Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 14. oktobrī[1]

Lieta C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
pret
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(*Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Sistēma, ko veido priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un nodokļu kredīts, dividenžu turpmākas sadales gadījumā – Saistība starp Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu (Direktīva 90/435) un pamatbrīvībām – Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā – Mātessabiedrībai izmaksāto dividenžu aplikšana ar nodokli saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. pantu – Noteikumi, kas attiecas uz to, kā dividenžu saņēmējiem maksāt nodokļu kredītus (Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkts)

I. Ievads

1. Francijas sabiedrībām laikā līdz 2004. gadam, sadalot tālāk dividendes saviem akcionāriem, bija jāmaksā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas (*précompte mobilier*), ja sadalāmā sabiedrības peļņa (šajā gadījumā saņemtās dividendes) nebija apliktas ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Šī sistēma ietvēra arī [nodokļu] kredītu, ko dividenžu saņēmējs guva saistībā ar peļņas turpmāko sadali, bet tika atteikts, tiklīdz bija iesaistīta ārvalstu meitassabiedrības peļņas sadale.

2. Līdz ar to Tiesa jau lietās *Accor*[2] un Komisija/Francija[3] ir izskatījusi Francijas tiesisko situāciju attiecībā uz dividenžu aplikšanu ar nodokli līdzdalības ķēdē un attiecīgi ir konstatējusi brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites pārkāpumus. Nu runa ir par attiecīgo Francijas

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] Spriedums, 2011. gada 15. septembris (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] Spriedums, 2018. gada 4. oktobris, Komisija/Francija (Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas) (C-416/17, EU:C:2018:811).

tiesību normu saderību ar Direktīvu 90/435[4] (turpmāk tekstā – "Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva"). Tas tādēļ, ka ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) tagad lūdz to interpretēt, it īpaši, vai ar šīs direktīvas 7. panta 2. punktu netiek pieļauts, ka Francija piemēro šādu priekšnodokli.

3. Tādējādi papildus jautājumam par Francijas sistēmas saderību ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu rodas arī jautājums, vai, izmantojot Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punktu, dalībvalstij tomēr var atļaut piemērot nodokļu sistēmu, kas pārkāpj pamatbrīvības.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

4. Saskaņā ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas apsvērumiem tās mērķis ir dividendes un citu veidu peļņu, ko meitasuzņēmumi sadala par labu saviem mātesuzņēmumiem, atbrīvot no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī.

5. Direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā bija paredzēts:

"1. Ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma apvienību ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma valsts un pastāvīgā uzņēmuma valsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

– atturas tādai peļņai uzlikt nodokļus vai

– uzliek tādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmuma peļņas nodokļa daļu, kas saistīta ar tādu peļņu un ko samaksājis meitasuzņēmums un zemākā līmeņa meitasuzņēmumi, saskaņā ar nosacījumu, ka katrā līmenī sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmumi atbilst 2. un 3. pantā paredzētajām prasībām, līdz atbilstošā maksājamā nodokļa summas robežai.

[..]

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana. Ja vadības izmaksas, kas attiecas uz kapitāla daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar parastu likmi, stabili noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas."

6. Direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts:

"Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļiem."

[4] Padomes Direktīva 90/435/EK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.) – šajā gadījumā redakcijā, kurā jaunākie grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris) (OV 2004, L 7, 41. lpp.), kas bija spēkā 2004. gadā.

7. Direktīvas 7. panta 2. punktā tomēr ir precizēts:

"Šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai starptautiskos līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu vai samazinātu divkāršu nodokļu uzlikšanu dividendēm, jo īpaši noteikumus, kas attiecas uz to, kā dividenžu saņēmējiem maksāt nodokļu kredītus."

B. Francijas tiesības

8. *Code général des impôts* (Vispārējais nodokļu kodekss; turpmāk tekstā – "*CGI*") 146. panta 2. punkts redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietā aplūkojamajos finanšu gados, bija formulēts šādi:

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

9. *CGI* 158.a panta 1. punktā redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietā aplūkojamajos finanšu gados, bija paredzēts:

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

a) summas, kuras tās saņem no sabiedrības;

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

Šis nodokļa kredīts atbilst pusei no summām, ko faktiski izmaksājusi sabiedrība. To var izmantot tikai tiktāl, ciktāl ienākumi ir ietverti saņēmēja maksājamā ienākumu nodokļa bāzē. Tas tiek saņemts līdz ar minētā nodokļa samaksu. Tas tiek atmaksāts fiziskām personām, ciktāl tā summa pārsniedz to maksājamā nodokļa summu."

