Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 25. jūlijā [1]

Lieta C-416/17

Eiropas Komisija
pret

Francijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – LESD 49. pants, 63. pants un 267. panta trešā daļa – Nodokļu vairākkārtēja uzlikšana – Atšķirīga attieksme atkarībā no zemāka līmeņa meitasuzņēmuma rezidences valsts – Prasības attiecībā uz pierādījumiem, ar ko pamato tiesības uz priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu – Tiesību uz atmaksāšanu maksimālais apmērs – Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) – Valsts tiesa, kas lemj pēdējā instancē – Valsts judikatūra, kas neatbilst Tiesas spriedumam – Pienākums uzdot prejudiciālu jautājumu

I. Ievads

1. Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka Francijas Republika ir saglabājusi diskriminējošu un nesamērīgu attieksmi pret mātesuzņēmumiem Francijā, kas saņem dividendes no meitasuzņēmumiem Francijā, un mātesuzņēmumiem Francijā, kas saņem dividendes no ārvalstu meitasuzņēmumiem, tādējādi pārkāpjot Savienības tiesības, kā Tiesa tās interpretējusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Kā Komisija pati apkopojusi savā prasības pieteikumā, tā pārmet Francijas Republikai, ka tā savas pēdējās instances administratīvās tiesas, proti, *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) judikatūrā ir atteikusies pilnībā izpildīt 2011. gada 15. septembra spriedumu *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Komisijas ieskatā *Conseil d'État* spriedumi, kas pieņemti pēc 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ir judikatūra, saskaņā ar kuru tiks vērtēti *visi* nelikumīgi iekasēta priekšnodokļa atmaksas pieteikumi, kurus iesniegušas puses, kas ir *Accor SA* līdzīgā situācijā.

1 Oriģinālvaloda – franču.

3. Atbilstoši Komisijas prasības pieteikumam Tiesai tādējādi ir jāizsakās par diviem atsevišķiem jautājumiem: pirmkārt, par to, vai tāda priekšnodokļa atmaksāšanas kārtība, kas iekasēts par dividendēm, kuras izmaksājuši meitasuzņēmumi nerezidenti, ir saderīga ar Savienības tiesībām, kā Tiesa tās interpretējusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), un, otrkārt – un pirmo reizi saistībā ar prasību sakarā ar pienākumu neizpildi, – par tiesas, kuras nolēmumi nav pārsūdzami, pienākuma uzdot prejudiciālu jautājumu pārkāpumu [2].

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Francijas tiesības

4. Saskaņā ar *code général des impôts* (Vispārīgais nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – "*CGI*") 158. *bis* panta I daļu, redakcijā, kas bija spēkā taksācijas gados, kuri tika aplūkoti lietā, kurā pieņemts 2011. gada 15. septembra spriedums *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581):

"Personām, kuras saņem dividendes, ko izmaksā Francijas sabiedrības, šajā sakarā ir ienākumi, ko veido:

a) summas, ko tās saņem no sabiedrības;

b) nodokļa kredīts, ko veido Valsts kases atvērts kredīts.

Šis nodokļa kredīts ir vienāds ar pusi no summām, ko faktiski izmaksājusi sabiedrība.

[..]"

5. *CGI* 146. panta 2. punktā, redakcijā, kas bija spēkā taksācijas gados, kuri tika aplūkoti lietā, kurā pieņemts 2011. gada 15. septembra spriedums *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), bija paredzēts:

"Ja saistībā ar mātes sabiedrības izmaksātajām dividendēm ir jāpiemēro 223.*sexies* pantā paredzētais priekšnodoklis, attiecīgā gadījumā no tā tiek atskaitīts nodokļa kredīts, kas ir piemērojams ienākumiem no dalības kapitālā [..], kuri ir saņemti ne senāk kā pēdējos piecos pilnos taksācijas gados."

6. *CGI* 223.*sexies* panta 1. punkta pirmajā daļā, redakcijā, kas izrietēja no 1998. gada 30. decembra Likuma Nr. 98-1266 par 1999. gada finansēm [3] un kas bija piemērojama dividenžu izmaksāšanai pēc 1999. gada 1. janvāra, bija paredzēts:

"Ievērojot 209.*quinquies* un 223.H panta normas, ja sabiedrības izmaksātās dividendes ir gūtas no summām, par kurām tā nav aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli pēc standarta likmes, kas paredzēta 219. panta I daļas otrajā daļā, šai sabiedrībai ir jāmaksā priekšnodoklis, kurš ir vienāds ar nodokļa atlaidi, kura ir aprēķināta saskaņā ar 158.*bis* panta I daļu."

2 Lai arī Komisija bija uzsākusi procedūru par pienākumu neizpildi pret Zviedrijas Karalisti ar pamatojumu, ka *Högsta domstolen* (Augstākā tiesa, Zviedrija) sistemātiski nepilda savu pienākumu uzdot prejudiciālu jautājumu (skat. Komisijas argumentēto atzinumu 2003/2161 (2004. gada 12. oktobris) [C(2004)3899]), – bet tāds, kā savā iebildumu rakstā pamatoti norāda Francijas Republika, nav *Conseil d'État* gadījums –, tā neuzsāka procesa tiesvedības posmu. Turklāt, lai gan prasības pieteikumā lietā, kurā tika pieņemts 2003. gada 9. decembra spriedums Komisija/Itālija (C-129/00, EU:C:2003:656), Komisija lūdza atzīt, ka, atstājot spēkā likuma pantu "tādā veidā, kādā to interpretē un piemēro administratīvās iestādes un tiesas", Itālija nav izpildījusi Līgumā paredzētos pienākumus, nebija norādīts neviens iebildums, kurš būtu pamatots īpaši ar LESD 267. pantu. Visbeidzot, lai gan lietā, kurā pieņemts 2009. gada 12. novembra spriedums Komisija/Spānija (C-154/08, nav publicēts, EU:C:2009:695), tika uzdots jautājums par to, vai Komisijas prasības pieteikums attiecas uz LESD 267. panta pārkāpumu, Komisija skaidri norādīja Tiesai, ka tas tā nav (minētā sprieduma 65. punkts).

3 *JORF*, 1998. gada 31. decembris, 20050. lpp.

B. 2011. gada 15. septembra spriedums Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. Ar 2001. gada 21. decembra sūdzību *Accor* lūdza Francijas nodokļu administrācijai atmaksāt priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kas bija samaksāts saistībā ar saņemtajām dividendēm, ko laikā no 1998. līdz 2000. gadam bija izmaksājuši tā meitasuzņēmumi, kuri reģistrēti citās dalībvalstīs. Tā kā šāda veida atmaksa spēkā esošajos tiesību aktos bija paredzēta tikai attiecībā uz dividenžu saņemšanu no Francijas teritorijā reģistrēta meitasuzņēmuma, lūgums tika noraidīts.

8. Pēc lūguma noraidīšanas *Accor* cēla prasību *tribunal administratif de Versailles* (Versaļas Administratīvā tiesa, Francija), kas to pilnībā apmierināja. Tā kā prasība, ko *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* (budžeta, valsts uzskaites un civildienesta ministrs) bija cēlis par minēto spriedumu, ar *cour administrative d'appel de Versailles* (Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa, Francija) spriedumu tika noraidīta, minētais ministrs iesniedza *Conseil d'État* kasācijas sūdzību par šo spriedumu. Ar 2009. gada 3. jūlija spriedumu tā vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

9. Savā 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) Tiesa konstatēja, ka atšķirībā no dividendēm, kas nāk no meitas sabiedrībām, kuras ir rezidentes, Francijas tiesību akti neļāva ņemt vērā nodokļu uzlikšanu meitas sabiedrības, kas izmaksā dividendes, līmenī, bet tajā pašā laikā dividendes, kuras saņemtas gan no meitas sabiedrībām, kas ir rezidentes, gan no tām, kas nav rezidentes, to tālākās sadalīšanas gadījumā bija pakļautas prasībai samaksāt priekšnodokli [4]. Tiesas ieskatā, ņemot vērā nelabvēlīgo attieksmi, kāda paredzēta attiecībā uz dividendēm, kuras saņemtas no citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības, salīdzinājumā ar attieksmi pret dividendēm, kas saņemtas no meitas sabiedrības, kura ir rezidente, mātes sabiedrībai varētu zust motivācija veikt uzņēmējdarbību ar citās dalībvalstīs reģistrētu meitas sabiedrību starpniecību [5].

10. Pēc tam Tiesa atgādina judikatūru, saskaņā ar kuru, ja peļņai, kas ir pamatā ārvalsts izcelsmes dividendēm, dividenžu izmaksātājas sabiedrības valstī tiek uzlikts *mazāks* nodoklis nekā dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī samaksātais nodoklis, šai pēdējai valstij ir jāpiešķir nodokļa atlaide, kuras kopsummai ir jāatbilst dividenžu izmaksātājas sabiedrības tās reģistrācijas valstī samaksātajam nodoklim, savukārt, ja šai peļņai dividenžu izmaksātājas sabiedrības valstī uzliek nodokli, kas ir *lielāks* nekā dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalsts iekasētais nodoklis, šai pēdējai valstij ir pienākums piešķirt tikai tik lielu nodokļa atlaidi, kāda ir sabiedrību ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai [6].

11. Tiesa no tā secināja, ka attiecībā uz tādu režīmu kā apstrīdētais Francijas režīms, ja dalībvalstij tiem, kas saņem dividendes no citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, būtu jāpiešķir nodokļa kredīts, kas vienmēr ir vienāds ar pusi no šo dividenžu summas, šīm dividendēm rezultātā tiktu piemērota labvēlīgāka attieksme nekā dividendēm, kas nāk no pirmās dalībvalsts, ja nodokļa likme, kurai pakļauta šo dividenžu izmaksātāja sabiedrība savā reģistrācijas valstī, ir zemāka nekā pirmajā dalībvalstī piemērojamā nodokļa likme [7].

4 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 49. punkts).

5 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 51. punkts).

6 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 89. un 90. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

7 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 91. punkts).

