ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA [*L. A. GEELHOED*] SECINĀJUMI, sniegti 2006. gada 27. aprīlī [1]

I — Ievads

1. Uzdodot šo prejudiciālo jautājumu, Francijas *Conseil d'Etat* (Valsts padome) vaicā, vai tas būtu pretrunā ar EKL 43. pantu, ja dalībvalstī pastāvētu tāda sistēma dividenžu aplikšanai ar nodokļiem, kurā tā gandrīz pilnībā neapliek ar nodokli dividendes, kas izmaksātas un nodotas mātes sabiedrībai rezidentei, ja vienlaikus tā dubulti apliek ar nodokļiem mātes sabiedrībai nerezidentei izmaksātās dividendes, kuras faktiski nav atbrīvotas, piemērojot Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — "Konvencija").

2. Tā kā šī lieta attiecas uz to, kā dalībvalsts regulē izmaksājamās dividendes, tā atkal izvirza jautājumu par valsts pienākumu apjomu saskaņā ar EKL 43. pantu. Ar šo jautājumu diezgan detalizēti esmu nodarbojies savos secinājumos lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* [2].

II — Tiesību akti

A — *Attiecīgajā laikā spēkā esošie Francijas tiesību akti*

3. Francijas Vispārējā nodokļu kodeksa (*Code general des impôts*, turpmāk tekstā — "*CGI*") 119.a panta 2. punktā noteikts, ka *CGI* 108.–117.a pantā minētie ienākumi, kurā ietilpst arī ienākumi no kapitāla daļām, dod pamatu aplikt ar nodokļiem *CGI* 187. panta 1. punktā noteiktās likmes apmērā, ja ienākumus gūstošās personas fiskālā adrese vai atrašanās vieta ir ārpus Francijas. *CGI* 187. panta 1. punktā šī ieturamā

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — 2006. gada 23. februāra secinājumi lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (atrodas izskatīšanā Tiesā).

nodokļa likme noteikta 25 % apmērā. Tomēr atsevišķās konvencijās noteikta samazināta ieturamā nodokļa likme.

4. Ja Francijā esoša filiāle izmaksā dividendes Francijas mātes sabiedrībai, ieturējuma nodoklis netiek iekasēts. Turklāt saskaņā ar *CGI* 145. panta 1. punktu sabiedrības un citas personas, kurām jāmaksā parastas likmes Francijas uzņēmumu ienākuma nodoklis to atrašanās vietas vai uzņēmējdarbības vietas dēļ Francijā, ir tiesīgas piemērot tā saukto "mātes sabiedrību" nodokļu režīmu, kas noteikts *CGI* 216. pantā. Šajā pantā būtībā tādā veidā, kādā tas attiecas uz šo lietu, noteikts, ka dividendes, kas dod tiesības piemērot mātes sabiedrības režīmu un uz ko attiecas *CGI* 145. pants, ir gandrīz pilnīgi atbrīvotas no nodokļiem, kas jāmaksā mātes sabiedrībai; šādas dividendes tiek atskaitītas no mātes sabiedrības kopējās ar nodokli apliekamās peļņas ar izņēmumu, ka noteikti 5 % no mātes sabiedrības kopējiem ieņēmumiem no kapitāla daļām, ieskaitot nesamaksātos nodokļus, nav atskaitāmi (ko veido nodevas un maksājumi).

B — *Francijas un Nīderlandes 1973. gada 16. marta Konvencija par dubulto neaplikšanu ar nodokļiem*

5. Francijas un Nīderlandes Konvencijas 10. panta 1. punktā noteikts, ka dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī. Tomēr Konvencijas 10. panta 2. punkta noteikts, ka šīs dividendes var aplikt ar nodokļiem valstī, kurā atrodas sabiedrība, kas maksā dividendes, ar maksimālo likmi 5 % apmērā, ja dividenžu labuma guvējs ir akciju sabiedrība ("societé par actions") vai sabiedrība ar ierobežotu atbildību ("société à responsabilité limitée"), kurai pieder vismaz 25 % no peļņu sadalošās sabiedrības kapitāla.

6. Francijas un Nīderlandes Konvencijas 24. panta 1. punktā noteikts, ka, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, Nīderlande drīkst savā nodokļa bāzē iekļaut ienākumu vai labumu, kas saskaņā ar šīs konvencijas normām ir apliekams ar nodokļiem Francijā. Konvencijas 24. panta 3. punktā būtībā noteikts, ka attiecībā uz ienākumiem, kas ietverti Nīderlandes nodokļa bāzē 24. panta 1. punkta izpratnē un apliekami ar nodokļiem *inter alia* saskaņā ar Konvencijas 10. panta 2. punktu, Nīderlande var samazināt ieturamo nodokli par Francijā samaksāto nodokli par Francijas izcelsmes dividendēm līdz pat Nīderlandē noteiktā nodokļa apmēram, ar ko citkārt būtu apliekamas šīs dividendes.

III — Fakti un procedūra

7. *Denkavit Internationaal BV* ir Nīderlandes sabiedrība, kurai attiecīgajā laikā piederēja divas meitas sabiedrības Francijā, *Agro Finances SARL*, kurā tai piederēja 99,9 % kapitāla daļu, un *Denkavit France SARL*, kurā tai piederēja 50 % kapitāla daļu. Pārējie 50 % no *Denkavit France* piederēja *Agro Finances*, kas nozīmē, ka *Denkavit Internationaal* kontrolēja gandrīz visu *Agro Finances* un *Denkavit France* kapitālu. Laika posmā no 1987. līdz 1989. gadam šīs divas sabiedrības izmaksāja *Denkavit Internationaal* dividendes 14,5 miljonu Francijas franku (turpmāk tekstā — "FRF") apmērā. Piemērojot kopējos Francijas nodokļu tiesību aktu un Francijas un Nīderlandes Konvencijas noteikumus, uz šīm dividendēm attiecās 5 % nodokļa ieturējums.

