Ir taisn?ba, ka Tiesa saska?? ar t?s Reglamenta 83. pantu jebkur? br?d?, uzklausi ?ener?ladvok?tu, var izdot r?kojumu par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu, it ?paši tad, ja t? uzskata, ka t? nav pietiekami inform?ta, vai ja k?ds lietas dal?bnieks p?c š?s da?as pabeigšanas ir iesniedzis zi?as par jaunu faktu, kam var b?t izš?iroša ietekme uz Tiesas nol?mumu, vai ar? ja lieta ir j?izskata, pamatojoties uz argumentu, kuru Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tu 23. pant? nor?d?tie lietas dal?bnieki vai ieinteres?t?s personas nav apsprieduši.
- 34 Tom?r konkr?taj? gad?jum? Tiesa nor?da, ka t?s r?c?b? ir visa vajadz?g? inform?cija, lai pie?emtu nol?mumu, un ka š? lieta nav j?izskata, pamatojoties uz argumentu, kas neb?tu apspriests tiesved?bas rakstveida un mutv?rdu da??. Turkl?t l?gum? par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu nav nor?d?ts neviens jauns fakts, kurš var?tu izš?iroši ietekm?t Tiesas nol?mumu šaj? liet?.
- 35 Šajos apst?k?os Tiesa, uzklausi ?ener?ladvok?tu, secina, ka nav j?izdod r?kojums par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu.

### **Par prejudici?lo jaut?jumu**

- 36 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, kur? ir noteikts, ka

m?tesuz??mumam j?maks? priekšnodoklis, ja t? akcion?riem tiek p?rdal?ta t? meitasuz??mumu izmaks?t? pe??a, k? rezult?t? tiek pieš?irts nodok?a kred?ts, gad?jum?, ja š? pe??a nav aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli p?c pamatlikmes, un – attiec?g? gad?jum? – vai uz šo tiesisko regul?jumu attiecas min?t?s direkt?vas 7. panta 2. punkts.

#### **Par Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta interpret?ciju**

37 Vispirms j?nor?da, ka no Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta izriet, ka tad, ja m?tesuz??mums sa?em sadal?tu pe??u t?d??, ka tam ir dal?ba meitasuz??muma kapit?l?, m?tesuz??muma iedibin?šan?s valsts vai nu atturas no š?s pe??as aplikšanas ar nodokli, vai ar? ?auj šim m?tesuz??mumam no maks?jam?s nodok?a summas atskait?t – nep?rsniedzot attiec?go valsts nodok?a summu – to meitasuz??muma samaks?t? nodok?a da?u, kas attiecas uz šo pe??u, un attiec?g? gad?jum? meitasuz??muma rezidences dal?bvalsts iekas?to nodokli, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?.

38 T?d?j?di Direkt?va 90/435 tieši ?auj dal?bvalst?m izv?l?ties starp atbr?vojuma no nodok?a sist?mu un nodok?u atskait?šanas sist?mu, kas attiec?gi paredz?tas t?s 4. panta 1. punkta pirmaj? un otraj? ievilkum? (spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C?389/18, EU:C:2019:1132, 31. punkts).

39 Saska?? ar l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvertaj?m nor?d?m, kas min?tas š? sprieduma 21. punkt?, Francijas likumdev?js VNK 145. un 216. pant? ir izv?l?jies piem?rot Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum? paredz?to atbr?vojuma no nodok?a sist?mu. T?tad uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ?emot v?r? šo p?d?jo min?to ties?bu normu.

40 Šaj? zi?? j??em v?r? ne tikai Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirm? ievilkuma formul?jums, bet ar? min?t?s direkt?vas m?r?i un sist?ma (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C?448/15, EU:C:2017:180, 24. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

41 Pirmk?rt, j?nor?da, ka Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirm? ievilkuma formul?jums b?t?b? ir identisks Direkt?vas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta formul?jumam, par kuru Tiesa ir nospriedusi – paredzot, ka m?tesuz??muma dal?bvalsts un t?s past?v?g? uz??muma [iedibin?juma] dal?bvalsts “atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us”, šaj? ties?bu norm? dal?bvalst?m ir aizliegts uzlikt nodok?us m?tesuz??mumam vai t? past?v?gajam uz??mumam [iedibin?jumam] saist?b? ar pe??u, kuru meitasuz??mums izmaks? savam m?tesuz??mumam, neveicot noš??rumu atkar?b? no t?, vai m?tesuz??mumam uzlikt? nodok?a iekas?jam?bas gad?jums ir pe??as sa?emšana vai t?s p?rdale (spriedums, 2017. gada 17. maijs, X, C?68/15, EU:C:2017:379, 79. punkts).