12. Tā uzskatīja, ka dalībvalstij līdz ar to ir jābūt iespējai noteikt sabiedrību ienākuma nodokļa summu, kas iekasēta dividenžu izmaksātājas sabiedrības reģistrācijas dalībvalstī un attiecībā uz kuru ir jāpiešķir nodokļa kredīts dividenžu saņēmējai mātes sabiedrībai; šajos apstākļos tā lēma, ka nepietiek ar pierādījumu par to, ka dividenžu izmaksātājai sabiedrībai tās reģistrācijas valstī ir uzlikts nodoklis attiecībā uz peļņu, kas ir pamatā izmaksātajām dividendēm, iesniegšanu, nesniedzot informāciju par nodokļa, ar ko faktiski tikusi aplikta minētā peļņa, raksturu un likmi [8].

13. Šim nolūkam Tiesa piebilda, ka prasītajiem pierādījumiem ir jāļauj dalībvalsts nodokļu iestādēm skaidri un precīzi noteikt, vai ir izpildīti nosacījumi nodokļa atlaides saņemšanai. Tā tomēr precizēja, ka šiem pierādījumiem nav jābūt kādā īpašā formā, jo vērtējumu nedrīkst veikt pārāk formāli, un pieprasījums sniegt šos pierādījumus ir jāiesniedz tiesību aktos noteiktajā administratīvo vai grāmatvedības dokumentu glabāšanas termiņā, kas paredzēts meitas sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts tiesībās [9], ņemot vērā, ka no nodokļu maksātāja nevar prasīt, lai tas iesniegtu dokumentus, "kuri attiecas uz laikposmu, kas būtiski pārsniedz tiesību aktos noteikto pienākuma glabāt administratīvos vai grāmatvedības dokumentus ilgumu" [10].

14. Tādējādi Tiesa nosprieda, ka:

"1) LESD 49. un 63. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus – tādus kā pamata lietā aplūkojamie –, kuru mērķis ir novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu dividendēm un kuri ļauj mātes sabiedrībai no priekšnodokļa, kas tai ir jāmaksā, sadalot tālāk starp saviem akcionāriem dividendes, kuras tā ir saņēmusi no savām meitas sabiedrībām, atskaitīt nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar šo dividenžu izmaksāšanu, ja tās nāk no šajā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības, bet šādu iespēju nepiešķir, ja šīs dividendes ir izmaksājusi meitas sabiedrība, kas ir reģistrēta kādā citā dalībvalstī, jo šajā pēdējā gadījumā minētie tiesību akti nedod tiesības uz nodokļa kredītu, kas būtu saistīts ar to, ka šī meitas sabiedrība izmaksā dividendes;

[..]

3) līdzvērtības un efektivitātes principi pieļauj, ka tādu summu atmaksāšana mātes sabiedrībai, kas nodrošinātu vienāda nodokļu režīma piemērošanu dividendēm, ko izmaksājušas šīs sabiedrības Francijā reģistrētās meitas sabiedrības, un dividendēm, ko izmaksājušas tās citās dalībvalstīs reģistrētās meitas sabiedrības, un ko mātes sabiedrība sadala tālāk, tiek pakļauta nosacījumam, ka nodokļa maksātājs sniedz pierādījumus, kas ir tikai tā rīcībā un kas attiecībā uz katru strīdus dividendi cita starpā norāda uz faktiski piemēroto nodokļa likmi un faktiski samaksāto nodokļa summu par ienākumiem, kurus ir guvušas meitas sabiedrības, kas atrodas citās dalībvalstīs, lai gan par meitas sabiedrībām, kuras atrodas Francijā, šādi pierādījumi, kas ir zināmi administrācijai, netiek pieprasīti. Šos pierādījumus tomēr var prasīt iesniegt tikai ar nosacījumu, ka nav praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti sniegt pierādījumus par to, ka citās dalībvalstīs reģistrētās meitas sabiedrības ir samaksājušas nodokli, cita starpā ņemot vērā minēto dalībvalstu tiesību normas saistībā ar nodokļu dubultas ekonomiskās uzlikšanas novēršanu un maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa uzskaiti, kā arī administratīvo dokumentu glabāšanu. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti pamata lietā."

8 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 92. punkts).

9 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 99. un 101. punkts).

10 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 101. punkts).

C. Conseil d'État 2012. gada 10. decembra spriedumi

15. Pēc 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) saņemšanas *Conseil d'État* pieņēma divus spriedumus, kuros tā noteica virkni nosacījumu, ar kādiem var tikt atmaksāts priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības. Ir runa par 2012. gada 10. decembra spriedumiem *Rhodia* [11] un *Accor* [12] (turpmāk tekstā – "*Conseil d'État* spriedumi").

16. Attiecībā, pirmkārt, uz priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanas apmēru *Conseil d'État* spriedumos ir paredzēts, ka:

– gadījumā, ja par dividendi, kuru Francijas mātesuzņēmumam izmaksājis kāds no tā meitasuzņēmumiem, kas reģistrēts citā dalībvalstī, šim pēdējam uzņēmumam nav uzlikts nodoklis, zemāka līmeņa meitasuzņēmuma samaksāts nodoklis nav jāņem vērā, nosakot priekšnodokli, kas atmaksājams mātesuzņēmumam [13], un

– ja izmaksātāja sabiedrība savā dalībvalstī ir samaksājusi faktisku nodokli ar likmi, kas augstāka par parasto Francijas nodokļa likmi, proti, 33,33 %, nodokļa kredīta summa, uz kādu tā var pretendēt, nevar būt augstāka par trešdaļu no dividendēm, ko tā ir saņēmusi un izmaksājusi [14].

17. Attiecībā, otrkārt, uz atmaksāšanas pieteikumu pamatojumam sniegtajiem pierādījumiem minētajos spriedumos ir atzīta:

– priekšnodokļa deklarāciju piemērojamība, nosakot to dividenžu summu, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem, kuri reģistrēti ārpus Francijas [15];

– nepieciešamība saglabāt visus elementus, kas apliecina pieteikuma pamatotību visā procedūras laikā; tiesību aktos paredzētā glabāšanas termiņa beigšanās neatbrīvo no šī pienākuma [16].

III. Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

18. Pēc *Conseil d'État* spriedumiem Komisija saņēma vairākas sūdzības par priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanas nosacījumiem. Par šīm sūdzībām notika informācijas apmaiņa starp Komisijas dienestiem un Francijas Republikas kompetentajām iestādēm procedūrā EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Tā kā šī informācijas apmaiņa nesniedza Komisiju apmierinošu rezultātu, tā nolēma uzsākt procedūru par pienākumu neizpildi, kas paredzēta LESD 258. pantā. Tādējādi Komisija 2014. gada 27. novembrī nosūtīja Francijas Republikai brīdinājuma vēstuli, kurā tā noteica no *Conseil d'État* spriedumiem izrietošās prasības, kas var būt Savienības tiesību pārkāpums.

11 FR:XX:2012:317074.20121210.

12 FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 Skat. *Conseil d'État* spriedumus, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 29. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 24. punkts).

14 Skat. *Conseil d'État* spriedumus, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 44. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 40. punkts).

15 Skat. *Conseil d'État* spriedumus, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 24. un 25. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 19. un 20. punkts).

16 Skat. *Conseil d'État* spriedumus, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 35. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 31. punkts).

20. 2015. gada 26. janvāra atbildē Francijas Republika noraidīja tai pārmestos iebildumus. Uzskatot, ka sniegtās atbildes nav apmierinošas, Komisija 2016. gada 29. aprīlī nosūtīja Francijas Republikai argumentētu atzinumu, kurā tā pieprasīja veikt pasākumus, lai panāktu atbilstību šim atzinumam divu mēnešu laikā pēc tā saņemšanas.

21. Tā kā Francijas Republika nemainīja savu nostāju, Komisija nolēma celt šo prasību sakarā ar pienākumu neizpildi, pamatojoties uz LESD 258. pantu.

22. Rakstveida procesa laikā Francijas Republika iesniedza iebildumu rakstu, uz kuru Komisija atbildēja, iesniedzot replikas rakstu. Francijas Republika iesniedza arī atbildes rakstu uz repliku. Turklāt abām pusēm bija iespēja sniegt mutvārdu apsvērumus 2018. gada 20. jūnija tiesas sēdē.

IV. Par Francijas Republikai pārmesto pienākumu neizpildi

23. Komisija savu prasību pamato ar četriem iebildumiem. Pirmie trīs attiecas uz ierobežojumiem, kas izrietot no *Conseil d'État* spriedumiem un kas esot pretrunā Savienības tiesībām, kā tās interpretējusi Tiesa 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Ceturtais iebildums attiecas uz pienākumu, kas esot noteikts *Conseil d'État* kā tiesai, kas lemj pēdējā instancē, iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par Savienības tiesību interpretāciju.

A. Par pirmo iebildumu attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu ierobežojumu saistībā ar to, ka netiek ņemti vērā nodokļi, ko samaksājuši zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kas nav Francija

1. Lietas dalībnieku argumenti

24. Komisijas ieskatā no *Conseil d'État* spriedumiem izriet, ka Francijas iestādes priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanas vajadzībām atsakās ņemt vērā nodokļus, kurus samaksājuši zemāka līmeņa meitasuzņēmumi nerezidenti. Līdzdalības virknē, kurā visi uzņēmumi ir Francijas Republikā, zemāka līmeņa meitasuzņēmuma starpposma uzņēmumam samaksātas dividendes dodot tiesības uz nodokļa kredītu, kas paredzēts visa priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas kompensēšanai šo pašu ienākumu tālākas sadalīšanas gadījumā. Ja starpposma uzņēmums šīs dividendes izmaksā tālāk mātesuzņēmumam, šī jaunā izmaksāšana atkal dodot tiesības uz nodokļa kredītu, kas saistīts ar dividendēm un paredzēts tādai pašai priekšnodokļa kompensēšanai gadījumā, ja mātesuzņēmums tālāk sadala dividendes. Tādējādi tiekot pilnīgi neitralizēta nodokļu dubulta uzlikšana.