10. *CGI* 216. panta 1. punktā bija noteikts:

"Tīros ienākumus no dalības kapitālā, kas dod tiesības uz nodokļa režīma attiecībā uz mātessabiedrībām piemērošanu [..], kurus mātessabiedrība ir saņēmusi finanšu gada gaitā, var atskaitīt no tās kopējās tīrās peļņas [..]."

11. Redakcijā, kas bija piemērojama no 2000. gada 1. janvāra, *CGI* 223.e panta 1. punkta pirmajā daļā bija paredzēts:

"[..] Ja sabiedrības izmaksātās dividendes ir gūtas no summām, par kurām tās ienākumi nav aplikti ar sabiedrību ienākuma nodokli pēc standarta likmes [..], šai sabiedrībai ir jāmaksā priekšnodoklis, kas ir vienāds ar nodokļa kredītu, kurš aprēķināts saskaņā ar 158.a panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem. Priekšnodoklis ir jāmaksā par dividenžu izmaksu, kas dod tiesības uz 158.a pantā paredzēto nodokļa kredītu, neraugoties uz to, kurš ir saņēmējs."

III. Pamatlieta

A. Lietas C-556/20 fakti

12. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Francijas sistēmu dividenžu aplikšanai ar nodokli līdzdalības ķēdē, kas pastāvēja līdz 2004. gadam ieskaitot.

13. Šajā sistēmā bija vairāki elementi. Ja Francijas vai ārvalstu meitassabiedrība sadalīja peļņu par labu savai Francijas mātessabiedrībai, tai, izņemot fiksētu daļu 5 % apmērā no izmaksām un izdevumiem, nebija jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis saskaņā ar *CGI* 216. panta 1. punktu.

14. Papildus tam jau kopš 1965. gada Francija bija izveidojusi nodokļu sistēmu, kas ietvēra nodokļu kredītu un priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas (*précompte mobilier*), ar nosacījumu, ka dividendes tika sadalītas tālāk līdzdalības ķēdē. Šīs tiesību normas tika atceltas ar 2005. gada 1. janvāri, taču bija spēkā 2000.–2004. gadam, par kuriem ir strīds.

15. Saskaņā ar *CGI* 158.a pantu Francijas sabiedrības dividenžu saņēmēji automātiski saņēma nodokļu kredītu 50 % apmērā no sadalītajām dividendēm. Šī nodokļu kredīta mērķis bija sabiedrības līmenī izlīdzināt iepriekš uzlikto uzņēmumu ienākuma nodokli un nodrošināt pareizu nodokļu uzlikšanu ieguldītājiem (fiziskajām personām) atbilstoši to finansiālajam stāvoklim ienākuma nodokļa jomā. Tas tādēļ, ka sadalītajai peļņai jau dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī, kas šo peļņu ir guvusi, tika uzlikts uzņēmumu ienākuma nodoklis 33,33 % apmērā un tai no jauna tika uzlikts nodoklis dalībnieku līmenī. Rezultātā šis saņēmējam piešķirtais nodokļu kredīts tieši izlīdzināja peļņu sadalošajai sabiedrībai piemēroto uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu. Tas beigu beigās saņem 100 vienības no peļņas (66,66 vienības kā sadalīto peļņu un 50 % no 66,66 = 33,33 vienības kā nodokļu kredītu), un šīm 100 vienībām uzliek nodokli saskaņā ar savu individuālo ienākuma nodokļa likmi.

16. Tomēr, ņemot to vērā, nodokļu kredīts bija nepieciešams tikai tiktāl, ciktāl attiecīgās dividenžu izmaksātājas sabiedrības sadalītajai peļņai faktiski tika uzlikts uzņēmumu ienākuma nodoklis. Taču praktisku iemeslu dēļ nodokļu kredīts pēc vienotas likmes tika piešķirts visiem dalībniekiem, kas saņēma Francijas sabiedrību sadalīto peļņu. Nebija nozīmes tam, vai šie ienākumi pirms tam faktiski arī tika aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī.