42 Otrk?rt, run?jot par Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirm? ievilkuma kontekstu, j?nor?da, ka saska?? ar š?s direkt?vas 4. panta 2. punktu katra dal?bvalsts saglab? izv?les ties?bas paredz?t, ka no aplikam?s m?tesuz??muma pe??as nav atskait?mi maks?jumi, kas attiecas uz dal?bu meitasuz??muma kapit?l?, preciz?jot – ja šaj? gad?jum? vad?bas izmaksas, kas attiecas uz min?to dal?bu, tiek noteiktas p?c vienotas likmes, tad vienotas likmes summa nevar p?rsniegt 5 % no meitasuz??muma sadal?t?s pe??as.

43 Trešk?rt, Tiesa uzskat?ja, ka š? sprieduma 41. punkt? atg?din?to konstat?jumu apstiprina Direkt?vas 2011/96 m?r?is nov?rst nodok?u dubultu uzlikšanu pe??ai, ko meitasuz??mums sadala par labu m?tesuz??mumam, m?tesuz??muma l?men?. Ta?u š?s pe??as aplikšana ar nodokli m?tesuz??muma dal?bvalst?, kas tiek veikta attiec?b? uz šo m?tesuz??mumu gad?jum?, kad m?tesuz??mums p?rdala šo pe??u, k? rezult?t? min?tajai pe??ai tiek piem?rota nodok?a likme, kas faktiski p?rsniedz š?s direkt?vas 4. panta 3. punkt? paredz?to maksimum?lo robežu 5 %,



minētās sabiedrības lēmēji izraisītu nodokļu dubultu uzlikšanu, kura ir aizliegta ar minēto direktīvu (spriedums, 2017. gada 17. maijs, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 80. punkts).

44 Ar Direktīvai 90/435 ir šāds mērķis. Kā izriet tostarp no šīs direktīvas trešā apsvēruma, šīs direktīvas mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir novērst situāciju, kad attiecībā uz dažādu dalībvalstu uzņēmumu sadarbību tiktu radīti nelabvēlīgi gēks stāvoklis salīdzinājumā ar vienas un tās pašas dalībvalsts uzņēmumu sadarbību, un tādējādi atvieglot uzņēmumu grupēšanas Savienības mērķi. Tādā minētā direktīva ir vērsta uz to, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti attiecībā uz peļņas sadali, ko meitasuzņēmums, kurš atrodas vienā dalībvalstī, veic par labu savam mātesuzņēmumam, kurš ir iedibināts citā dalībvalstī (spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Lai sasniegtu šo neitralitātes mērķi, ar Direktīvu 90/435, tostarp ar tās 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā iekārtoto normu, ir paredzēti izņēmumi no ekonomiskās nodokļu dubultas uzlikšanas šai peļņai, proti, novērst situāciju, kad sadalītā peļņa, pirmām kārtām, tiktu aplikta ar nodokli meitasuzņēmuma lēmēji un, otrām kārtām, – mātesuzņēmuma lēmēji (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Līdz ar to, tādā kā Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta tvērumā b) b) ir identisks Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā tvērumam un tādā kā šā mērķa direktīva ir vieni un tie paši mērķi, Tiesas judikatūra attiecībā uz pirmo tiesību normu ir piemērojama arī otrajai tiesību normai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 2. aprīlis, *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 34. punkts).

47 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, pirmām kārtām, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā piemērošana nav pakāauta nosacījumam par to, ka runā b) b) par kādu konkrētu nodokli, un, otrām kārtām, – ka minētās tiesību normas mērķis tādā ir novērst, ka dalībvalstis nosaka nodokļu pasākumus, kas izraisītu nodokļu dubultu uzlikšanu mātesuzņēmumam attiecībā uz peļņu, ko par labu tam sadala tādā meitasuzņēmums (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 17. maijs, *AFEP u.c.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 33. punkts).