25. No tā izrietot atšķirīga attieksme atkarībā no izmaksātāja meitasuzņēmuma juridiskās adreses, jo nodokļu dubulta uzlikšana tiekot pilnīgi neitralizēta tikai gadījumā, ja zemākā līmeņa meitasuzņēmums ir reģistrēts Francijā. Komisijas ieskatā neesot neviena objektīva iemesla, kas pamatotu to, ka Francijas Republika neneitralizē starpposma uzņēmuma iesaistīšanos tāpēc, ka dividenžu izcelsme ir ārpus Francijas.

26. Francijas valdība neapstrīd, ka saskaņā ar *Conseil d'État* spriedumiem priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanas sistēma neļauj neitralizēt nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko zemāka līmeņa meitasuzņēmums izmaksā meitasuzņēmumam nerezidentam. Tomēr tā norāda, ka valsts sistēma nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai nodrošinot šo novēršanu tikai attiecībā uz katru izmaksātāju uzņēmumu. Katrai dalībvalstij esot tiesības brīvi organizēt savu nodokļu uzlikšanas sistēmu – ar nosacījumu, ka tā nerada diskrimināciju. To darot, dalībvalstīm neesot pienākuma pielāgot savu nodokļu sistēmu pārējo dalībvalstu sistēmām.

27. Šajā gadījumā Francijas nodokļu tiesiskais regulējums neļaujot no mātesuzņēmuma maksājamajiem nodokļiem atskaitīt tā zemāka līmeņa meitasuzņēmumu rezidentu samaksātos nodokļus. Nodokļa kredīts mātesuzņēmumam tiekot piešķirts tikai saistībā ar nodokļiem, kas uzlikti izmaksātāja meitasuzņēmuma peļņai. Līdz ar to Francijas Republikai neesot pienākuma nodrošināt, lai, aprēķinot nepamatoti iekasēta priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu, tiktu ņemta vērā to zemāka līmeņa meitasuzņēmumu aplikšana ar nodokļiem, kuri izmaksājuši dividendes. Tas, ka zemāka līmeņa meitasuzņēmuma dividenžu izmaksāšana citam meitasuzņēmumam tiek aplikta ar nodokli, izrietot no citas valsts, ne Francijas Republikas, nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas, un Francijas Republikai neesot pienākuma to labot.

28. Turklāt, ņemot vērā, ka Francijas sistēma nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai nav organizēta, izmantojot zemāka līmeņa meitasuzņēmuma jēdzienu, dividenžu izmaksāšanas gadījumā iekasētā nodokļa atskaitīšana esot iespējama tikai attiecībā uz uzņēmumu, kurš saņem minētās dividendes. Tādējādi Francijas sistēma esot jānošķir no Lielbritānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājuma (*advance corporation tax*) sistēmas, kas aplūkota lietās, kuras ir pamatā 2006. gada 12. decembra spriedumam *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) un 2012. gada 13. novembra spriedumam *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Atšķirībā no Lielbritānijas sistēmas, kas aplūkota lietās, kurās ir pieņemti šie spriedumi, apstrīdētajā Francijas tiesiskajā regulējumā neesot ņemta vērā nodokļu uzlikšana zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem neatkarīgi no tā, vai tie ir rezidenti vai nav; šī tiesiskā regulējuma pamatā esot loģika par nodokļu uzlikšanas atvieglošanu katrā attiecīgajā posmā, nevis loģika par grupas aplikšanu ar nodokļiem.

2. Vērtējums

29. Atbildot uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ko *Conseil d'État* tai bija uzdevusi lietā, kurā tika pieņemts 2011. gada 15. septembra spriedums *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Tiesa lēma, ka "LESD 49. un 63. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus [..], kuru mērķis ir novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu dividendēm un kuri ļauj mātes sabiedrībai no priekšnodokļa, kas tai ir jāmaksā, sadalot tālāk starp saviem akcionāriem dividendes, kuras tā ir saņēmusi no savām meitas sabiedrībām, atskaitīt nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar šo dividenžu izmaksāšanu, ja tās nāk no šajā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības, bet šādu iespēju nepiešķir, ja šīs dividendes ir izmaksājusi meitas sabiedrība, kas ir reģistrēta kādā citā dalībvalstī, jo šajā pēdējā gadījumā minētie tiesību akti nedod tiesības uz nodokļa kredītu, kas būtu saistīts ar to, ka šī meitas sabiedrība izmaksā dividendes".

30. Pamatojoties uz to, ka Savienības tiesībās to pašreizējā stadijā nav noteikti vispārīgi kritēriji kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Eiropas Savienībā [17], Francijas Republika piedāvā formālu, ierobežojošu un, manuprāt, kļūdainu veidu, kā būtu piemērojama atbilde, kas sniegta uz pirmo prejudiciālo jautājumu lietā, kurā pieņemts 2011. gada 15. septembra spriedums *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Taisnība, dalībvalstij nav pienākuma pielāgot savu nodokļu sistēmu dažādajām pārējo dalībvalstu nodokļu sistēmām, tostarp lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ciktāl tās tiesiskais regulējums nav diskriminējošs [18]. Tomēr šajā lietā situācijā, kas attiecas tikai uz valsts teritoriju, nodokļu dubultas uzlikšanas neesamība attiecībā uz mātesuzņēmumu ir skaidrojama tikai ar to, ka visos līdzdalības ķēdes "posmos", ko veido Francijā reģistrēti uzņēmumi, secīgi tiek piešķirts nodokļa kredīts, kas paredzēts visa priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas kompensēšanai šo pašu ienākumu tālākas sadalīšanas gadījumā.

17 Skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 68. punkts).

18 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 8. decembris, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 39. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. punkts).

32. Līdz ar to, lai gan ir taisnība, ka nav arī atļauts Francijā reģistrētu zemāka līmeņa meitasuzņēmumu samaksātos nodokļus tieši atskaitīt no mātesuzņēmuma maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa, šāda atskaitīšana tomēr izrādās nevajadzīga, ievērojot visu piemērojamo nodokļu sistēmu.

33. Francijas Republikas apgalvotā diskriminācijas neesamība tādējādi izriet no 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) Tiesas uzrādītās nodokļu sistēmas mākslīgas vai vismaz formālas – jo uzmanība tiek pievērsta tikai vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas pēdējam posmam – interpretācijas.

34. Turklāt no Tiesas judikatūras skaidri izriet, ka dalībvalstij nav pienākuma kompensēt nodokļu slogu, kas radies no citas dalībvalsts vai citas trešās valsts īstenotās nodokļu kompetences, ar nosacījumu, ka tā neīsteno savu kompetenci attiecībā uz ienākošajām dividendēm, tās neapliekot ar nodokli un neņemot vērā kā citādi attiecībā uz šo dividenžu saņēmēju sabiedrību. Turpretī, ja šī pati dalībvalsts nolemj aplikt šīs dividendes ar nodokli, tai – savas nodokļu uzlikšanas robežās – ir jāņem vērā nodokļu slogs, kas izriet no citas dalībvalsts nodokļu kompetences īstenošanas [19].

35. Šajā saistībā Francijas Republikai nevar piekrist, kad tā apgalvo, ka Tiesa 2012. gada 13. novembra spriedumā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707) esot tikai konstatējusi diskriminācijas pastāvēšanu Lielbritānijas tiesību aktos, nenosakot prasību jebkurā nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai paredzētā sistēmā ņemt vērā zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem uzliktos nodokļus.

36. Kā precizē pati Francijas Republika, šis spriedums ir turpinājums pirmajam Tiesas spriedumam, kurā tā vispārēji un abstrakti, neatsaucoties uz aplūkojamo Lielbritānijas tiesisko regulējumu, ir atgādinājusi, ka, "lai arī kāda būtu pieņemtā sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai dubultās ekonomiskās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai, Līgumā garantētajai brīvajai apritei ir pretrunā, ka dalībvalstī pret ārvalsts izcelsmes dividendēm ir mazāk labvēlīga attieksme nekā pret valsts izcelsmes dividendēm, izņemot, ja šī atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli" [20].

37. Tam, ka šajās lietās aplūkojamajā Lielbritānijas nodokļu sistēmā bija paredzēta atbrīvojuma sistēma attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā uzņēmumi rezidenti, un atskaitīšanas sistēma attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā uzņēmumi nerezidenti, savukārt Francijas regulējumā ir paredzēta atskaitīšanas sistēma neatkarīgi no tā, kāda ir izmaksāto dividenžu izcelsme, un izmaksāto dividenžu pilnīga aplikšana ar nodokli, kas apvienota ar nodokļa kredītu, katrā dividenžu izmaksāšanas un atkārtotas izmaksāšanas posmā, nav nozīmes.

38. Princips, kas tika atgādināts 2006. gada 12. decembra spriedumā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) un kopš tā laika vēl ticis apstiprināts, ir pienākums piemērot tādu pašu attieksmi dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības nerezidentes, ja dalībvalstī pastāv sistēma nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai gadījumos, kad sabiedrības rezidentes izmaksā dividendes rezidentiem [21].

19 Šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 85. un 86. punkts).

20 Spriedums, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 46. punkts).

21 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 72. punkts); 2011. gada 30. jūnijs, *Meilicke* u.c. (C-262/09, EU:C:2011:438, 29. punkts), kā arī 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 65. punkts).

39. Šajos apstākļos Tiesa lēma, ka "[LESD 49. un 63. pantam] ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kuros sabiedrībai rezidentei, kura saņem dividendes no citas sabiedrības rezidentes, ir atļauts atskaitīt no pirmās sabiedrības maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa avansa summas minētā nodokļa summu, ko avansā ir samaksājusi otrā sabiedrība, lai gan tās sabiedrības rezidentes gadījumā, kura saņem dividendes no sabiedrības nerezidentes, šāds atskaitījums nav atļauts attiecībā uz šīs pēdējās sabiedrības savā rezidences valstī samaksāto nodokli par sadalīto peļņu" [22].