8. Lai arī lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav skaidri pateikts, tomēr jāpieņem, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem dividendes, ko tāda Nīderlandes mātes sabiedrība kā *Denkavit Internationaal* saņem no Francijas meitas sabiedrības, ir atbrīvojamas no Nīderlandes nodokļiem par mātes sabiedrības iegūtajiem ienākumiem.

9. *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* apstrīdēja 5 % Francijas ieturamo nodokli Francijas nodokļu administrācijā, pamatojoties uz to, ka tas ir pretrunā ar EKL 43. pantu, kā arī Francijas un Nīderlandes Konvencijas 25. pantā nostiprināto diskriminācijas aizlieguma klauzulu.

10. Pēc šīs sūdzības noraidīšanas sabiedrības iesniedza prasības pieteikumu *Tribunal administratif de Nantes* [Nantes Administratīvā tiesa] (Francija), kas ar 1997. gada 10. aprīļa spriedumu viņu prasību atzina par pamatotu, pamatojoties uz to, ka aplikšana ar ieturējuma nodokli ir pretrunā ar EKL 43. pantu, un piesprieda viņām par labu šī nodokļa atmaksu. Francijas Ekonomikas, Finanšu un Rūpniecības ministrs iesniedza apelācijas sūdzību *Cour administrative d'appel de Nantes* [Nantes Administratīvā apelācijas tiesa], kura atcēla spriedumu un apstiprināja uzliktā nodokļa spēkā esamību. *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* savukārt pārsūdzēja to *Conseil d'Etat* [Valsts padome], kas ar 2004. gada 15. decembra spriedumu uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

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

2) Vai šāda sistēma par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā pati par sevi ir apstrīdama, pamatojoties uz uzņēmējdarbības brīvības principu, vai arī — gadījumā, ja starp Franciju un citu dalībvalsti noslēgta nodokļu konvencija pieļauj šādu nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju, ka citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summā var ieskaitīt nodokli, kas samaksāts saskaņā ar apstrīdēto sistēmu, šāda

konvencija ir jāņem vērā, lai novērtētu sistēmas saderību ar uzņēmējdarbības brīvības principu?

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

IV — Analīze

11. Vispirms atzīmēšu, ka šīs lietas fakti radās laikā no 1987. līdz 1989. gadam, t.i., pirms tika pieņemta 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (turpmāk tekstā — "Direktīva") [3]. Šīs direktīvas 5. panta 1. punktā tā sākotnējā redakcijā bija noteikts, ka peļņu, ko meitas uzņēmums ir sadalījis mātes uzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitas uzņēmuma kapitāla, atbrīvo no tiešā peļņas nodokļa [4]. Saskaņā ar 8. pantu dalībvalstīm bija pienākums transponēt šo Direktīvu valsts tiesību sistēmās līdz 1992. gada 1. janvārim, t.i., pēc tam, kad bija notikuši fakti, kas bija pamatā šai lietai. Tāpēc Direktīva te nav piemērojama.

12. Turklāt jāatzīmē, ka, tā kā attiecīgajā laikā *Denkavit Internationaal* kontrolēja gandrīz visu *Agro Finances* un *Denkavit France* kapitālu, tad šajā gadījumā tiešām jāizskata saderība ar EKL 43. pantu, nevis ar EKL 56. pantu. Kā Tiesa atkārtoti ir spriedusi, tad vienā dalībvalstī nodibināta sabiedrība, kurai pieder kapitāla daļas citā dalībvalstī nodibinātā sabiedrībā, kas tai piešķir noteiktu ietekmi pār pēdējās sabiedrības lēmumiem un atļauj tai diktēt pēdējās sabiedrības darbības, nozīmē tās uzņēmējdarbības tiesību īstenošanu [5].

A — *Par pirmo jautājumu*

13. Pirmajā jautājumā valsts tiesa vaicā, vai pasākums, saskaņā ar kuru nodoklis par

3 — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.).

4 — Šis pants tika grozīts ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2004, L 7, 41. lpp.).

5 — Skat. Tiesas 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts) un manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 27. punkts).

dividenžu saņemšanu tiek uzlikts mātes sabiedrībai, kas nav Francijas rezidente, bet no kā tiek atbrīvotas mātes sabiedrības, kas ir Francijas rezidentes, ir pretrunā ar uzņēmējdarbības brīvību.

14. Šīs lietas faktu kontekstā valsts tiesa būtībā vaicā, vai principiāli tas ir pretrunā ar EKL 43. pantu, ja Francija uzliek peļņas nodokli dividendēm, kuras Francijas meitas sabiedrība izmaksā Nīderlandē esošajai mātes sabiedrībai, bet neapliek Francijas meitas sabiedrības izmaksātās dividendes Francijā esošajai mātes sabiedrībai ne ar kādu citu līdzīgu nodokli.

15. Atbildot uz šo jautājumu, analīzes skaidrībai ir svarīgi izšķirt dažādus nodokļu aplikšanas līmeņus, kas būtībā var rasties par meitas sabiedrības izmaksāto peļņu. Pirmkārt, šādu peļņu var aplikt ar nodokli, kas jāmaksā meitas sabiedrībai kā uzņēmuma ienākuma nodoklis. Otrkārt, peļņu var aplikt ar nodokli kapitāla daļu īpašnieka (mātes sabiedrības) līmenī, kas var izpausties ienākuma aplikšanā ar nodokli, saņemot dividendes, un/vai nodoklis ir ieturams no maksātājas sabiedrības.

16. Šo divu iespējamo nodokļu aplikšanas līmeņu esamība var radīt, no vienas puses, ekonomisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem (viena un tā paša ienākuma aplikšana ar nodokļiem divas reizes diviem dažādiem nodokļu maksātājiem) un, no otras puses, juridisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem (viena un tā paša ienākuma aplikšana ar nodokļiem divas reizes tam pašam nodokļu maksātājam). Ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokļiem būtu, piemēram, ja to pašu peļņu, pirmkārt, apliktu ar nodokļiem sabiedrībā kā ar uzņēmuma ienākuma nodokli un, otrkārt, kapitāla daļu turētājā sabiedrībā kā ar ienākuma nodokli. Juridiskā dubultā aplikšana ar nodokļiem būtu, ja, piemēram, kapitāla daļu turētājs vispirms cieš no ieturētā nodokļa un tad no ienākuma nodokļa, kuru ietur dažādas valstis par to pašu peļņu.