48 Visbeidzot, Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzētais aizliegums attiecas arī uz valsts tiesisko regulējumu, kurš, lai gan ar to nav paredzēti mātesuzņēmuma saņemtais dividendes pašas par sevi aplikta ar nodokli, tomēr var izraisīt to, ka mātesuzņēmums tiek netieši aplikts ar nodokļiem par šā mērķa dividendēm (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 No tādā izriet – fakts, ka mātesuzņēmuma dalībvalsts uzliek nodokli šim mātesuzņēmumam attiecībā uz peļņu, ko par labu tam sadala tādā meitasuzņēmums, brīdī, kad šā peļņa tiek pārādāta tādā, kā rezultātā šā peļņa tiek aplikta apjomā, kas pārsniedz Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo vērtību 5 %, nozīmētu nodokļu dubultu uzlikšanu minētā mātesuzņēmuma lēmēji – pretēji šai direktīvai (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 17. maijs, *AFEP u.c.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 32. punkts).

50 Kā norādīts šā sprieduma 23. punktā, no līguma sniegtā prejudiciālu nolēmumu izriet, ka priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kāds tas izriet no VNK 223. sexies panta, bija maksājams tādā peļņas sadales gadījumā, par kuru tika pieširts nodokļa kredīts (*avoir fiscal*), gadījumā, ja šā peļņa nav aplikta mātesuzņēmuma lēmēji ar uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši pamatlikmei.

51 Tiesa jau ir konstatējusi, ka attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, priekšnodokļa piemērošanas rezultātā tiek samazināta sadalāmo dividendžu kopējā summa un ka mētesuzņēmumam, kas saņem šādas dividendes, ir vai nu jāizmaksā dividendes, kuras samazinātas par priekšnodokļa summu un kuru kopējā summa tādā ir mazāka nekā gadījumā, ja tiktu pārdatas no Francijā iedibinātiem uzņēmumiem saņemtas dividendes, vai arī jāpāņem no savām rezervām summa, kas atbilst summai, kura bija jāmaksā kē priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, tādējādi palielinot kopājo izmaksājamo dividendžu summu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 49. un 50. punkts).

52 Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, saskaņā ar VNK 223. *sexies* pantu šis priekšnodoklis atbilda nodokļa kredītam (*avoir fiscal*), kas bija piesaistīts dividendēm, kuras mētesuzņēmums izmaksājis saviem akcionāriem, un kas saskaņā ar VNK 158. *bis* pantu bija vienāds ar pusi no šīs sabiedrības faktiski izmaksātajām summām.

53 Tādējādi minētā priekšnodokļa piemērošanas rezultātā peļņa, ko mētesuzņēmums saņēmis no saviem citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, tās pārdatāšanas laikā varēja tikt aplikta ar nodokli apmērā, kas pārsniedz Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā paredzēto maksimuma robežu 5 % – pretēji šai direktīvai.

54 Šo konstatējumu nevar atspēkot iesniedzētājas norādītais apstākļi, ka sabiedrība, kuras ir saņemtas dividendes no citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibināta meitasuzņēmuma, atbilstoši LESD 49. un 63. pantam, kā tos 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) ir interpretējusi Tiesa, ir piešķiramas tiesības uz nodokļa kredītu, lai uz tiem attiektos tās pats nodokļu režīms kā uz sabiedrību, kura saņem dividendes no Francijā iedibināta meitasuzņēmuma.

55 Ir taisnība, ka Savienības tiesību normas interpretācija, ko Tiesa sniegusi, īstenojot ar LESD 267. pantu tai piešķirto kompetenci, izskaidro un precizē šīs normas nozīmi un tvērumu, kā šī norma ir vai būtu bijusi jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šādi interpretētu normu tiesa var piemērot un tiesai tā ir jāpiemēro pat tām tiesiskajām attiecībām, kas radušās un nodibinātas pirms sprieduma par līgumu sniegt interpretāciju tāi pašā laikā, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi, kuri ļauj kompetentās tiesības sēkt tiesvedībā attiecībā uz minētās tiesību normas piemērošanu (spriedums, 2020. gada 14. maijs, B u.c. (Vertikālā un horizontālā fiskālā integrācija), C-749/18, EU:C:2020:370, 60. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