40. Tiesa īpaši skaidri izteicās pamatojumā un atbildē, kas sniegta uz otro un ceturto prejudiciālo jautājumu, kuri tika uzdoti lietā, kurā pieņemts 2012. gada 13. novembra spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707): LESD 49. un 63. pants nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, runājot vienīgi par ārvalsts izcelsmes dividendēm, netiek ņemts vērā nodoklis par sadalīto peļņu [23]. Šajā saistībā nozīme ir tam, ka minētā peļņa tiek aplikta ar nodokli, nevis tam, vai sabiedrībai nerezidentei, kas izmaksā dividendes savai mātessabiedrībai rezidentei, pašai ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis [24].

3. Secinājums par pirmo iebildumu

41. No iepriekš minētā izriet, ka, atsakoties ņemt vērā nodokļus, ko samaksājuši zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kas nav Francija, lai gan kārtība, kas piemērojama Francijā reģistrētiem zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem, tiem ļauj izmaksāt starpposma uzņēmumam dividenžu saņēmējam dividendes, kas atbrīvotas no tiem uzliktā nodokļa maksas, Francijas Republika turpina diskrimināciju, kuru Tiesa konstatējusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Par otro iebildumu attiecībā uz to prasību nesamērīgo raksturu, kuras noteiktas saistībā ar pierādījumiem, ar ko pamato tiesības uz nelikumīgi iekasēta priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu

1. Lietas dalībnieku argumenti

42. Komisija savu otro iebildumu sadala trijās daļās.

43. Pirmajā daļā Komisija uzskata, ka *Conseil d'État* spriedumi pieprasa atbilstību starp, pirmkārt, grāmatvedības dokumentiem, kas saistīti ar izmaksātajām dividendēm, un, otrkārt, meitasuzņēmumu kopsapulces protokoliem, kuros konstatēta gūtā peļņa sadalāmo dividenžu veidā. Tomēr lielākajai daļai Francijā nereģistrēto meitasuzņēmumu kopsapulces protokolā ir konstatēta "sadalāmās peļņas" sadalīšana, kas izriet no grāmatvedības rādītājiem, kuri aptver visus iepriekšējos nesadalītos uzkrājumus, kā arī iepriekšējā finanšu gada rezultātu. Šajos apstākļos esot ļoti grūti, pat neiespējami noteikt, vai izmaksātā dividende izriet no konkrēta grāmatvedības rezultāta.

44. Otrajā daļā Komisija pārmet, ka *Conseil d'État* spriedumos ir noteikts, ka tiesības uz priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu ir atkarīgas no tā, vai iepriekš ir iesniegta deklarācija par priekšnodokli, kurā būtu noteiktas priekšnodoklī samaksātās summas par dividenžu izmaksāšanu. Tomēr, ņemot vērā, ka uzņēmumi rezidenti nevarēja saņemt nodokļa kredītu

22 Spriedums, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, rezolutīvās daļas 2. punkts).

23 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 71. punkts).

24 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 73. punkts). Tiesa no tā secināja, ka "atbildes uz otro un ceturto jautājumu, kas tika uzdoti [lietā, kurā pieņemts] [2006. gada 12. decembra] spriedum[s] [*Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)], neietekmē konstatējums, saskaņā ar kuru ārvalsts sabiedrību ienākuma nodokli, kas jāmaksā par peļņu, no kuras tiek izmaksātas dividendes, sabiedrība nerezidente nav samaksājusi vai nav samaksājusi pilnībā, pārskaitot minētās dividendes sabiedrībai rezidentei, bet to ir samaksājusi sabiedrība dalībvalsts rezidente, kas ir pirmās minētās sabiedrības tieša vai netieša meitassabiedrība" (74. punkts).

par priekšnodokli, kas maksājams saistībā ar dividenžu izmaksāšanu no meitasuzņēmuma nerezidenta, no šiem uzņēmumiem nevarot prasīt, lai tie būtu uzrādījuši šīs dividendes savā priekšnodokļa deklarācijā. Balstoties uz mātesuzņēmuma veikto izvēli priekšnodokļa samaksā, *Conseil d'État* spriedumos neesot ievērotas prasības, kas izriet no līdzvērtības un efektivitātes principiem, kuri regulē valsts kārtību attiecībā uz tādu valsts nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības.

45. Trešajā daļā Komisija apstrīd ierobežojumu, kas pamatots ar prasību iesniegt pierādījumus pēc to tiesību aktos paredzētā glabāšanas termiņa beigām. Tā kā *Conseil d'État* spriedumos ir norādīts, ka tiesību aktos paredzētā dokumentu glabāšanas termiņa beigas neatbrīvo uzņēmumu, kurš prasa nelikumīgi iekasēta priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu, no pienākuma iesniegt visus elementus, kas apliecina tā pieteikuma pamatotību, šie spriedumi esot pretrunā efektivitātes principam.

46. Iesākumā Francijas valdība uzsver, ka 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) ir skaidri precizēts, ka priekšnodokļa atmaksāšana ir pakļauta uzņēmumu prasītāju pienākumam sniegt pierādījumu, izmantojot visus līdzekļus, par viņu meitasuzņēmumu to reģistrācijas dalībvalstī samaksātajiem nodokļiem. Šajā kontekstā *Conseil d'État* spriedumi atšķiroties ar īpaši atvērtu pieeju, jo tajos esot pieļauti jebkāda veida dokumenti, kas uzņēmumiem ļauj pierādīt savu meitasuzņēmumu nerezidentu maksāto nodokļu likmi.

47. Attiecībā uz otrā iebilduma pirmo daļu šī valdība atgādina, ka *Conseil d'État* spriedumos nav pieprasīts pierādījums tam, ka nodoklis, kura atskaitīšana tikusi prasīta, ir uzlikts dividendēm, kas attiecas uz konkrētu finanšu gadu. Tādējādi esot ņemti vērā uzliktie nodokļi par dividendēm kopumā neatkarīgi no to izcelsmes finanšu gada.

48. Turklāt tas, ka lietās, kurās pieņemti *Conseil d'État* spriedumi, šī tiesa pamatojās uz meitasuzņēmumu nerezidentu kopsapulces protokoliem, esot izrietējis no tā, ka attiecīgie uzņēmumi bija iesnieguši šādus dokumentus, lai pierādītu nodokļu likmi, kas bija uzlikta sadalītajām dividendēm.

49. Attiecībā uz otrā iebilduma otro daļu Francijas valdība uzsver, ka priekšnodokļa deklarācijās ir jābūt parādītām visām dividenžu izmaksām neatkarīgi no tā, vai tās attiecas uz meitasuzņēmumiem Francijā vai meitasuzņēmumiem nerezidentiem. Turklāt, ņemot vērā, ka priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas maksāšana tiek prasīta tikai dividenžu atkārtotas izmaksāšanas gadījumā, dividendes, par kurām tiek prasīts pierādījums par nodokļa summu, noteikti ir šādas atkārtoti izmaksātas dividendes.

50. Attiecībā uz otrā iebilduma trešo daļu – *Conseil d'État* spriedumos neesot ticis pieprasīts sniegt pierādījumus pēc to tiesību aktos noteiktā glabāšanas termiņa beigām. *Conseil d'État* esot pamatojusi savu vērtējumu ar attiecīgo uzņēmumu iesniegtajiem dokumentiem, kuru vidū bijuši šādi pierādījumi.

51. Katrā ziņā nodokļu maksātājam, kurš iesniedzis sūdzību nodokļu jomā, esot pienākums saglabāt visus nepieciešamos dokumentus, kas pamato viņa pieteikuma pamatotību, līdz administratīvā un tiesas procesa iznākumam neatkarīgi no to tiesību aktos noteiktā glabāšanas termiņa.

2. Vērtējums

a) Par meitasuzņēmumu dividenžu izmaksātāju kopsapulču protokolu izmantošanu

52. Komisijas ieskatā *Conseil d'État* spriedumos esot pieprasīta atbilstība starp, pirmkārt, grāmatvedības dokumentiem, kas saistīti ar izmaksātajām dividendēm, un, otrkārt, meitasuzņēmumu kopsapulces protokoliem, kuros konstatēta gūtā peļņa sadalāmo dividenžu veidā.

53. Es nepiekrītu šādai aplūkojamo spriedumu interpretācijai. Lai gan ir tiesa, ka *Conseil d'État* min neiespējamību atsaukties uz samaksātajiem nodokļiem, kas nebūtu saistīti ar summām, kuras norādītas meitasuzņēmumu dividenžu izmaksātāju kopsapulces protokolos, tā to dara, lai norādītu uz ministra aizstāvēto nostāju [25]. Tāpat no *Conseil d'État* spriedumiem neizriet, ka šādu dokumentu iesniegšana būtu šīs tiesas saistošas prasības sekas.

54. Katrā ziņā, lai arī *Conseil d'État* izmantoja kopsapulces protokolus, šķiet, ka tie tika izmantoti kā daļa no elementu kopuma [26]. Administratīvo tiesu nolēmumi, ko Francijas Republika min par piemēru savā atbildes rakstā uz repliku, apstiprina šo *Conseil d'État* spriedumu interpretāciju. Tādējādi otrā iebilduma pirmā daļa man nešķiet pamatota.

b) Par prasību pēc iepriekšējas priekšnodokļa deklarēšanas

55. Komisija uzskata, ka, pretnostatot izvēli, ko mātesuzņēmums veicis, samaksājot priekšnodokli, ar šo samaksāšanu saistītās deklarācijas brīdī, *Conseil d'État* spriedumos nav ievērotas prasības, kas izriet no līdzvērtības un efektivitātes principiem.

56. Netiek apstrīdēts, ka Francijā reģistrētiem mātesuzņēmumiem nebija tiesību saņemt nodokļa kredītu no to meitasuzņēmumiem nerezidentiem saņemto dividenžu dēļ. Turpretī ne tikai no atbildes, ko Francijas Republika sniegusi uz 2014. gada 26. novembra brīdinājuma vēstuli, bet arī no valsts ziņotāja secinājumiem saistībā ar *Conseil d'État* spriedumiem izriet, ka Francijā reģistrētajiem mātesuzņēmumiem bija pienākums savā priekšnodokļa deklarācijā norādīt no saviem meitasuzņēmumiem nerezidentiem nākušās dividendes. Saskaņā ar valsts ziņotāja secinājumiem, ja arī pastāvēja kāda juridiska nenoteiktība, tā neattiecās uz deklarēšanas pienākumu, bet tikai uz izmaksāto dividenžu tiesisko regulējumu.