17. Šajā lietā, gadījumā, ja Francijas meitas sabiedrības izmaksāja dividendes Francijas mātes sabiedrībām, Francijas sistēma dividenžu aplikšanai ar nodokļiem paredzēja gandrīz pilnīgu atbrīvojumu no ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem par dividendēm, apliekot tās ar nodokļiem tikai vienu reizi — apliekot meitas sabiedrības peļņu ar uzņēmuma ienākuma nodokli — un gandrīz pilnībā to atbrīvojot no otrā līmeņa nodokļa mātes sabiedrības rīcībā.

18. Tomēr gadījumā, kad Francijas meitas sabiedrības izmaksāja dividendes Nīderlandes mātes sabiedrībām, Francijas sistēma — aplūkojot atsevišķi un neņemot vērā Francijas un Nīderlandes Konvenciju, kā to nosaka valsts tiesas pirmā jautājuma noteikumi, — piemēroja šīm dividendēm ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem, vispirms kā

uzņēmuma ienākuma nodokli meitas sabiedrības peļņai, bet pēc tam mātes sabiedrības rīcībā nonākušajiem līdzekļiem kā ienākuma nodokli, kas piemērojams pēc to izmaksas.

19. Jautājums ir par to, vai šāda atšķirīga attieksme uzskatāma par pretlikumīgu diskrimināciju starp Francijas mātes sabiedrību un Nīderlandes mātes sabiedrību, kas ir pretrunā ar EKL 43. pantu.

20. Tiesa pastāvīgi ir spriedusi, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [6]. Kā esmu atzīmējis savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* un lietā *Kerckhaert* un *Morres* [7], EKL 43. un 56. pants ir pārkāpts gadījumā, ja atšķirīgā attieksme, ko attiecīgā dalībvalsts piemērojusi pret tās nodokļu maksātājiem, nav tiešas un loģiskas sekas tam, ka esošajā Kopienu tiesību attīstības līmenī dažādi nodokļu maksāšanas pienākumi subjektiem var tikt piemēroti pārrobežu situācijā, nevis pilnīgi iekšējā situācijā [8]. It īpaši tas nozīmē, ka, lai varētu piemērot Līguma normas par pārvietošanās brīvību, tad nelabvēlīgam nodokļu režīmam jāizriet no tiešas vai netiešas diskriminācijas, kas izriet no vienas jurisdikcijas noteikumiem, un nevis pilnīgi no nodokļu jurisdikcijas atšķirībām vai sadalījuma starp divu vai vairāku dalībvalstu nodokļu sistēmām vai arī no valsts nodokļu administrāciju līdzāspastāvēšanas [9].

21. Šajā lietā Francijas īstenotā nodokļu jurisdikcija pār Nīderlandes mātes sabiedrībām — kā Francijas nerezidentēm — izmaksātajām dividendēm ir ierobežota ar starptautiskajā nodokļu likumdošanā tā saukto "izcelsmes valsts" vai teritoriālo jurisdikciju: t.i., Francijai ir nodokļu jurisdikcija vienīgi pār ienākumiem, ko nopelnījusi Nīderlandes mātes sabiedrība izcelsmes valsts jurisdikcijā.

22. Kā es skaidroju savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, izcelsmes valsts pienākumu būtība saskaņā ar EKL 43. pantu ir, ciktāl tā īsteno nodokļu jurisdikciju pār nerezidentu ienākumiem, izturēties pret tiem līdzīgi kā pret rezidentu ienākumiem — t.i., nediskriminēt

6 — Skat., piemēram, Tiesas 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts) un tajā minēto judikatūru.

7 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 32. un turpmākie punkti), manus 2006. gada 6. aprīļa secinājumus lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* atrodas izskatīšanā Tiesā, 37. un turpmākie punkti) un manus 2006. gada 6. aprīļa secinājumus lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (atrodas izskatīšanā Tiesā, 18. un 19. punkts).

8 — Skat. paplašinātai argumentācijai par šo jautājumu 31.–54. punktu manos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē).

9 — *Ibidem*, 55. punkts.

rezidentus un nerezidentus, ciktāl pēdējie atrodas valsts jurisdikcijā [10]. Tā, piemēram, Tiesa ir nospriedusi, ka, tā kā izcelsmes valsts īsteno nodokļu jurisdikciju pār ārvalsts filiāli, tā nevar piemērot šai filiālei augstāku uzņēmuma ienākuma nodokli, nekā tā piemēro savām sabiedrībām rezidentēm [11]. Līdzīgi sabiedrībām rezidentēm piešķirtie nodokļu atvieglojumi — tajā skaitā Konvencijā [12] garantētie — tādā pat veidā piešķirami sabiedrību nerezidenšu filiālēm (pastāvīgajiem uzņēmumiem), ja šīm filiālēm citādi piemērojams uzņēmuma ienākuma nodoklis tāpat kā sabiedrībām rezidentēm [13]. Līdzīgi tiktāl, ciktāl izcelsmes valsts izvēlas valstī atbrīvot savus rezidentus no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, tai arī jāpaplašina šie atvieglojumi nerezidentiem tādā pat līmenī, kas līdzīgs valsts iekšienē veiktās dubultās neaplikšanas ar nodokļiem rezultātiem, īstenojot tās nodokļu jurisdikciju pār šiem nerezidentiem (piemēram, kad izcelsmes valsts apliek sabiedrības peļņu vispirms ar uzņēmuma ienākuma nodokli un tad ar otrā līmeņa (ienākuma vai ieturējuma) nodokli pēc izmaksāšanas). Tas izriet no principa, ka izcelsmes valsts piešķirtajām nodokļu atlaidēm nerezidentiem jālīdzinās tām, kas piešķirtas rezidentiem, tiktāl, ciktāl izcelsmes valsts citādi īsteno vienlīdzīgu nodokļu jurisdikciju attiecībā uz abām grupām [14].