56 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) Tiesa ir nospriedusi, ka LESD 49. un 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuru mērķis ir novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm un kuri ļauj mētesuzņēmumam no priekšnodokļa, kas tam ir jāmaksā, pārdaļot starp saviem akcionāriem dividendes, kuras tas saņēmis no saviem meitasuzņēmumiem, atskaitot nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar šo dividendžu izmaksāšanu, ja tās nēk no šājiem dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmuma, bet šādu iespēju nepiešķir, ja šīs dividendes ir izmaksājis meitasuzņēmums, kas iedibināts kādā citā dalībvalstī, jo šāji pārdājiem gadījumā minētās tiesību akti nedod tiesības uz nodokļa kredītu, kas būtu saistīts ar to, ka šīs meitasuzņēmums izmaksā dividendes.

57 Lai gan iesniedzētājas norāda, ka pēc 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) pasludināšanas sabiedrībai, kas ir saņēmusi dividendes no citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibināta meitasuzņēmuma, ir tiesības uz nodokļa kredītu, kas piešķirams, lai uz to attiektos tās pats nodokļu režīms kā uz sabiedrību, kura saņem dividendes no Francijā iedibināta meitasuzņēmuma, tomēr nav strīda par to, ka nav pieņemts neviens leģislatīvs vai reglamentājošs akts, lai precizētu šo nodokļa kredīta

pieširšanas nosacījumus. Iesniedzējtiesa turklāt neizklāsta kārtību, ko valsts tiesas piemēro minētā nodokļa kredīta aprīcināšanai.

58 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kuri iekasēti dalībvalstī pretēji Savienības tiesību normām, ir Savienības tiesību normas – kā tās ir interpretējusi Tiesa – attiecīgajām personām piešķirto tiesību sekas un papildinājums (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Tāpat ir jākonstatē, ka nodokļa kredīts, kura mērķis ir novērst valsts tiesiskā regulējuma nesaderību ar LESD 49. un 63. pantu, kādu to – atbilstoši tam, ko tiesas sēdē Tiesā apgalvoja *Schneider Electric* u.c., – vairākus gadus pēc nodokļu kredīta (*avoir fiscal*) un priekšnodokļa sistēmas atcelšanas bija paredzējušas valsts tiesas, nevar novērst šā tiesiskā regulējuma sekas, kas nav saderīgas ar Direktīvu 90/435.

60 Vispirms iespēja saņemt šādu nodokļa kredītu citastarp ir pakāauta nosacījumam, ka nodokļu maksātāji šajā ziņā uzskatīti administratīvu procesā un tiesvedībā un ka tie spēj sniegt nepieciešamos pierādījumus, ko nodokļu iestādes ir tiesīgas pieprasīt, lai izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajos tiesību aktos paredzētie nodokļu priekšrocības piešķiršanas nosacījumi un līdz ar to – vai minētā priekšrocība ir vai nav jāpiešķir (spriedums, 2018. gada 4. oktobris, Komisija/Frāncija (Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas), C-416/17, EU:C:2018:811, 58. punkts).

61 Jāatgādina, ka dalībvalstīs nav tiesīgas no Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma izrietošs priekšrocības piešķiršanu pakāaut nosacījumiem, kuri nav paredzēti šajā direktīvā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 Turklāt, kā norāda Eiropas Komisija, ja tiktu ņemts vērā šāds nodokļa kredīts, tas būtībā nozīmētu, ka dividendēm, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem, kuri ir citas, nevis attiecīgās dalībvalsts rezidenti, tiktu piemērota atskaitēšanas metode.

63 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka atbrīvojuma sistēmas vai atskaitējuma sistēmas izvēle ne vienmēr rada vienu un to pašu rezultātu attiecībā uz sabiedrību, kura saņem dividendes, un ka dalībvalsts, kura, transponējot direktīvu, ir izvēlējusies vienu no tajā paredzētajām alternatīvajām sistēmām, nevar atsaukties uz sekām vai ierobežojumiem, kas varētu izrietēt no otras sistēmas ieviešanas (spriedums, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 48. un 50. punkts).