17. Taču kā koriģējošais mehānisms attiecīgās dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī ar *CGI* 223.e pantu tika ieviests priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas. Tas tika iekasēts tostarp tad, ja izmaksāto dividenžu pamatā esošā peļņa attiecīgās dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī nebija aplikta ar nodokli vai bija tikai daļēji aplikta ar nodokli. Šajā ziņā priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas mērķis dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī bija pamatot piešķirto vienotas likmes nodokļu kredītu dalībnieku līmenī. Piemēram, no nodokļa atbrīvotā peļņa par summu 100 vienības ar priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas tiek samazināta līdz 66,66 vienībām un vēlāk tiek izmaksāta un ar nodokļu kredītu (50 % no 66,66 = 33,33) dividenžu saņēmējam atkal tiek palielināta līdz 100 vienībām.

18. Piemēram, ja Francijas mātessabiedrība saņēma dividendes no savas Francijas meitassabiedrības, mātessabiedrība saņēma vienotas likmes nodokļu kredītu 50 % apmērā no dividendēm. Ņemot vērā, ka dividendes mātessabiedrības līmenī bija atbrīvotas no nodokļa, pamatojoties uz *CGI* 216. pantā paredzēto mātessabiedrību un meitassabiedrību režīmu, bet arī

dalībnieks ir saņēmis nodokļu kredītu, mātessabiedrībai veicot turpmāku dividenžu sadali saviem dalībniekiem, tika iekasēts priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas. Tomēr saskaņā ar *CGI* 146. panta 2. punktu no priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas mātessabiedrība varēja atskaitīt savu nodokļu kredītu. Tādējādi mātessabiedrības līmenī galu galā nebija notikusi nodokļu pārmaksa. Tās līmenī nodokļu kredīts un priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas vienmēr savstarpēji izlīdzinājās, kamēr vien izmaksāto dividenžu saņemšanai nebija nepieciešams šķērsot robežas.

19. Savukārt saskaņā ar *CGI* 158.a pantu Francijas mātessabiedrībai nebija tiesību uz nodokļu kredītu, ja tā saņēma dividendes no citā dalībvalstī reģistrētas meitassabiedrības. Transponējot Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, tai vismaz nebija jāapliek ar nodokli šie ienākumi no dividendēm. Taču, veicot turpmāku sadali, pašas sabiedrības dalībnieki saņēma nodokļu kredītu saskaņā ar *CGI* 158.a pantu, jo dividendes izmaksāja Francijas sabiedrība (šajā gadījumā – mātessabiedrība). Tomēr, ņemot vērā, ka mātessabiedrības ienākumi no dividendēm netika aplikti ar nodokli, šis dalībniekiem piešķirtais nodokļu kredīts mātessabiedrības līmenī tika koriģēts ar priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas. Tādējādi mātessabiedrībai, ja tā šīs savas meitassabiedrības dividendes izmaksāja tālāk saviem pašas dalībniekiem, bija jāmaksā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas. Tomēr tagad tā nevarēja atskaitīt pašas nodokļu kredītu. Tādējādi samazinājās summa, ko mātessabiedrība varēja izmaksāt saviem dalībniekiem.

20. Tas, ka mātessabiedrībai, pamatojoties uz *CGI* 158.a pantu, netiek piešķirts nodokļu kredīts, saņemot dividendes no ārvalstīs reģistrētām meitassabiedrībām, šajā ziņā liedza neitrāli tālāk sadalīt dividendes attiecīgajiem dalībniekiem un radīja atšķirīgu attieksmi pret dividendēm pārrobežu situācijās.

B. Pamattiesvedība

21. Tādēļ sabiedrības *Schneider Electric SE*, *AXA SA*, *BNP Paribas*, *Engie SA*, *Orange SA* un *L'Air Liquide SA* (turpmāk tekstā – "prasītājas sabiedrības") lūdza atmaksāt laika posmā no 2000. līdz 2004. gadam samaksāto priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, par ko nebija piešķirti atbilstoši nodokļu kredīti.

22. No prasītāju sabiedrību argumentācijas izriet, ka laika posmā no 2000. līdz 2004. gadam tās ir saņēmušas dividenžu maksājumus no savām citās dalībvalstīs reģistrētām meitassabiedrībām un, šīs dividendes sadalot tālāk, ir samaksājušas priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas saskaņā ar *CGI* 146. panta 2. punktu, skatot to kopsakarā ar *CGI* 158.a un [223.]e pantu.