23. Piemērojot šos principus esošajiem faktiem, valsts tiesas pirmajā jautājumā izvirzītais scenārijs ir skaidrs piemērs Francijas diskriminācijai starp Francijas mātes sabiedrībām (vietējās dividendes) un Nīderlandes mātes sabiedrībām (izejošās dividendes). Kā esmu izskaidrojis, attiecīgā Francijas sistēma nodrošināja gandrīz pilnīgu atbrīvojumu no tās peļņas ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem, ko Francijas meitas sabiedrība izmaksāja Francijas mātes sabiedrībai (atbrīvojot no nodokļa maksāšanas pienākuma līdzekļus, kas nonāk mātes sabiedrībā), bet veica ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem peļņai, ko Francijas meitas sabiedrība izmaksāja Nīderlandes mātes sabiedrībai (izmantojot ieturējuma nodokli par izmaksātajām dividendēm) [15]. Tādēļ, skatot atsevišķi, neapsverot piemērojamās Konvencijas ietekmi, kas izvirzīta valsts tiesas otrajā un trešajā jautājumā, šāda attieksme ir diezgan acīmredzami diskriminējoša EKL 43. panta izpratnē: tā rezultātā Francija uzlika lielāku nodokļu nastu dividendēm, kuras tika izmaksātas Nīderlandes mātes sabiedrībām, nekā "vietējām" dividendēm, kas izmaksātas Francijas mātes sabiedrībām.

10 — *Ibidem*, 66.–73. un 88. punkts.

11 — Tiesas 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp.).

12 — Tiesas 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp.).

13 — Skat. Tiesas 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-270/83 Komisija/Francija ("Avoir Fiscal") (*Recueil*, 273. lpp.), 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp.) un 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp.).

14 — Skat. iepriekš 12. un 13. zemsvītras piezīmē minētās lietas.

15 — Lai arī tas nav aplūkots lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, šķiet, ka tas arī ir jautājums citām mātes sabiedrībām, kas nav Francijas rezidentes, lai arī precīzs līmenis ieturējuma nodoklim, ar ko apliek izmaksātās dividendes, bija atkarīgs no piemērojamās Konvencijas (ja tāda ir) noteikumiem.

24. Tas tiesa, ka saskaņā ar *CGI* 216. panta 2. punktu, ja Francijas mātes sabiedrībām izmaksātās dividendes bija gandrīz pilnīgi atbrīvotas no nodokļa, kad tās atrodas mātes sabiedrības rīcībā, tad par fiksētiem 5 % no mātes sabiedrības kopējiem ienākumiem no kapitāla daļām, ieskaitot nodokļa samazinājumu, nebija samazināma mātes sabiedrības kopējā ar nodokli apliekamā peļņa (kas ir nodevas un maksājumi, kas saistīti ar atbrīvoto dividenžu ienākumu). Lai arī tā rezultātā vietējais dividenžu ienākums nebija pilnīgi atbrīvots no ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem, t.i., 5 % no šiem ienākumiem bija iekļauti Francijas mātes sabiedrību ar nodokli apliekamajā peļņā, tomēr šāds dividenžu ienākums joprojām skaidri guva labumu no zemākas kopējās nodokļu nastas nekā izmaksājamās dividendes, kuras saskaņā ar *CGI* 187. panta 1. punktu un, neesot piemērojamai Konvencijai, bija apliekamas ar 25 % ieturējuma nodokli, un Nīderlandes mātes sabiedrībai izmaksājamo dividenžu gadījumā bija apliekamas ar 5 % ieturējuma nodokli saskaņā ar Francijas un Nīderlandes Konvenciju.

25. Tomēr Francijas valdība apgalvo, ka šī atšķirīgā attieksme nav uzskatāma par diskrimināciju EKL 43. panta izpratnē, jo saskaņā ar teritorialitātes principu Francijai kā izcelsmes valstij ir tiesības aplikt ar nodokļiem dividendes, ko Francijas meitas sabiedrība izmaksā mātes sabiedrībai, kura nav Francijas rezidente.

26. Šis arguments ir pilnīgi nepārliecinošs. Kā es izskaidroju savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, lai arī saskaņā ar Kopienu tiesībām pilnvaras rīkoties ar nodokļu jurisdikciju ir pilnīgi dalībvalstu ziņā — un Tiesa vairākos gadījumos ir piekritusi saderībai ar Kopienu tiesībām pamata atšķirības starp rezidences valsts un izcelsmes valsts jurisdikciju — tomēr šādas jurisdikcijas īstenošanā dalībvalstīm jāievēro diskriminācijas aizliegums, kas noteikts EKL 43. un 56. pantā [16].

27. Francijas valdība arī norāda, ka saskaņā ar starptautiskajām nodokļu tiesībām būtībā atbrīvojums no dubultas aplikšanas ar nodokļiem pārrobežu ienākuma situācijā attiecas uz nodokļa maksātāja atrašanās vietas valsti, t.i., Nīderlandes mātes sabiedrības gadījumā, uz Nīderlandi. Tomēr atkal es uzskatu šo argumentu par pilnīgi nepamatotu. Tas tiesa, kā es atzīmēju savos secinājumos lietā *Kerckhaert* un *Morres*, ka gadījumos, kuros juridiska dubulta aplikšana ar nodokļiem rodas par pārrobežu ienākumiem, tas būtībā ir saskaņā ar starptautisko nodokļu tiesību "izcelsmes valsts tiesību" principu, ka rezidences valsts var izvēlēties, vai un kādā

16 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 51. un 52. punkts), Tiesas 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich* (Krājums, I-923. lpp., 49. un 50. punkts), 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D.* (Krājums, I-5821. lpp., 28. punkts), 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 45. punkts), 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 93. punkts), 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 30. un 31. punkts), spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē), spriedumu lietā *Futura Participations* un *Singer* (minēts iepriekš 13. zemsvītras piezīmē, 20. un 21. punkts) un 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 57. punkts).

apmērā tā vēlas atbrīvot no šādas dubultas aplikšanas ar nodokļiem [17]. Tas nekādi nemaina izcelsmes valsts pienākumus izturēties pret nerezidentiem līdzīgi kā pret rezidentiem tiktāl, ciktāl uz pirmo attiecas to nodokļu jurisdikcija.