57. Atmaksāšana ir iespējama tikai ar nosacījumu, ka, izmaksājot dividendes, ticis samaksāts priekšnodoklis. Šajos apstākļos, ņemot vērā, ka visas dividendes noteikti ir jādeklarē, *Conseil d'État*, lemjot, ka mātesuzņēmumiem nebija pamata apgalvot, ka to parakstītās deklarācijas tām nebūtu saistošas, nav rīkojusies pretēji līdzvērtības un efektivitātes principiem.

58. Otrā iebilduma otrā daļa līdz ar to man nešķiet pamatota. 2001. gada 8. marta spriedums *Metallgesellschaft* u.c. (C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134), uz kuru atsaukusies Komisija, nevar likt grozīt šo konstatējumu, jo prasības, kas bija pamatā šim spriedumam, bija prasības par zaudējumu atlīdzību, kam tika pretnostatīta nodokļu maksātāju bezdarbība un rūpības trūkums.

c) Par pierādījumu tiesību aktos noteiktā glabāšanas termiņa izbeigšanās ietekmi

59. Visbeidzot Komisija pārmet Francijas Republikai, ka tā ierobežo priekšnodokļa atmaksāšanu, pieprasot iesniegt pierādījumus pēc to tiesību aktos noteiktā glabāšanas termiņa beigām.

25 Skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 47. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 41. punkts).

26 Skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 49. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 43. un 50. punkts). Turklāt spriedumā *Accor* nav atsauces ne uz vienu konkrētu protokolu. Turklāt, lai arī *Conseil d'État* lietā, kurā pieņemts spriedums *Accor*, pamatojās uz dažiem kopsapulces protokoliem, tā to darīja gan tāpēc, lai noraidītu daļu no sasaistes, ko bija minējusi prasītāja, gan lai atspēkotu ministra apgalvojumu (skat. spriedumu, 2012. gada 10. decembris, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, 43., 50. un 56. punkts).

60. *Conseil d'État* spriedumos ir uzskatīts, ka "uzņēmumam, kurš ir iesniedzis sūdzību ar mērķi saņemt priekšnodokļa atmaksāšanu, ir pienākums saglabāt visus elementus, kas apliecina pieteikuma pamatotību visā procedūras laikā, un tiesību aktos paredzētā glabāšanas termiņa beigšanās neatbrīvo no šī pienākuma" [27].

61. Man nešķiet, ka šī pieeja būtu pretrunā robežām, ko Tiesa ir noteikusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Šajā spriedumā Tiesa pieļāva, ka nodokļu maksātājam ir jāsniedz informācija par nodokļa, ar ko faktiski tikusi aplikta peļņa, no kuras tikušas izmaksātas dividendes, raksturu un likmi [28]. Šajā saistībā tā precizēja, ka "pieprasījums sniegt prasītos pierādījumus ir jāiesniedz tiesību aktos noteiktajā administratīvo vai grāmatvedības dokumentu glabāšanas termiņā, kas paredzēts meitas sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts tiesībās" [29]. Tiesa tajā pašā punktā arī piebilda, ka no nodokļu maksātāja nevar prasīt, "lai tas – nolūkā saņemt nodokļu priekšrocību – iesniegtu dokumentus, kuri attiecas uz laikposmu, kas būtiski pārsniedz tiesību aktos noteikto pienākuma glabāt administratīvos vai grāmatvedības dokumentus ilgumu".

63. Kā savā iebildumu rakstā atbilstoši norāda Francijas Republika, šie precizējumi iekļaujas Tiesas veiktajā pārbaudē par efektivitātes principu, kas pirmām kārtām attiecas uz nodokli uzlikušās dalībvalsts administratīvajām iestādēm. Tiesas ieskatā "pieprasītajiem attaisnojošajiem dokumentiem ir jāļauj *nodokli uzlikušās dalībvalsts nodokļu iestādēm* skaidri un precīzi noteikt, vai ir izpildīti nosacījumi nodokļa priekšrocības saņemšanai" [30].

64. Es tādēļ uzskatu, ka administratīvās apstrīdēšanas procedūras gadījumā atbilstīgo dokumentu tiesību aktos noteiktā glabāšanas termiņa beigas ir vērtējamas šīs pirmstiesas procedūras uzsākšanas dienā, nevis dienā, kad iespējamu pieprasījumu par šiem dokumentiem izdod tiesa, kurā lieta nonākusi vēlāk. Turklāt vienīgi šādi ir saprotams Tiesas otrais precizējums par administratīvo un grāmatvedības dokumentu tiesību aktos noteiktā glabāšanas termiņa beigām, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam nevar prasīt "iesniegt dokumentus, kuri attiecas uz laikposmu, kas būtiski pārsniedz tiesību aktos noteikto pienākuma glabāt administratīvos vai grāmatvedības dokumentus ilgumu" [31]. Ja jau tiesību aktos noteiktais glabāšanas ilgums ir stingri noteikts termiņš, kas jāievēro arī tiesām, kā gan būtu iespējams prasīt dokumentus, kuri attiecas uz laikposmu, kas – kaut nebūtiski – pārsniedz tiesību aktos noteiktā glabāšanas pienākuma ilgumu?

65. Turklāt es arī secinu, ka *Conseil d'État* spriedumos ir skaidri atgādināts, ka tad, "ja nodokļu maksātājs iesniedz dokumentus vai atsaucas uz faktisku neiespējamību tos iesniegt, administrācijai ir pienākums sniegt pierādījumus par pretējo [un ka tādā gadījumā] līdz ar to nodokļu tiesai ir pienākums, ņemot vērā pierādījumus, izlemt un, ņemot vērā lietas dalībnieku argumentus, novērtēt, vai attiecībā uz strīdā aplūkojamo dividendi nodokļu maksātājs pamato savu lūgumu par atmaksāšanu" [32].

66. Tāpat kā abas pirmās daļas, arī otrā iebilduma trešā daļa man nešķiet pamatota.

27 Spriedumi, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 35. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 31. punkts).

28 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 92. punkts).

29 Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 101. punkts).

30 Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 99. punkts); mans izcēlums.

31 Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 101. punkts).

32 Spriedumi, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 37. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 33. punkts).

3. Secinājums par otro iebildumu

67. Šajos apstākļos es uzskatu, ka Komisija nepierāda, ka Francijas Republika būtu noteikusi, ka tas, vai mātesuzņēmumam tiek atmaksātas tādas summas, kas nodrošina tāda paša nodokļu režīma piemērošanu šī mātesuzņēmuma Francijā reģistrētu meitasuzņēmumu izmaksātām dividendēm un tā citās dalībvalstīs reģistrētu meitasuzņēmumu izmaksātām dividendēm, ir atkarīgs no pierādīšanas kārtības, kas ir pretrunā līdzvērtības un efektivitātes principiem.

C. Par trešo iebildumu attiecībā uz atmaksājamās summas par nelikumīgi iekasēta priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas maksimālā apmēra noteikšanu līdz vienai trešdaļai no dividenžu summas

1. Lietas dalībnieku argumenti

68. Komisijas ieskatā no *Conseil d'État* spriedumiem skaidri izriet, ka nodokļu kredīta summa, kas atmaksājama mātesuzņēmumiem Francijā, kuri ir saņēmuši dividendes no saviem meitasuzņēmumiem nerezidentiem, ir stingri ierobežota līdz vienai trešdaļai no saņemto un izmaksāto dividenžu summas. Turpretī nodokļa kredīta summa par dividendēm, ko izmaksājis meitasuzņēmums rezidents, ir noteikta fiksētā apmērā kā puse no minēto dividenžu summas.

69. Nosakot, ka tāda priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kas samaksāts par meitasuzņēmuma nerezidenta izmaksātām dividendēm, atmaksāšanas maksimālā summa ir trešdaļa no šo dividenžu summas, *Conseil d'État* spriedumi tādējādi uzņēmumiem, kas saņem šādas dividendes, radot mazāk labvēlīgu situāciju nekā uzņēmumiem, kas saņem dividendes no meitasuzņēmuma rezidenta, un tādējādi turpinoties diskriminācija, ko Tiesa konstatējusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Francijas valdība apgalvo, ka priekšnodokļa atmaksas summas ierobežojums līdz vienai trešdaļai no saņemtajām dividendēm atbilst faktiski samaksātajai priekšnodokļa summai. Tādējādi esot pilnīgi nodrošināta vienlīdzīga attieksme pret dividendēm, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem.

71. Turklāt šāda priekšnodokļa atmaksas maksimālā apmēra noteikšana ļaujot vienādi ņemt vērā nodokļus, kas uzlikti izmaksātajām dividendēm, kuru izcelsme ir meitasuzņēmuma reģistrācijas dalībvalstī, un nodokļus, kas uzlikti dividendēm, kuras izmaksājis meitasuzņēmums rezidents. Šajā saistībā šis ierobežojums praksē varot nozīmēt, ka priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksa ir zemāka par nodokli, ko meitasuzņēmums dividenžu izmaksātājs faktiski samaksājis savā reģistrācijas dalībvalstī, bet šī atmaksa precīzi atbilstot meitasuzņēmuma rezidenta faktiski samaksātā priekšnodokļa summai. Tas ļaujot izvairīties no tā, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm tiek piemērota labvēlīgāka attieksme nekā mātesuzņēmuma dalībvalsts izcelsmes dividendēm.

2. Vērtējums

72. Būtībā saskaņā ar piemērojamajām *CGI* normām Francijā reģistrētiem mātesuzņēmumiem, kas saņem dividendes, kuras izmaksā meitasuzņēmumi rezidenti, pienācās nodokļa kredīts, kas vienāds ar pusi no faktiski izmaksātajām summām. Šiem mātesuzņēmumiem bija jāsamaksā priekšnodoklis, kas vienāds ar šo nodokļa kredītu.