23. Šajā ziņā tās atsaucas uz to, ka noteikumi nav saderīgi ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu. Pirmajā instancē *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa, Francija) prasības tika daļēji apmierinātas, tomēr Francijas valsts iesniedza apelācijas sūdzību *Conseil d'État* (Valsts padome).

24. Tajā pašā laikā un nolūkā paātrināt nolēmuma pieņemšanu 2020. gada 27. un 28. jūlijā prasītājas sabiedrības *Conseil d'État* (Valsts padome) cēla tiešās prasības. Tajās tās lūdza atcelt administratīvos noteikumus, kas 1995. gada 1. novembrī ir publicēti ar numuriem 4 J 1321 un 4 J 1322 un ir ietverti 2001. gada 21. marta rīkojumā 4 J-1-01.

25. Šajā sakarā prasītājas sabiedrības norāda, ka apstrīdētajos administratīvajos norādījumos esot atkārtoti tajā laikā spēkā esošie *CGI* 223.e panta noteikumi. Tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru šī tiesību norma kā tāda neesot saderīga ar Direktīvas 90/435 4. pantu, līdz ar to arī attiecīgie administratīvie noteikumi neesot spēkā.

26. Papildus jautājumam par saderību ar Direktīvas 90/435 4. pantu iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai Francijas nodokļu sistēma, kurā ietilpst nodokļu kredīts un priekšnodoklis, iespējams, kā vienota sistēma var būt pieļaujama nodokļu divkāršas uzlikšanas novēršanai saskaņā ar Direktīvas 90/435 7. panta 2. punktu.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

27. Ņemot vērā iepriekš minēto, *Conseil d'État* (Valsts padome) ir apturējusi tiesvedību par administratīvajiem noteikumiem un uzdevusi Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantu, it īpaši, ņemot vērā tās 7. panta 2. punktu, netiek pieļauta tāda tiesību norma kā Vispārējā nodokļu kodeksa 223.e pants, kurā, lai pareizi īstenotu pasākumu, kura mērķis ir novērst ekonomiskā ziņā divkāršu nodokļa uzlikšanu dividendēm, ir paredzēts atskaitījums attiecībā uz tās mātessabiedrības veiktās peļņas turpmāku sadali, kuru tā ir saņēmusi no citā Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrētām meitassabiedrībām?"

28. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegušas un 2021. gada 8. septembra tiesas sēdē ir piedalījušās *Schneider Electric*, *AXA*, *Engie*, *Orange*, *L'Air liquide*, Francija un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālo jautājumu

29. Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa nepārprotami jautā tikai par *CGI* 223.e pantā paredzētā priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas saderību ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantu, ņemot vērā 7. panta 2. punktu. Situācija, par kuru iesniedzējtiesa vēlas saņemt atbildi, ir tāda, ka citā dalībvalstī reģistrēta meitassabiedrība izmaksā dividendes savai mātessabiedrībai Francijā, kura tās sadala tālāk starp saviem dalībniekiem.

30. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, prasītājas sabiedrības iebilst pret priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas samaksu, pamatojoties uz administratīvajiem noteikumiem, kas 1995. gada 1. novembrī ir publicēti ar numuriem 4 J 1321 un 4 J 1322 un ir iekļauti 2001. gada 21. marta rīkojumā 4 J-1-01. Tomēr nodokļu slogs pastāv tikai tad, ja un tādēļ ka šo sabiedrību gadījumā (pretēji tam, kā tas ir vienīgi iekšzemes situācijā) šim priekšnodoklim iepretim nav attiecīga nodokļu kredīta.

31. Tieši šo nelabvēlīgo attieksmi pārrobežu situācijā salīdzinājumā ar pilnībā iekšzemes situāciju Tiesa jau lietā *Accor*[5] bija atzinusi par nesaderīgu ar Savienības tiesībām. Tajā tā konstatēja, ka šajā gadījumā nozīmīgais Francijas tiesiskais regulējums ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību (LESD 49. pants) un kapitāla brīvai apritei (LESD 63. pants). Šī nodokļu režīma neatbilstība

[5] Spriedums, 2011. gada 15. septembris (C-310/09, EU:C:2011:581).

Savienības tiesībām tika apstiprināta lietā Komisija/Francija[6]. Iesniedzējtiesa no tā pamatoti secina, ka sabiedrībai, kura saņem dividendes no ārvalstī reģistrētas meitassabiedrības un kurai dividenžu turpmākas sadales gadījumā tiktu piemērots priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, ir tiesības uz nodokļu kredītu.