28. Kā pēdējo punktu es gribētu pievienot, ka Francijas valdība nav izvirzījusi nevienu argumentu par to, kādēļ šāda diskriminējoša attieksme varētu tikt uzskatīta par attaisnojošu, pamatojoties uz, piemēram, nepieciešamību novērst likuma pārkāpumus [18] vai nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmu fiskālo vienotību [19], šādu ieteikumu nav arī lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu.

29. Tā rezultātā atbildei uz pirmo jautājumu būtu jābūt, ka tāda sistēma, kāda apskatāma pamata prāvā, saskaņā ar kuru nodoklis par dividenžu saņemšanu tiek uzlikts mātes sabiedrībai, kas nav Francijas rezidente, bet no kā tiek atbrīvotas mātes sabiedrības, kas ir Francijas rezidentes, ir diskriminējošs uzņēmējdarbības brīvības ierobežojums, kas ir pretrunā ar EKL 43. pantu.

B — *Par otro un trešo jautājumu*

30. Otrajā jautājumā valsts tiesa vaicā, vai tad, ja Francijas un citas dalībvalsts konvencija pieļauj šādu nodokļa ieturēšanu, kāds minēts pirmajā jautājumā, un paredz iespēju, ka citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summā var ieskaitīt samaksāto nodokli, šī konvencija jāņem vērā, novērtējot saderību ar EKL 43. panta normām. Trešajā jautājumā valsts tiesa vaicā, vai tad, ja piemērojamā konvencija patiešām ir jāņem vērā, vai iespēja, ka mātes sabiedrība, kas nav Francijas rezidente, nevar izmantot konvencijā paredzēto nodokļu ieskaitu, nozīmē, ka pasākums uzskatāms par pretrunā esošu EKL 43. pantam.

31. Kopumā ņemot, šie jautājumi palielina šādu faktu nozīmi: 1) saskaņā ar Francijas un Nīderlandes Konvencijas 24. panta 3. punktu Nīderlandei bija jāpiešķir 5 % atvieglojums Francijas ieturējuma nodoklim, ar ko apliekamas Francijas izcelsmes dividendes, līdz Nīderlandes nodokļa lielumam, kas citkārt piemērojams šīm dividendēm; bet 2) faktiski, tā kā Nīderlande atbrīvoja Francijas (un citas

17 — Skat. iepriekš 7. zemsvītras piezīmi, 34. un turpmākie punkti.

18 — Skat., piemēram, 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* (*Recueil*, I-11779. lpp.). un 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.).

19 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.).

ārvalstu) izcelsmes ienākošās dividendes no nodokļiem, kad tās atrodas Nīderlandes mātes sabiedrības rīcībā, tā nepiešķīra nekādus atvieglojumus Francijas nodokļa ieturēšanai.

32. Vispirms es aplūkošu principus, lai analizētu Konvencijas ietekmes nozīmi, šajā lietā novērtējot EKL 43. panta saderību, kam sekos šo principu piemērošana šajā lietā.

1. Vai jāņem vērā Konvencijas nozīme, novērtējot valsts tiesību aktu saderību ar EKL 43. pantu?

33. Vispirms es jau esmu izskaidrojis savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* savu uzskatu, ka, novērtējot, vai konkrētajā gadījumā šis nodokļu maksātājs ir diskriminēts EKL 43. pantam pretējā veidā, jāņem vērā konvencijas patiesā ietekme uz nodokļa maksātāja situāciju. Novērtējot, kā dalībvalsts ievēro Līgumā noteiktos pārvietošanās brīvības pienākumus, divu svarīgu iemeslu dēļ jāņem vērā konvencijas ietekme [20].

20 — Skat. 71. punktu manos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē).

34. Pirmkārt, tas izriet no tā, kā jau atzīmēju [21], ka saskaņā ar Kopienu tiesībām dalībvalstīm ir tiesības sadalīt savā starpā ne tikai nodokļu jurisdikciju, bet arī prioritātes nodokļu aplikšanā. Šobrīd Kopienu tiesībās nav atrodami alternatīvi kritēriji, tāpat kā pamata noteikt jebkādus šādus kritērijus. Tādēļ lietā *Gilly* pēc norādes, ka piešķirtā fiskālā jurisdikcija, pamatojoties uz nacionalitāti, kā tāda nevar tikt uzskatīta par diskriminējošu, Tiesa atzina, ka, "Kopienā neesot nekādiem apvienojošiem vai harmonizējošiem tiesību aktiem, kas būtu pieņemti, it īpaši Līguma [293.] panta otrā ievilkuma kontekstā, tas izriet no līgumslēdzēju pušu kompetences — definēt kritērijus, lai savā starpā sadalītu tiesības aplikt ar nodokļiem, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem. Tāpat, sadalot fiskālo jurisdikciju, dalībvalstīm nav nesaprātīgi balstīt savus līgumus uz starptautisko praksi un ESAO konvenciju modeļiem [..]" [22] Šo argumentāciju Tiesa ir apstiprinājusi, *inter alia*, spriedumā lietā *D.* [23].

35. Tas nozīmē, ka, piemēram, principā ir atļauts izcelsmes valstij, kura veic dividenžu ekonomisku dubultu aplikšanu ar nodokļiem, ar konvencijām un sekojošām starp-

21 — Skat. manus secinājumus lietā *Kerckhaert* un *Morres* (minēti iepriekš 7. zemsvītras piezīmē, 32. un 33. punkts) un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 52. punkts).

22 — Spriedums lietā *Gilly* (minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 30. un 31. punkts). Skat. arī spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē, 57. punkts).

23 — Skat. spriedumu lietā *D.* (minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 50.–53. punkts).

valstu pārrunām nodrošināt, ka rezidences valsts no tā atbrīvos.