64 Visbeidzot, kā tiesas sēdē atzina Francijas valdība, pat ņemot vērā nodokļa kredītu, varēja pastāvēt priekšnodokļa atlikums, it paši gadījumā, ja citā dalībvalstī, kas nav Frāncija, iekasētā nodokļa likme ir bijusi zemāka par Francijas nodokli.

65 Līdz ar to Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka tad, ja mētesuzņēmums saviem akcionāriem pārdala peļņu, ko izmaksājuši tie meitasuzņēmumi un kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, šim mētesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis gadījumā, kad šā peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes, ja summas, kas jāmaksā kā priekšnodoklis, pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto maksimuma robežu 5 %.

#### **Par Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta interpretāciju**

66 Iesniedzējtiesa tomēr vēlās noskaidrot, vai uz valsts tiesisko regulējumu – kurā ir noteikts,

ka m?tesuz??mumam j?maks? priekšnodoklis, ja t? akcion?riem tiek p?rdal?ta t? meitasuz??mumu izmaks?t? pe??a, k? rezult?t? tiek pieš?irts nodok?a kred?ts, gad?jum?, kad š? pe??a nav aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli p?c pamatlikmes, – attiecas Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkts.

67 Atbildot uz šo jaut?jumu, vispirms j?nor?da, ka no Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkta formul?juma izriet, ka š?s ties?bu normas piem?rošanas joma attiecas ne tikai uz nodokli, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?, k?ds ir paredz?ts š?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? un 6. pant?. Proti, atš?ir?b? no min?t?s direkt?vas 7. panta 1. punkta, kas tieši attiecas uz nodokli, kurš ieturams ien?kumu izcelsmes viet?, t?s 7. panta 2. punkt? ir vien?gi paredz?ts, ka š? direkt?va neietekm? t?du valsts ties?bu normu vai l?gumos ietvertu noteikumu piem?rošanu, kuri paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u ekonomisko dubulto uzlikšanu dividend?m, it ?paši t?du noteikumu piem?rošanu, kuri attiecas uz nodok?u kred?tu izmaksu dividenžu sa??m?jiem.

68 Šaj? zi?? Francijas vald?ba nor?da, ka no Direkt?vas 90/435 sagatavošanas darbiem izriet, ka š?s direkt?vas 7. panta noteikumi, kas nebija iek?auti s?kotn?j? Komisijas iesniegtaj? priekšlikum? direkt?vai, tika iek?auti šaj? dokumenta projekt?, apspriežot to starp dal?bvalst?m p?c Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot?s Karalistes iniciat?vas, lai nodrošin?tu, ka tie aptver uz??mumu ien?kuma nodok?a avansu (*advance corporation tax*) un meh?nismus, kas ir saistoši atbilstoši l?gumu noteikumiem. Šo 7. panta teksta priekšlikumu esot atbalst?jusi Francijas deleg?cija, un š? panta redakcija esot preciz?ta, lai tas tieši attiektos uz priekšnodokli. No turpm?kajiem sagatavošanas darbiem izrietot, ka, pie?emot Direkt?vas 90/435 7. pantu, Savien?bas likumdev?ja m?r?is ac?mredzami ir bijis izsl?gt no t?s piem?rošanas jomas tostarp Francij? past?vošos priekšnodok?a un nodok?a kred?ta (*avoir fiscal*) meh?nismus.

69 J?atg?dina, pirmk?rt, ka dal?bvalstu Eiropas Savien?bas Padom? paustajiem nodomiem nepiem?t juridiska v?rt?ba, ja tie nav atspogu?oti ties?bu norm?s. Proti, š?s ties?bu normas paredz?tas attiec?gaj?m person?m, kam ir j?uzticās to saturam atbilstoši tiesisk?s droš?bas principa pras?b?m (spriedums, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C?247/08, EU:C:2009:600, 39. punkts).