73. Saskaņā ar *Conseil d'État* spriedumiem, "ja izmaksātāja sabiedrība savā dalībvalstī ir samaksājusi faktisku nodokli ar likmi, kas augstāka par parasto Francijas nodokļa likmi, proti, 33,33 %, nodokļa kredīta summa, uz kādu tā var pretendēt, nevar būt augstāka par trešdaļu no dividendēm, ko tā ir saņēmusi un izmaksājusi" [33]. Šis ierobežojums ļaujot īstenot Tiesas piezīmi, saskaņā ar kuru, ja sabiedrības peļņai dividenžu izmaksātājas sabiedrības valstī uzliek nodokli, kas ir lielāks nekā dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalsts iekasētais nodoklis, šai pēdējai valstij nav pienākuma piešķirt lielāku nodokļa kredītu nekā uzņēmumu ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai [34].

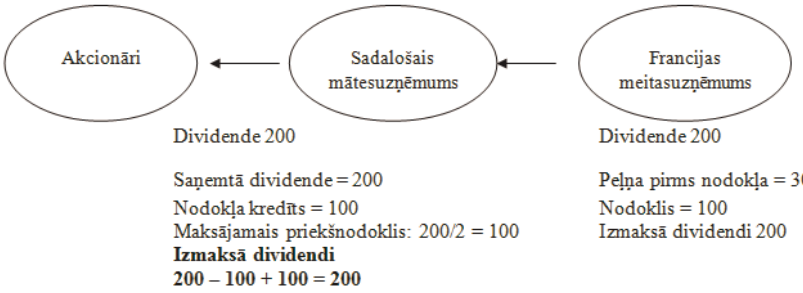
74. Šajā saistībā Francijas Republikas sniegtais pierādījums man šķiet pārliecinošs. Ja meitasuzņēmums Francijas rezidents gūst peļņu 300, mātesuzņēmumam pieejamā dividende pēc tam, kad meitasuzņēmums ir samaksājis uzņēmumu ienākuma nodokli ar parasto likmi 33,33 %, ir 200. Francijā reģistrēts mātesuzņēmums tātad saņem dividendi 200, kas atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa, un šajā saistībā gūst nodokļa kredītu, kas vienāds ar pusi no šīs summas, proti, 100. Tā kā šī summa ir tāda pati kā priekšnodoklis, kas tam ir jāmaksā, kad tas izmaksā dividendi, akcionāram par labu pieejamais atlikums aizvien ir 200. Savukārt, ja tāda paša apmēra dividendi mātesuzņēmumam ir izmaksājis meitasuzņēmums nerezidents, uzliktais nodoklis atbilst trešdaļai no izmaksājamajiem ienākumiem, un nav iespējams izmantot nodokļa kredītu kompensācijai. Pieejamais atlikums šajā situācijā tātad ir 133. Nosakot atmaksājamās summas apmēru līdz vienai trešdaļai no dividendes, kas saņemta no meitasuzņēmuma nerezidenta, – kas pati ir vienāda ar nodokļa atlaidi, ko akcionārs saņem saistībā ar šo izmaksāšanu –, dividenžu izmaksātājam uzņēmumam tiek atmaksāta priekšnodokļa summa, ko tas ir samaksājis. Tādējādi tiek atjaunots līdzsvars, jo ir atjaunots pieejamais

33 Spriedumi, 2012. gada 10. decembris, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, 44. punkts), un *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 40. punkts).

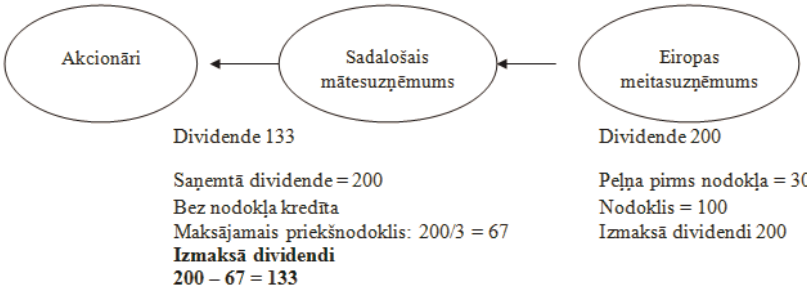
34 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 90. punkts).

atlikums 200[35]. Francijas Republika ilustrē savu pierādījumu ar šādu shēmu:

Situācija, kad Francijas mātesuzņēmums izmaksā tālāk saviem akcionāriem dividendes, kas ir saņemtas no Francijas meitasuzņēmuma



Situācija, kad Francijas mātesuzņēmums izmaksā tālāk saviem akcionāriem dividendes, kas ir saņemtas no citā dalībvalstī reģistrēta meitasuzņēmuma



➔ **Atlīdzinot sadalošajam uzņēmumam samaksātā priekšnodokļa summu, proti, 67, varētu izbeigt pieļauto diskrimināciju, jo tad uzņēmums varētu izmaksāt 133 + 67 = 200**

75. Turpretī, ja Francijas Republikai būtu jāatmaksā priekšnodoklis, kas vienāds ar visu nodokli, ko dividenžu izmaksātāja sabiedrība samaksājusi savā rezidences valstī – proti, iepriekšējā punktā izmantotajā skaitļos izteiktajā gadījumā summu 100 jeb summu, kas pārsniedz nodokli, kuru mātesuzņēmums samaksājis saistībā ar dividendes saņemšanu –, summa, ko saņemtu akcionāri, būtu lielāka nekā tā, ko saņemtu akcionārs situācijā, kas norisinātos tikai valsts teritorijā[36].

76. Atmaksātā priekšnodokļa noteiktais maksimālais apmērs vienas trešdaļas apmērā no dividendēm, kas tiek sadalītas tālāk (pirms nodokļa), tātad nav līdzvērtīgs nodoklim, ko meitasuzņēmums faktiski samaksājis savā rezidences valstī. Tomēr atmaksātā summa – kam netiek uzlikts priekšnodoklis un kas tātad visa ir sadalāma tālāk – atbilst priekšnodoklim, kuru faktiski samaksājis dividenžu izmaksātājs mātesuzņēmums un kura atmaksāšanu tas lūdz; norādītā diskriminācija tātad ir izlabota.

77. Savā replikas rakstā Komisija pieļauj, ka tā nav ņēmusi vērā ne to, ka pēc 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) veiktās atmaksāšanas neizraisīja ne nodokļu uzlikšanu, ne nodokļa kredīta piešķiršanu. Tomēr Komisija uzskata, ka aizvien pastāv "risks", ka atmaksāšanas maksimālā apmēra noteikšana pilnīgi nenovērš diskrimināciju, ko radījis nodokļu režīms, kurš atzīts

35 Ir iespējams, ka mātesuzņēmums izmanto savus uzkrājumus, lai "kompensētu" samaksāto priekšnodokli un ieskaitītu savam akcionāram dividendi, kam nav pieskaitīts nodoklis. Tomēr iespējamā problēma saistībā ar naudas plūsmu, kas no tā izrietētu, nav ne *Conseil d'État* spriedumiem pamatā esošo prasību, ne šīs procedūras par pienākumu neizpildi priekšmets; šī procedūra attiecas tikai uz priekšnodokļa atmaksāšanas kārtību.

36 Summa, kas saņemta *in fine*, būtu 133 (no meitasuzņēmuma saņemtā dividende mīnus mātesuzņēmuma samaksātais priekšnodoklis) + 100 (atmaksātā summa) = 233.

par nesaderīgu ar Savienības tiesībām. Tāds esot arī gadījums, kad galu galā maksājamā summa nodoklim par uzņēmumu peļņu ir augstāka nekā iepriekš samaksātā priekšnodokļa summa vai kad nodokļi, kas tiek uzlikti akcionāram, pārsniedz sākotnēji samaksātā priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas summu. Šī jaunā pieeja tātad attiecas uz atšķirīgu attieksmi pret galīgajiem akcionāriem. Tomēr šis gadījums nav ne gadījums, kas aplūkots lietās, kurās pieņemts, 2011. gada 15. septembra spriedums *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)[37], ne gadījums, par kuru ir strīds, ko skata nodokļu tiesa, kurā iesniegts pieteikums par dividenžu izmaksātāja mātesuzņēmuma samaksātā priekšnodokļa atmaksāšanu.

78. Turklāt šī jaunā Komisijas pieeja pauž tikai teorētisku analīzi. Tai nav pievienots neviens konkrēts piemērs, kas pierādītu realitāti. Tomēr "pienākumu neizpildes procedūras ietvaros atbilstoši LESD 258. pantam Komisijai ir jāpierāda, ka pastāv apgalvotā pienākumu neizpilde. Tai ir jāiesniedz Tiesai vajadzīgie pierādījumi, lai tā varētu pārbaudīt, vai pastāv šī pienākumu neizpilde, turklāt Komisija nedrīkst pamatoties uz kādu pieņēmumu"[38].

3. Secinājums par trešo iebildumu

79. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Komisija nepierāda, ka Francijas Republika turpinātu diskrimināciju, ko Tiesa konstatējusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), nosakot, ka tāda priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kas samaksāts par meitasuzņēmuma nerezidenta izmaksātām dividendēm, atmaksāšanas maksimālā summa ir trešdaļa no šo dividenžu summas.

D. Par ceturto iebildumu attiecībā uz to, ka netika uzdoti jautājumi Tiesai, lai noteiktu, vai tiesību uz nelikumīgi iekasēta priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanu ierobežojumi ir saderīgi ar Savienības tiesībām

1. Lietas dalībnieku argumenti

80. Komisijas ieskatā *Conseil d'État* esot bijis jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, pirms tika noteikta tāda priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atmaksāšanas kārtība, kura iekasēšana tikusi atzīta par nesaderīgu ar Savienības tiesībām saskaņā ar 2011. gada 15. septembra spriedumu *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Tā kā *Conseil d'État* ir tiesa, kas lemj pēdējā instancē LESD 267. panta 3. punkta izpratnē, tai, ņemot vērā grūtības izdarīt secinājumus no šī sprieduma, esot bijis pienākums uzdot jautājumus Tiesai.