36. Otrkārt, ja konkrētajā gadījumā netiktu ņemta vērā konvencijas ietekme, tas ignorētu ar nodokli apliekamā subjekta darbības un motivācijas ekonomisko realitāti pārrobežu kontekstā. Citiem vārdiem, kombinējot rezidences un izcelsmes valsts pienākumus, varētu tikt izjaukta patiesā ietekme uz šo nodokļu maksātāju.

37. Drīzāk, kā esmu atzīmējis savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, rezidences valsts un izcelsmes valsts pienākumu kombinēšana saskaņā ar pārvietošanās brīvības normām pienācīgi jāaplūko kopumā vai arī kā tāda, ar kuru tiek sasniegts līdzsvars. Viena ekonomiskā uzņēmēja situācijas pārbaude tikai vienas no šīm valstīm ietvaros — neņemot vērā EKL 43. panta pienākumus citai valstij — var sniegt nelīdzsvarotu un maldinošu iespaidu un var nesniegt priekšstatu par ekonomisko realitāti, kurā šis uzņēmējs darbojas [24].

38. Šo pieeju Tiesa pieņēma, piemēram, spriedumā lietā *Bouanich* [25]. Šī lieta attiecās uz EKL 56. panta saderību ar Zviedrijas likumdošanu, kurā noteikts, ka maksājums attiecībā uz akcijas izpirkšanu nerezidentam akcionāram saistībā ar pamatkapitāla samazināšanu ir apliekams ar nodokļiem kā par dividendēm, bez tiesībām samazināt izpirkšanas izmaksas par šo daļu vērtību, lai gan tai pat laikā tāds pat maksājums rezidentam akcionāram tiek aplikts ar nodokļiem kā par kapitāla ieguvumu ar tiesībām ieskaitīt izpirkšanas izdevumus. Tiesa nosprieda, ka, aplūkojot atsevišķi un neņemot vērā piemērojamo konvenciju, šī likumdošana ir skaidri diskriminējoša. Tomēr, kā tiesas procesā valsts tiesā tika konstatēts, piemērojamās konvencijas [26] ietekme bija tāda, ka patiesībā nerezidenti netika nostādīti mazāk labvēlīgā situācijā nekā rezidenti, tad nebija EKL 56. panta pārkāpuma. Tiesa argumentēja:

"Tā kā nodokļu sistēma, kas izriet no Francijas–Zviedrijas konvencijas, kas interpretēta, ņemot vērā ESAO konvencijas modeļa komentārus, ir daļa no atbilstošām tiesību normām, kas piemērojamas pamata prāvā, un tā kā iesniedzējtiesa šo sistēmu tieši

24 — Secinājumi lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 72. punkts).

25 — Minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 51. punkts.

26 — Šajā lietā Francijas un Zviedrijas konvencija, kas akcionāriem nerezidentiem dividenžu aplikšanai ar nodokļiem nosaka limitu, kas ir zemāks nekā akcionāriem rezidentiem piemērojamais limits, un atļauj, interpretējot šo konvenciju, ņemot vērā ESAO komentārus par piemērojamo konvencijas modeli, atskaitīt šo akciju nominālvērtību no akciju izpirkšanas summas.

tā arī raksturo, Tiesai tas ir jāņem vērā, lai sniegtu Kopienu tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai [..]" [27].

39. Es ar cieņu piekrītu Tiesas secinājumiem [28].

40. No iepriekš minētā izriet, ka dalībvalsts ziņā ir nodrošināt tās pienākumus, kas izriet no Līguma noteikumiem par pārvietošanās brīvību, ar konvencijā esošajām tiesību normām. Tā, izmantojot piemēru, kurā izcelsmes valsts piemēro iekšzemes ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem attiecībā pret saviem nerezidentiem tāpat kā attiecībā pret saviem rezidentiem, manuprāt, šī izcelsmes valsts principā var izvēlēties nodrošināt, lai, izmantojot konvenciju, tās nerezidenti saņemtu tādus pat atbrīvojumus no dubultās aplikšanas ar nodokļiem kā tās rezidenti.

41. Tomēr, kā es arī esmu atzīmējis savos secinājumos lietā *Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, šim principam piemērojamas divas būtiskas kvalifikācijas.

42. Pirmkārt, nerezidentam piemērotajam režīmam saskaņā ar piemērojamo konvenciju iedarbības ziņā jābūt līdzvērtīgam ar to, kāds tiek piemērots rezidentam. Lietā *Bouanich* Tiesa, manuprāt, pareizi nosprieda, ka valsts tiesai bija pienākums noteikt saskaņā ar attiecīgās lietas faktiem, vai izturēšanās pret nerezidentiem akcionāriem patiesībā bija nelabvēlīgāka nekā pret rezidentiem akcionāriem, ņemot vērā konvencijas iedarbību [29]. Es izdarīju līdzīgus secinājumus, izskatot faktus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, argumentējot, ka gadījumos, kad saskaņā ar noteiktām konvencijām Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste piemēroja ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem izejošajām dividendēm kā atbildību samaksāt Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli, Apvienotajai Karalistei bija pienākums — izmantojot

27 — Minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 51. punkts.

28 — Jāpiebilst, kā es uzskatīju savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 83. punkts), ka cita pieeja bija EFTA Tiesai 2004. gada 23. novembra spriedumā lietā E-1/04 *Fokus Bank*/Norvēģija. Šī lieta izvirzīja *inter alia* saderību ar kapitāla aprites brīvību (EEZ līguma 40. pants, ekvivalents EKL 56. pantam) Norvēģijas noteikumiem, kur Norvēģija vispirms aplika uzņēmuma peļņu ar uzņēmuma ienākuma nodokli un pēc izmaksas 1) rezidentu gadījumā, ar ienākuma nodokli; tomēr pilnīgs nodokļa samazinājums tika piešķirts rezidentiem akcionāriem, atbrīvojot no dividenžu dubultas aplikšanas ar nodokļiem; 2) nerezidentu gadījumā — ar 15 % ieturējuma nodokli. Tomēr saskaņā ar attiecīgo konvenciju tajā lietā šie 15 % tika samazināti pret nodokli, kas uzlikts rezidences valstī. Atzīstot, ka šis noteikums pārkāpj kapitāla aprites brīvības principu, EFTA Tiesa pielīdzināja izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli (izcelsmes valsts nodokļi) ar valstī ienākošajām dividendēm (iekšzemes nodokļi), balstoties uz Tiesas spriedumiem lietās *Lenz* un *Manninen* (30. punkts), un argumentēja, ka izcelsmes valsts varētu principā nepamatoties uz Konvencijas normām, lai kompensētu ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem, ko radījusi šī izcelsmes valsts (37. punkts). Iepriekš izskaidroto un manos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* minēto iemeslu dēļ es nepiekrītu šai analizei.