70 Otrk?rt, nav str?da par to, ka termins “priekšnodoklis” Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkt? nav lietots, savuk?rt š?s direkt?vas 7. panta 1. punkt? ir nor?d?ts, ka šaj? direkt?v? lietotais j?dziens “tiešais pe??as nodoklis [nodoklis, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?]” neietver uz??mumu ien?kuma nodok?a avansa maks?jumu vai iepriekš?ju samaksu (*précompte*) meitasuz??muma atrašan?s dal?bvalstij, kas notiek saist?b? ar pe??as sadal?šanu t? m?tesuz??mumam. Pamatliet? apl?kotais priekšnodoklis nenoz?m? aplikšanu ar nodokli par labu meitasuz??muma atrašan?s dal?bvalstij, bet gan izpaužas k? par labu m?tesuz??muma atrašan?s dal?bvalstij veicamais maks?jums, kas j?veic p?d?jai min?tajai sabiedr?bai. L?dz ar to no Direkt?vas 90/435 7. panta formul?juma neizriet, ka pamatliet? apl?kotais priekšnodoklis b?tu izsl?gts no š?s direkt?vas piem?rošanas jomas.

71 Turpin?jum?, run?jot par Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkta kontekstu, nevar izsl?gt, ka t?s 7. panta 1. punkt? paredz?tie gad?jumi b?tu j??em v?r?, lai noteiktu pirm?s min?t?s ties?bu normas tv?rumu. Tom?r š?s direkt?vas 7. panta 2. punkta piem?rošanas jomas ierobežojums, saska?? ar kuru tas attiektos tikai uz nodok?iem, kas iekas?ti dividendes sadaloš? meitasuz??muma atrašan?s valst?, t?pat tieši neizriet no š? 2. punkta poz?cijas šaj? 7. pant? sal?dzin?jum? ar min?t? panta 1. punktu.

72 Ir taisn?ba, ka šaj? zi?? Tiesa ir nospriedusi – t? k? Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkts veido atk?pi no š?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? paredz?t? visp?r?j? principa par aizliegumu sadal?tajai pe??ai piem?rot nodokli, kas ieturams ien?kumu izcelsmes viet?, šis 7. panta 2. punkts ir interpret?jams šauri (spriedums, 2010. gada 24. j?nijs, *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe*

, C?338/08 un C?339/08, EU:C:2010:364, 45. punkts).

73 Tom?r, t? k? lietas, kur?s pasludin?ts 2010. gada 24. j?nija spriedums *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe* (C?338/08 un C?339/08, EU:C:2010:364), k? ar? 2003. gada 25. septembra spriedums *Océ van der Grinten* (C?58/01, EU:C:2003:495), uz kuru veikta atsauce pirmaj? min?taj? spriedum?, attiecas uz Direkt?vas 90/435 5. panta 1. punkta piem?rošanu, no min?tajiem spriedumiem nevar secin?t, ka Tiesa tajos b?tu ie??musi nost?ju par neiesp?jam?bu atsaukties uz š?s direkt?vas 7. panta 2. punktu attiec?b? uz citiem nodok?iem, kuriem nepiem?t ietur?juma ien?kumu izcelsmes viet? iez?mes, tostarp k? atk?pi no min?t?s direkt?vas 4. pant? ietvertajiem noteikumiem.

74 L?dz ar to, lai noteiktu, vai valsts tiesiskais regul?jums – kur? ir noteikts, ka m?tesuz??mumam j?maks? priekšnodoklis, ja t? akcion?riem tiek p?rdal?ta t? meitasuz??mumu izmaks?t? pe??a, k? rezult?t? tiek pieš?irts nodok?a kred?ts, gad?jum?, kad š? pe??a nav aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli p?c pamatlikmes, – ir atz?stams par “valstu noteikumiem vai l?gumos ietvertiem noteikumiem, kas paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u [ekonomisko] dubulto uzlikšanu dividend?m, jo ?paši noteikumiem saist?b? ar nodok?u kred?tu izmaksu dividenžu sa??m?jiem”, visbeidzot ir j?apl?ko Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkta m?r?is, k? ar? m?r?is, ko tiecas sasniegt ar šo direkt?vu kopum?.

75 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkts ?auj vien?gi saglab?t ?pašu valsts ties?bu norm?s vai l?gumos paredz?to rež?mu piem?rošanu, ja tie atbilst š?s direkt?vas m?r?im (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 102. punkts) un paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u ekonomisko dubulto uzlikšanu dividend?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 3. apr?lis, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C?27/07, EU:C:2008:195, 49. punkts).