81. Pirmkārt, šaubas par to, vai tiesību uz priekšnodokļa atmaksāšanu iespējami ierobežojumi ir saderīgi ar Savienības tiesībām, esot atklājuši valsts ziņotāja secinājumi, kā arī lietas dalībnieku vēlēšanās, lai *Conseil d'État* iesniegtu vēl vienu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

82. Otrkārt, nevarēja tikt izslēgts judikatūras atšķirību risks Savienībā, ņemot vērā 2012. gada 13. novembra spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Francijas valdība vispirms atgādina Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru valsts tiesām nav pienākuma iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par interpretāciju tikai tāpēc, ka lietas dalībnieks to vēlas.

37 Atbildē uz tai uzdoto otro jautājumu Tiesa turklāt skaidri nošķīra mātesuzņēmuma un akcionāru situāciju. Tiesas ieskatā "pamata lietā aplūkojamais nodokļu režīms, kas turklāt attiecas uz priekšnodokli, ko mātes sabiedrība maksā saistībā ar dividenžu izmaksāšanu, nevis uz preču pārdošanas gaitā saņemto nodokli, pats par sevi nenozīmē minētā priekšnodokļa pārnešanu uz trešām personām" (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 75. punkts).

38 Spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, Komisija/Bulgārija (C-97/17, EU:C:2018:285, 69. punkts). Skat. arī spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, Komisija/Slovēnija (C-140/14, nav publicēts, EU:C:2015:501, 38. punkts).

84. Turpinājumā tā apgalvo, ka Komisija nav precizējusi grūtības, ar kādām *Conseil d'État* būtu saskārusies lietās, kurās tika pieņemti attiecīgie spriedumi, un kas būtu pamatojušas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu. Turklāt šī tiesa esot saskārusies ar grūtībām, kas saistītas ar faktiem, nevis ar Savienības tiesību interpretāciju.

85. Katrā ziņā *Conseil d'État* esot bijis pamats uzskatīt, ka atbildes uz jautājumiem, ar kuriem tā saskārās, bija pietiekami acīmredzamas, lai no tiem neizrietētu nepieciešamība uzdot Tiesai vēl vienu prejudiciālu jautājumu.

2. Vērtējums

a) Par LESD 267. panta trešās daļas pārkāpuma principu

86. Ceturtais pamats ir iedomājams tikai gadījumā, ja kāds (vai vairāki) no pārējiem pamatiem ir pamatots. Kā precizē pati Komisija, šo pēdējo pamatu ierobežo fakts, ka *Conseil d'État* nav izpildījusi savu pienākumu "*šīs lietas apstākļos*" [39], tas ir, situācijā, kas izriet no 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Tas tātad neattiecas uz pienākuma uzdot prejudiciālu jautājumu, kas *Conseil d'État* ir noteikts saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu, strukturālu neizpildi.

87. Katrā ziņā, kā es norādīju šo secinājumu ievadā, šī ir pirmā reize, kad Tiesai saistībā ar prasību sakarā ar pienākumu neizpildi ir jāizsakās par šāda veida iebildumu. Tomēr man šķiet skaidrs, ka ir teorētiska iespēja, ka pastāv valsts pienākumu neizpilde, kas pamatota ar LESD 267. panta trešo daļu.

88. Pirmkārt, netiek apstrīdēts, ka "dalībvalsts atbildība, ņemot vērā [LESD 258.] pantu, iestājas neatkarīgi no tā, kādas šīs valsts struktūras darbība vai bezdarbība ir šīs pienākumu neizpildes pamatā, pat ja runa ir par konstitucionāli neatkarīgu iestādi" [40]. Otrkārt, Tiesa ir noraidījusi argumentu, saskaņā ar kuru pienākumu neizpildi esot grūti novērst tāpēc, ka tās pamatā ir augstākās tiesas spriedums [41].

89. Šī iespēja atbilst ne tikai LESD 267. panta trešajā daļā paredzētā pienākuma vērsties Tiesā izvirzītajam mērķim, bet arī dalībvalstu atbildības sistēmas nosacījumiem Savienības tiesību pārkāpuma gadījumā.

90. Pienākuma vērsties Tiesā, kas paredzēts LESD 267. panta trešajā daļā, mērķis it īpaši ir novērst, ka kādā dalībvalstī rodas judikatūra, kas nav saderīga ar Savienības tiesību normām [42]. Kā ir uzsvēris ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*], valsts tiesām, par kuru nolēmumiem valsts tiesību sistēmā nav paredzēta iespēja vērsties tiesā, nepildot pienākumu uzdot prejudiciālu jautājumu, Tiesai tiek liegts veikt tās pamatuzdevumu, kas tai ir uzticēts ar LES 19. panta 1. punkta pirmo daļu, proti, nodrošināt, "ka tiek ievērots tiesiskums Līgumu interpretēšanā un piemērošanā" [43].

39 Skat. Komisijas prasības pieteikuma 118. punktu.

40 Spriedums, 1970. gada 5. maijs, Komisija/Beļģija (77/69, EU:C:1970:34, 15. punkts). Attiecībā uz apstiprinājumu principam saistībā ar valsts judikatūru skat. spriedumus, 2003. gada 9. decembris, Komisija/Itālija (C-129/00, EU:C:2003:656, 29. punkts), un 2009. gada 12. novembris, Komisija/Spānija (C-154/08, nav publicēts, EU:C:2009:695, 125. punkts).

41 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 12. novembris, Komisija/Spānija (C-154/08, nav publicēts, EU:C:2009:695, 124.–127. punkts). Šajā gadījumā Tiesa turklāt atgādināja, ka, "lai gan nevar ņemt vērā izolētus tiesas nolēmumus vai tādus nolēmumus, kuri citādi orientētas judikatūras kontekstā nepārprotami ir mazākumā, kā arī valsts augstākās tiesas noraidītu interpretāciju, tas neattiecas uz interpretāciju, kuru tiesas ir sniegušas visbiežāk un kuru augstākā tiesa nav noraidījusi vai pat ir apstiprinājusi" (126. punkts, kurā Tiesa atsaucas uz 32. punktu spriedumā, 2003. gada 9. decembris, Komisija/Itālija, C-129/00, EU:C:2003:656).

42 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 15. marts, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, 33. punkts).

43 Skat. ģenerāladvokāta Ī. Bota secinājumus lietā *Ferreira da Silva e Brito* u.c. (C-160/14, EU:C:2015:390, 102. punkts).

91. Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tas, ka attiecīgā tiesa nav izpildījusi savu pienākumu uzsākt prejudiciālā nolēmuma procedūru, kura noteikta LESD 267. panta trešajā daļā, ir viens no elementiem, kas ir jāņem vērā, vērtējot dalībvalsts atbildību saistībā ar valsts pēdējās instances tiesas nolēmumu [44].

92. Iespēja atzīt dalībvalsts pienākumu neizpildi saistībā ar pienākuma uzsākt prejudiciālā nolēmuma procedūru pārkāpumu ir vēl jo pamatotāka tad, ja šis pārkāpums seko pirmajam Tiesas spriedumam. Tiesas ieskatā pienākums, kas dalībvalstij ir noteikts saskaņā ar LESD 260. panta 1. punktu, nozīmē, ka "visām attiecīgās dalībvalsts struktūrām savu attiecīgo pilnvaru jomā ir pienākums nodrošināt Tiesas sprieduma izpildi. [Tādējādi] attiecīgās dalībvalsts tiesām savukārt ir pienākums nodrošināt sprieduma ievērošanu, izpildot savus pienākumus" [45]. Šis secinājums, kas tika apstiprināts attiecībā uz tāda sprieduma izpildi, ar kuru atzīta pienākumu neizpilde, ir spēkā arī attiecībā uz tiesām, kas uzdevušas Tiesai prejudiciālus jautājumus, jo Tiesas spriedumiem par interpretāciju ir "vispārēja" ietekme uz Savienības tiesību sistēmu [46]: tiklīdz Tiesa ir interpretējusi kādu Savienības tiesību normu, šī interpretācija ir saistoša visām tiesām [47]. Šī interpretācija precizē aplūkojamās Savienības tiesību normas jēgu un tvērumu tādā veidā, kādā tā kopš šīs normas spēkā stāšanās datuma ir vai bija jāsaprot un jāpiemēro [48].

93. Līdz ar to, ja tiesai, kas ir uzdevusi prejudiciālo jautājumu, vēl aizvien ir šaubas par normas jēgu un ja tā ir tiesa, kas lemj pēdējā instancē, tai ir pienākums vēlreiz uzdot jautājumus Tiesai. Šajos apstākļos Tiesas atbilde izrādās nepieciešama strīda atrisināšanai, līdz ar to saskaņā ar 1982. gada 6. oktobra spriedumu *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335) [49] tas "veido" pienākumu uzsākt prejudiciālā nolēmuma procedūru [50].

94. Attiecībā uz šī pienākuma tvērumu Tiesa ir apstiprinājusi, ka turpmāk "no judikatūras, kas ir taisīta kopš sprieduma *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335), izriet, ka tiesai, kuras nolēmumus saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem nevar pārsūdzēt, ja tai tiek uzdots Savienības tiesību jautājums, ir jāizpilda tās pienākums vērsties Tiesā, ja vien nav konstatēts, ka jautājums nav atbilstošs [– proti, "ja atbilde uz šo jautājumu, lai kāda tā arī būtu, *nekādi* nevarētu *ietekmēt* lietas atrisinājumu" [51] –] vai ka attiecīgo Savienības tiesību normu Tiesa jau ir interpretējusi, vai ka pareiza Savienības tiesību piemērošana ir tik acīmredzama, ka nepastāv nekādas saprātīgas šaubas" [52].

44 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2003. gada 30. septembris, *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513, 55. punkts); 2006. gada 13. jūnijs, *Traghetti del Mediterraneo* (C-173/03, EU:C:2006:391, 32. punkts), kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Tomášová* (C-168/15, EU:C:2016:602, 25. punkts).