29 — Minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 54.–56. punkts.

konvenciju vai ko citu — nodrošināt, ka pret šiem nerezidentiem izturētos līdzvērtīgi (šajā lietā līdzvērtīgs atbrīvojums no ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem) kā pret rezidentiem, kuriem Apvienotajā Karalistē ir tāda pat nodokļu samaksas atbildība [30].

43. Otrkārt, pienākumu nasta gulstas uz dalībvalsti, kuras pasākumi ir *prima facie* — neņemot vērā piemērojamo konvenciju — diskriminējoši, lai nodrošinātu, ka patiesībā ar konvenciju tiks sasniegts nediskriminējošs rezultāts. Citiem vārdiem, nav nekāda attaisnojuma prasībai par Līguma aizlieguma normu pārkāpumu apgalvot, ka otra konvencijas līgumslēdzēja valsts pārkāpusi savus no konvencijas izrietošos pienākumus, piemēram, nepiešķirot attiecīgas nodokļu priekšrocības vai neatbrīvojot no attiecīgās ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem. Drīzāk, kā es atzīmēju savos secinājumos lietā *Kerckhaert* un *Morres*, līgumslēdzējas valsts likuma saderības ar konvenciju novērtēšana un iespējamās pārkāpuma sekas saskaņā ar valsts tiesībām ir pilnībā attiecīgās valsts tiesas jautājums [31]. Pretēji — tas, ka dalībvalsts likumdošana var būt vai tai jābūt saskaņā ar piemērojamās konvencijas noteikumiem, pats par sevi nenozīmē, ka šāda rīcība saskan ar Līguma noteikumiem par aprites brīvību: Tiesa nemainīgi ir lēmusi, ka, dalībvalstīm īstenojot savas konvencijā noteiktās nodokļu pilnvaras, tām tomēr jāievēro EKL 43. un 56. pantā noteiktais diskriminācijas aizliegums [32]. Tādējādi, kā es konstatēju savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, tajā lietā tā veidoja, manuprāt, daļu no Apvienotās Karalistes EKL 43. pantā noteiktajiem pienākumiem: nodrošināt, lai prasītājs, kurš nav Apvienotās Karalistes rezidents, ar konvencijas palīdzību saņemtu līdzvērtīgu attieksmi kā Apvienotās Karalistes rezidents, uz kuru attiecas līdzvērtīga Apvienotās Karalistes dubultā aplikšana ar nodokļiem, un Apvienotajai Karalistei nebūtu pieļaujams apgalvot, ka otra līgumslēdzēja valsts ir pārkāpusi savus konvencijā noteiktos pienākumus, neatbrīvojot no attiecīgas ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem [33].

2. Šo principu piemērošana šajā lietā

44. Piemērojot šos principus šai lietai, es uzskatu — ja Francijas un Nīderlandes Konvencijas piemērošanas rezultātā Nīder-

30 — Secinājumi lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 88. punkts).

31 — Skat. iepriekš 7. zemsvītras piezīmi, 38. punkts. Skat. pēc analoģijas arī ģenerāladvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *Gilly* (minēti iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 25. punkts), kuros atzīmēts, ka Tiesa nevar sniegt nolēmumu par Konvencijas normu saderību ar Kopienu tiesībām, tāpat tā nevar uzņemties interpretēt šādas tiesību normas kā daļu no "divpusējas konvencijas lietā, kas neatrodas Kopienas kompetencē un kuru regulē vienīgi dalībvalstis".

32 — *Ibidem*, skat. arī, piemēram, Tiesas atzinumus spriedumā lietā *Bouanich* (minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 56. punkts) un Tiesas spriedumus lietā *De Groot* (minēts iepriekš 16. zemsvītras piezīmē, 93. un 94. punkts) un lietā *Saint-Gobain ZN* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē, 57. un 58. punkts).

33 — Secinājumi lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 89. punkts).

landes mātes sabiedrībām piešķirtais atvieglojums par Francijas piemēroto ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem par Francijas izcelsmes dividendēm patiesībā bija līdzvērtīgs tam, no kura guva labumu Francijas mātes sabiedrības, kas saņēma Francijas izcelsmes dividendes, tad jāuzskata, ka Francija ir izpildījusi savus pienākumus, kas izriet no EKL 43. panta.

45. Tomēr no uzdotā prejudiciālā jautājuma redakcijas ir redzams, ka šajā lietā tas tā nebija.

46. Patiesībā, tā kā Nīderlande atbrīvoja ārvalsts izcelsmes dividendes, kuras saņem Nīderlandes mātes sabiedrības, tad ienākošās Francijas izcelsmes dividendes īstenībā netika apliktas ne ar kādiem Nīderlandes nodokļiem, pret kuriem varētu noteikt 5 % Francijas ieturējuma nodokļa ieskaitu. Turklāt man šķiet, ka šis rezultāts pilnīgi saskan ar Francijas un Nīderlandes Konvencijas 24. pantā noteikto nodokļu jurisdikcijas sadalījumu. Kā šīs konvencijas 24. panta 1. punktā noteikts, Nīderlande varēja ietvert savā nodokļa bāzē ienākumus vai labumus, kuri saskaņā ar Konvencijas tiesību normām ir apliekami ar nodokļiem Francijā. Vienīgi gadījumos, kad Nīderlande bija izvēlējusies iekļaut šādus ienākumus savā nodokļa bāzē, tai bija pienākums saskaņā ar Konvencijas 24. panta 3. punktu piešķirt atvieglojumus par Francijas ieturējuma nodokli, kas ieturēts par Francijas izcelsmes dividendēm, turklāt nepārsniedzot Nīderlandes nodokļa lielumu, ar ko citādi apliekamas šīs dividendes.