76 ?emot v?r? šo m?r?i, nodok?u maks?jumu var uzskat?t par t?du, kas ietilpst Direkt?vas 90/435 7. panta 2. punkta piem?rošanas jom?, tikai tad, ja š? nodok?u maks?juma piem?rošana neatce? t?du valsts ties?bu normu vai l?gumos paredz?to noteikumu sekas, kas paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u ekonomisko dubulto uzlikšanu dividend?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 24. j?nijs, *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe*, C?338/08 un C?339/08, EU:C:2010:364, 46. punkts).

77 It ?paši konkr?tais nodok?u maks?jums ir j?v?rt? nevis izol?ti, bet gan kop? ar citiem t?da meh?nisma elementiem, uz ko attiecas valsts ties?bu normas vai l?gumos ietvertie noteikumi, kuri paredz?ti, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u ekonomisko dubulto uzlikšanu dividend?m, un ar kuriem – tieš? saist?b? – ir ieviests šis nodok?u maks?jums (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 87. un 88. punkts).

78 Konkr?taj? gad?jum? iesniedz?jtiesa nor?da, ka priekšnodoklis par ien?kumiem no kapit?la un kustamas mantas, k?ds tas izriet no VNK 223.*sexies* panta, bija viens no elementiem, kas veidoja ekonomiskas nodok?u dubultas uzlikšanas sadal?tajai pe??ai nov?ršanas meh?nismu, kura m?r?is bija nov?rst to, ka tad, ja tiek sadal?ta pe??a, k? rezult?t? tiek pieš?irts nodok?a kred?ts, gad?jum?, kad š? pe??a nav aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli p?c pamatlikmes, ar šiem ien?kumiem saist?tais nodok?u kred?ts b?tu nepamatots, ?emot v?r? nodok?u slogu, kas rodas dividendes izmaks?jošajam uz??mumam saist?b? ar pe??u, no kuras š?s summas tiek ieg?tas, un t?d?j?di izvair?ties no t?, ka š? nodok?u kred?ta pieš?iršana rad?tu “neparedz?ta izdev?guma efektu” dividenžu sa??m?jam.

79 Proti, k? izriet no VNK 158.*bis* panta, m?tesuz??mumam, kas sa??ma dividendes no meitasuz??muma rezidenta, šo dividenžu d?? tika pieš?irts nodok?a kred?ts (*avoir fiscal*), kas bija vien?ds ar pusi no š? meitasuz??muma rezidenta izmaks?taj?m dividend?m. Turpretim š?ds

nodokļa kredīta netika piešķirts saistībā ar dividendēm, ko izmaksāja meitasuzņēmums nerezidents (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 42. punkts).

80 Tādējādi Tiesa konstatēja, ka, izmaksājot dividendes, ko meitasuzņēmums saņēma no meitasuzņēmumiem rezidentiem, nodokļa kredīts bija atskaitāms no maksājamo priekšnodokļa un tādējādi minētās priekšnodoklis nesamazina kopējo maksājamo dividenžu summu. Turpretim dividenžu, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem nerezidentiem, gadījumā, tā kā meitasuzņēmumam nebija piešķirts nodokļa kredīts par šīm dividendēm, līdz ar priekšnodokļa piemērošanu samazinājās kopējā izmaksājamo dividenžu summa (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 49. punkts).

81 Līdz ar to nevar apstrīdēt, ka VNK 223. *sexies* pantā paredzētās priekšnodoklis tika ieviests tieši saistībā ar sabiedrību rezidentu izmaksāto dividenžu saņēmējiem piešķirto nodokļu kredītu un ka tas tādējādi iekļūst tādā valsts tiesību normu saturā, kuru mērķis bija novērst vai samazināt nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm, gadījumos, kad sabiedrības rezidentes izmaksāja šīs dividendes saņēmējiem rezidentiem.

82 Tomēr, lai gan šo tiesību normu mērķis bija novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm valsts līmenī, minētā priekšnodokļa piemērošanas rezultātā – kā atgādināts šī sprieduma 53. punktā – peļņa, ko meitasuzņēmums saņēmis no saviem citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, tās pārdalīšanas laikā varēja kļūst par nodokļu ekonomiskās dubultas uzlikšanas objektu.