45 Spriedums, 1982. gada 14. decembris, *Waterkeyn* u.c. (no 314/81 līdz 316/81 un 83/82, EU:C:1982:430, 14. punkts).

46 Šajā nozīmē skat. Wildemeersch, J., "Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur", *Journal des tribunaux*, 2018, 256. un 257. lpp., it īpaši 257. lpp. Autors pats atsaucas uz Lenaerts, K., "Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure", no: Curtin, D. un Heukels, T., (red.), *Institutional Dynamics of European Integration*, *Essays in Honor of Henry G. Schermers*, II sēj., Kluwer Academic Publishers, 1994, 355.–380. lpp., it īpaši 376. lpp.

47 Šajā nozīmē skat. Soulard, S, Rigaux, A. un Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, kol. Axe Droit, Parīze, Lamy, 2011, Nr. 59.

48 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1980. gada 27. marts, *Meridionale Industria Salumi* u.c. (66/79, 127/79 un 128/79, EU:C:1980:101, 9. punkts).

49 Šī sprieduma 11. punkts.

50 Izmantots formulējums no Lekkou, E., komentārs Nr. 24, no: Karpenschif, M. un Nourissat, C. (red.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3. izd., PUF, 2016, 131.–136. lpp., it īpaši Nr. 24-4. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 47. punkts).

51 Spriedums, 1982. gada 6. oktobris, *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335, 10. punkts); mans izcēlums. Skat. arī spriedumus, 2013. gada 18. jūlijs, *Consiglio Nazionale dei Geologi* (C-136/12, EU:C:2013:489, 26. punkts), un 2017. gada 15. marts, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, 42. punkts).

52 Spriedums, 2015. gada 9. septembris, *Ferreira da Silva e Brito* u.c. (C-160/14, EU:C:2015:565, 38. punkts). Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2005. gada 15. septembris, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, 33. punkts); 2015. gada 9. septembris, *X* un *van Dijk* (C-72/14 un C-197/14, EU:C:2015:564, 55. punkts), kā arī 2015. gada 1. oktobris, *Doc Generici* (C-452/14, EU:C:2015:644, 43. punkts).

b) Par principa piemērošanu šajā gadījumā

95. Noslēdzot savu analīzi par otro un trešo iebildumu, esmu nonācis pie secinājuma, ka *Conseil d'État* nav kļūdījusies attiecībā uz 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) jēgu un tvērumu saistībā ar atļautajiem pierādīšanas pienākumiem un atmaksājamās priekšnodokļa summas novērtējumu. Šajā saistībā tai nevar pārmest nekādu pienākuma uzdot prejudiciālu jautājumu neizpildi. Var pieņemt, ka ar 2011. gada 15. septembra spriedumu *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) aplūkojamie tiesību jautājumi ir atrisināti 1982. gada 6. oktobra sprieduma *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335, 14. punkts) izpratnē.

96. Turpretī risinājums, kas izmantots *Conseil d'État* spriedumos attiecībā uz zemāka līmeņa meitasuzņēmumu samaksātajiem nodokļiem ir problemātiskāks, jo nav noliedzams, ka izrādās, ka risinājuma iegūšanai lietās, kuras šī tiesa izskatīja, bija jāpiemēro Savienības tiesības.

97. Protams, tikai valsts tiesa var izvērtēt, vai Savienības tiesību pareiza piemērošana ir tik acīmredzama, ka nepastāv nekādas pamatotas šaubas, un tādēļ nolemt nevērsties Tiesā ar jautājumu par Savienības tiesību interpretāciju, kas ir izvirzīts šajā valsts tiesā [53]. Citiem vārdiem sakot, "tikai valsts tiesām, kuru nolēmumi saskaņā ar valsts tiesībām nav pārsūdzami tiesā, uzņemoties atbildību un neatkarīgi, ir jāizvērtē, vai tas ir *acte clair* gadījums" [54].

98. Tomēr kopš 1982. gada 6. oktobra sprieduma *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335) netiek apstrīdēts, ka, lai secinātu, ka tas tā ir, "valsts tiesai, kas izskata lietu pēdējā instancē, ir jābūt pārliecinātai, ka arī visu citu dalībvalstu tiesām, *kā arī Tiesai* tas ir tikpat acīmredzams" [55]. Kā Tiesa ir precizējusi, "tikai tad, ja tiek ievēroti šie nosacījumi, šī tiesa drīkst nevērsties ar šo jautājumu Tiesā un pati uzņemties atbildību to atrisināt" [56].

99. Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka jautājumu par mātesuzņēmuma zemāka līmeņa meitasuzņēmumu samaksāto nodokļu ņemšanu vērā Tiesa neskatīja 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), bet tas bija 2012. gada 13. novembra sprieduma *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707) priekšmets. Līdz ar to, izvēloties atkāpties no šī sprieduma tikai tāpēc, ka Lielbritānijas regulējums ir atšķirīgs no Francijas regulējuma attiecībā uz nodokļa kredītu un priekšnodokli, *Conseil d'État* nevarēja būt pārliecināta, ka Tiesai tās argumentācija būs tikpat acīmredzama. To risinājumu atšķirības, ko piedāvāja prasītāji uzņēmumi un valsts ziņotājs, turklāt pierādīja, ka nepastāv droša pārliecība par izmantojamo risinājumu.

100. Katrā ziņā, neuzdodot jautājumus Tiesai, *Conseil d'État* radīja *risku*, ka judikatūra Savienībā atšķirsies, un tas nav saderīgi ar pienākumu uzdot prejudiciālu jautājumu, kas saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu ir noteikts *Conseil d'État* kā tiesai, kuras nolēmumi nav pārsūdzami.

53 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 9. septembris, *Ferreira da Silva e Brito* u.c. (C-160/14, EU:C:2015:565, 40. punkts).

54 Spriedums, 2015. gada 9. septembris, *X* un *van Dijk* (C-72/14 un C-197/14, EU:C:2015:564, 59. punkts).

55 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 48. punkts); mans izcēlums. Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 1982. gada 6. oktobris, *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335, 16. punkts), un 2005. gada 15. septembris, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, 39. punkts).

56 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 48. punkts). Skat. arī spriedumu, 1982. gada 6. oktobris, *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335, 16. punkts).

101. Tāpat Francijas Republikai nevar piekrist tajā, ka tā apgalvo, ka nepieciešamība ņemt vērā zemāka līmeņa meitasuzņēmumus nerada nekādu vajadzību pēc tiesību interpretācijas, bet tikai pēc faktu novērtējuma. Lai aprēķinātu atmaksājamo summu – kas ir faktu novērtējums –, ir jāatbild uz jautājumu, vai ir jāņem vērā zemāka līmeņa meitasuzņēmumu samaksātie nodokļi; tas ir jautājums, kurš noteikti bija jāatrisina vispirms, un atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no piemērojamās tiesību normas[57].

3. Secinājums par ceturto iebildumu

102. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Francijas Republika nav izpildījusi pienākumu, kas ir noteikts *Conseil d'État* saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu.

103. Lai gan, ņemot vērā 2012. gada 13. novembra spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), bija skaidrs, ka zemāka līmeņa meitasuzņēmumu nerezidentu samaksāto nodokļu ņemšana vērā ir Savienības tiesību jautājums, kas var ietekmēt *Conseil d'État* izskatāmo lietu risinājumu, un lai gan pareiza Savienības tiesību piemērošana nebija tik acīmredzama, ka nepastāvētu nekādas saprātīgas šaubas, *Conseil d'État* izvēlējās neuzdot Tiesai prejudiciālus jautājumus šajā saistībā.

V. Par tiesāšanās izdevumiem

104. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums nav labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.

105. Šajā lietā Komisija un Francijas Republika attiecīgi ir izvirzījušas prasījumu piespriest pretējai pusei šajā tiesvedībā atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

106. Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktā ir paredzēts, ka Tiesa, ja to pamato lietas apstākļi, var nolemt, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanās izdevumiem. Šajā lietā, ņemot vērā, ka es ierosinu, lai Komisijas prasība tiktu apmierināta tikai attiecībā uz pirmo un ceturto iebildumu, es uzskatu, ka, piemērojot šo normu, būtu jāpiespriež Francijas Republikai papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzināt pusi no Komisijas tiesāšanās izdevumiem.

VI. Secinājumi

107. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai nolemt šādi:

1) Atsakoties ņemt vērā nodokļus, ko samaksājuši zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kas nav Francija, lai gan kārtība, kas piemērojama Francijā reģistrētiem zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem, tiem ļauj izmaksāt starpposma uzņēmumam dividenžu saņēmējam dividendes, kas atbrīvotas no tiem uzliktā nodokļa maksas, ar *Conseil d'État* (Francija) judikatūru tika turpināta diskriminācija, kuru Tiesa konstatējusi 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), un tādējādi Francijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti saskaņā ar LESD 49. un 63. pantu.

57 Šajā saistībā es norādu, ka *Conseil d'État* nodaļas priekšsēdētājs *Olivier Fouquet* savu komentāru par *Conseil d'État* spriedumiem noslēdz ar precizējumu, ka "tiesvedība radīja citus interesantus jautājumus, piemēram, zemāka līmeņa meitasuzņēmumu izmaksāto dividenžu ņemšanu vērā. *Tomēr runa ir par pilnībā tiesiskiem jautājumiem*, nevis par tiesas metožu jautājumiem" (Fouquet, O., "Conseil d'État, précompte et fléchage: "*non possumus*"", *Revue de droit fiscal*, Nr. 1, 2013. gada janvāris, 1. un 2. lpp., it īpaši 2. lpp.; mans izcēlums).

2) Tā kā *Conseil d'État* neuzdeva Tiesai jautājumus, lai gan zemāka līmeņa meitasuzņēmumu nerezidentu samaksāto nodokļu ņemšana vērā bija Savienības tiesību jautājums, kas varēja ietekmēt *Conseil d'État* izskatāmo lietu risinājumu, un lai gan pareiza Savienības tiesību piemērošana nebija tik acīmredzama, ka nepastāvētu nekādas saprātīgas šaubas, Francijas Republika nav izpildījusi pienākumu, kas tai ir noteikts saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu.

3) Prasību pārējā daļā noraidīt.

4) Francijas Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus, kā arī atlīdzina pusi no Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumiem, bet Komisija sedz pusi no saviem tiesāšanās izdevumiem.