47. Tomēr pēdējā Nīderlandes veiktā izvēle bija neaplikt ar nodokļiem ienākošās Francijas izcelsmes dividendes, kas nonāk Nīderlandes mātes sabiedrības rīcībā. Manuprāt, tas parāda, ka Nīderlande izvēlējās neiekļaut šādas dividendes savā nodokļa bāzē un tā rezultātā neradās pienākums ieskaitīt Francijas ieturējuma nodokli. Katrā ziņā šāds pienākums aprobežojās ar ieskaitu līdz Nīderlandes nodokļa lielumam, kas citkārt būtu jāmaksā par dividendēm — šajā lietā šis lielums bija nulle.

48. Tādējādi Francijas izcelsmes dividendes, kas bija izmaksātas Nīderlandes mātes sabiedrībām, joprojām bija apliekamas ar Francijas dubulta "līmeņa" nodokli (uzņēmuma ienākuma nodokli Francijas meitas sabiedrības rīcībā, kuram sekoja ieturējuma nodoklis Nīderlandes mātes sabiedrības rīcībā): pilnīgi nenotika atbrīvošana no ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem. Turpretim Francijas izcelsmes dividendes, kuras izsniegtas Francijas mātes sabiedrībām, bija efektīvi apliekamas tikai ar viena līmeņa nodokli (uzņēmuma ienākuma nodokli meitas sabiedrības rīcībā) — gandrīz pilnīgs atbrīvojums no ekonomiskās dubultās aplikšanas ar nodokļiem.

49. To iemeslu dēļ, kurus norādīju, iepriekš atbildot uz pirmo jautājumu, tas ir pilnīgi diskriminējoši un pretrunā ar EKL 43. pantu.

50. Lai arī tas nav tieši saistīts ar šo lietu, jāpiebilst, ka iepriekš izskaidroto iemeslu dēļ uzskatu, ka arī tad, ja Nīderlande būtu pārkāpusi savus Konvencijā noteiktos pienākumus, nepiemērojot ieskaitu par uzlikto Francijas ieturējuma nodokli, tas nebūtu pietiekams attaisnojums Francijai prasībā pret tās diskriminējošajām nodokļu normām, kuras ir pretrunā ar EKL 43. pantu [34].

51. Savai aizstāvībai Francijas valdība norādīja, ka tās likumdošanas visas ierobežojošās sekas, kuras radušās, patiesībā Nīderlandes mātes sabiedrībām nespējot Francijas ieturējuma nodokli ieskaitīt Nīderlandes ieturētā nodokļa summā, nav jāuzskata par tādām, kas tieši izriet no Francijas likumdošanas, bet gan par tādām, kas izriet no pastāvošajām Francijas un Nīderlandes nodokļu sistēmu nesaskaņām. Tomēr no iepriekš minētā būtu jābūt skaidram, ka šis arguments neietver atšķirību starp vienkāršām nesaskaņām starp atsevišķām (nediskriminējošām) valsts nodokļu sistēmām, uz kurām neattiecas EKL 43. pants [35], un diskriminējošu attieksmi, kas rodas tikai no vienas jurisdikcijas noteikumiem, kuri ir pretrunā ar EKL 43. pantu, ja vien tas nav attaisnojami. Tā kā šajā lietā tikai Francija īsteno dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokļiem, tas diezgan acīmredzami ietilpst pēdējā kategorijā.

52. Šo iemeslu dēļ atbildei uz valsts tiesas otro un trešo jautājumu, manuprāt, jābūt, ka, novērtējot, vai attiecīgajā gadījumā šis nodokļu maksātājs ir diskriminēts pretēji EKL 43. pantam, būtībā jāņem vērā patiesā Konvencijas ietekme uz nodokļu maksātāju situāciju. Nenodrošinot, ka faktiski mātes sabiedrība, kas nav Francijas rezidente, saņemot Francijas izcelsmes dividendes, iegūst atvieglojumus par Francijas uzlikto ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem, kas līdzvērtīgi atvieglojumiem, ko saņem Francijas mātes sabiedrība, vai nu saskaņā ar piemērojamo Konvenciju vai citādi, Francija ir pārkāpusi EKL 43. pantu.

34 — Skat. iepriekš 43. punktu.

35 — Skat. manus secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēti iepriekš 2. zemsvītras piezīmē, 43.–47. punkts).

V — Secinājumi

53. Šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka Tiesai uz *Conseil d'Etat* uzdotajiem jautājumiem būtu jāsniedz šādas atbildes:

1) sistēma, saskaņā ar kuru jebkāds nodoklis par dividenžu, kuras izmaksā meitas sabiedrības, kas ir Francijas rezidentes, saņemšanu tiek uzlikts mātes sabiedrībai, kas nav Francijas rezidente, bet no kā tiek atbrīvotas mātes sabiedrības, kas ir Francijas rezidentes, kuras saņem dividendes no meitas sabiedrībām, kuras ir Francijas rezidentes, ir diskriminējošs ierobežojums uzņēmējdarbības brīvībai, kas ir pretrunā ar EKL 43. pantu;

2) principā patiesā Konvencijas ietekme uz nodokļu maksātāju situāciju ir jāņem vērā, novērtējot, vai attiecīgajā gadījumā šis nodokļu maksātājs ir diskriminēts tādā veidā, kas ir pretrunā ar EKL 43. pantu. Nenodrošinot, ka faktiski mātes sabiedrība, kas nav Francijas rezidente, saņemot Francijas izcelsmes dividendes, iegūst atvieglojumus par Francijas uzlikto ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem, kas līdzvērtīgi atvieglojumiem, ko saņem Francijas mātes sabiedrība, vai nu saskaņā ar piemērojamo Konvenciju vai citādi, Francija ir pārkāpusi EKL 43. pantu.