83 Pirmkārt, ja nodokļu maksājumu – kura piemērošana atcelta tādā valsts tiesību normā, kas paredzēta, lai novērstu vai samazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm, sekas, – nevar uzskatīt par tādām, kas ietilptu Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta piemērošanas jomā, kā tas atgādināts šī sprieduma 76. punktā, tad *a fortiori* minētā tiesību norma nevarētu attiekties uz nodokļu maksājumu, kura piemērošana jāauj īstenot šādu nodokļu dubulto uzlikšanu.

84 Otrkārt, kā atgādināts šī sprieduma 44. un 45. punktā, Direktīvas 90/435 mērķis ir novērst situāciju, kad attiecībā uz dažādu dalībvalstu uzņēmumu sadarbību tiktu radīts nelabvēlīgs stāvoklis salīdzinājumā ar vienas un tās pašas dalībvalsts uzņēmumu sadarbību, un izvairīties no ekonomiskās nodokļu dubultas uzlikšanas peļņai, ko meitasuzņēmums sadala par labu meitasuzņēmumam, meitasuzņēmuma līmenī, proti, novērst situāciju, kad sadalītā peļņa, pirmām kārtām, tiktu aplikta ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī un, otrām kārtām, – meitasuzņēmuma līmenī.

85 Līdz ar to mehānisms, kura piemērošanas rezultātā peļņa, ko meitasuzņēmums saņem no saviem citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, tās pārdalīšanas laikā kļūst par ekonomiskās nodokļu dubultas uzlikšanas objektu, tāpat neatbilst Direktīvas 90/435 mērķim. Kā atgādināts šī sprieduma 75. punktā, ar šīs direktīvas 7. panta 2. punktu ir paredzēts saglabāt valsts tiesību normās vai līgumos paredzēto režīmu piemērošanu tad, ja tie atbilst šīs direktīvas mērķim.

86 Visbeidzot, treškārt, kā norādīts šī sprieduma 54. un 57. punktā, ir taisnība, ka meitasuzņēmumiem ir tiesības uz tādām summām atmaksu, kas nodrošinātu, ka Francijā iedibināto to meitasuzņēmumu izmaksājamo dividendēm un citās dalībvalstīs iedibināto to meitasuzņēmumu izmaksājamo dividendēm, ko minētie meitasuzņēmumi pārdala tālāk, tiek piemērots viens un tas pats nodokļu režīms, kā tas ir prasīts LESD 49. un 63. pantā. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādēm, kas atgādinātas šī sprieduma 57. punktā, šī atmaksa izpaužas kā nodokļu kredīts, kas piešķirts atbilstoši tiesu praksei.

87 Tomēr tādā tiesiskā regulējuma piemērošana, kuras rezultātā peļņa, ko mēģina saņemt no saviem citādbalstītiem meitasuzņēmumiem, kļūst par ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas objektu tās pārdaļšanas laikā, nevar tikt uzskatīta par saderīgu ar Direktīvas 90/435 mērķi pat tad, ja šīs dubults nodokļu uzlikšanas sekas, iespējams, varētu mazināt, izmantojot vāļku pieprasījumu atmaksāt nepamatoti samaksātās summas, pamatojoties uz šo summu maksājuma nesaderību ar LESD 49. un 63. pantu.

88 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka tad, ja mēģina saņemt saviem akcionāriem pārdaļā peļņu, ko izmaksājuši tie meitasuzņēmumi un kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, šim mēģinājumam jāmaksā priekšnodoklis gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienkamā nodokli pēc pamatlīkmes, ja summas, kas jāmaksā kā priekšnodoklis, pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 %. Uz šādu tiesisko regulējumu neattiecas minētās direktīvas 7. panta 2. punkts.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

89 Attiecībā uz pamatlīkmes pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palātā) nospriež:

**Padomes Direktīvas 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopju nodokļu sistēmu, ko piemēro mēģina saņemt un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka tad, ja mēģina saņemt saviem akcionāriem pārdaļā peļņu, ko izmaksājuši tie meitasuzņēmumi un kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, šim mēģinājumam jāmaksā priekšnodoklis gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienkamā nodokli pēc pamatlīkmes, ja summas, kas jāmaksā kā priekšnodoklis, pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 %. Uz šādu tiesisko regulējumu neattiecas minētās direktīvas 7. panta 2. punkts.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – franču.