32. Tomēr vēl ir jānoskaidro[7], vai un kā šīs tiesības uz nodokļu kredītu tagad (t.i., pēc tam, kad ir īstenotas Savienības tiesību prasības, kas izriet no abiem Tiesas nolēmumiem) varētu tikt kompensētas ar priekšnodokli. Līdz ar to ir iespējams, ka prasītājas sabiedrības vēl joprojām nesaņem nodokļu kredītu, kā tas būtu bijis iekšzemes situācijā. Taču varētu arī būt tā, ka tās vēlas gan saņemt nodokļu kredītu (kā dividenžu saņēmējas), gan atcelt priekšnodokli (kā sabiedrības, kas veic dividenžu turpmāku sadalīšanu).

33. Ja prasītājas sabiedrības vēl joprojām nesaņem salīdzināmu nodokļu kredītu, tad rodas jautājums par sekām, kādas varētu būt *CGI* 223.e pantā paredzētā priekšnodokļa iespējamai saderībai ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu attiecībā uz pamatbrīvībām (par to B sadaļā). Savukārt, ja prasītājas sabiedrības ir saņēmušas nodokļu kredītu, kas ir salīdzināms ar nodokļu kredītu iekšzemes situācijā, tad ir jānosaka, vai šī Francijas sistēma dividenžu aplikšanai ar nodokli, ko veido priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un nodokļu kredīts, ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā (par to C sadaļā) un, ja tas tā ir, vai ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punktu šāda sistēma var tikt pieļauta (par to D sadaļā).

B. Par saistību starp Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu un pamatbrīvībām (brīvība veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīva aprite)

34. Ja regulējums par priekšnodokli saskaņā ar *CGI* 223.e pantu būtu saderīgs ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, tas nenozīmētu, ka no tā varētu secināt, ka visa Francijas sistēma, neraugoties uz nodokļu kredīta neesamību, atbilst Savienības tiesībām.

35. Tiesa jau ir konstatējusi, ka Francijas tiesiskais regulējums vai iesniedzējtiesas veiktā interpretācija ir pretrunā pamatbrīvībām un ir Francijas valsts pienākumu neizpilde[8]. Šo primāro tiesību pārkāpumu pamato nepietiekams nodokļu kredīts gadījumā, ja dividendes izmaksā sabiedrība, kas nav reģistrēta Francijā. Tas – kā to tiesas sēdē ir norādījušas arī prasītājas sabiedrības – netiktu novērsts vai nebūtu pamatots, ja ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punktu nebūtu liegts piemērot attiecīgo Francijas nodokļu sistēmu, tātad tam nebūtu pretrunā.

6 Spriedums, 2018. gada 4. oktobris, Komisija/Francija (Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas) (C-416/17, EU:C:2018:811).

7 Skat. arī Komisijas apsvērumus tās procesuālā raksta 41. punktā.

8 Spriedumi, 2018. gada 4. oktobris, Komisija/Francija (Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas) (C-416/17, EU:C:2018:811), un 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

36. Tiesību normu hierarhija ir skaidra. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva ir jāizvērtē, ņemot vērā pamatbrīvības, nevis otrādi. Pat ja Tiesas judikatūrā ir atrodamas norādes, ka tiesiskais regulējums jomā, kurā ir veikta izsmeļoša saskaņošana Savienības līmenī, ir jāizvērtē, ņemot vērā nevis primāro tiesību aktu normas, bet gan tikai saskaņošanas pasākuma normas [9], tas neko nemaina.

37. Pirmkārt, Tiesa pārbauda sekundāro tiesību saderību ar primārajām tiesībām [10]. Otrkārt, iepriekš minētā norāde ir pareiza gadījumos, kuros nepastāv nekādas šaubas par sekundāro tiesību saderību ar primārajām tiesībām. Tas tādēļ, ka tad sekundārās tiesības kā *lex specialis* ir jāpiemēro prioritāri. Ja no tā jau izriet, ka apstrīdētais akts nav saderīgs ar Savienības tiesībām, nav nepieciešams izvērtēt vēl nesaderību ar primārajām tiesībām.

38. Ja ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punktu tiktu pieļauta šāda sistēma bez nodokļu kredīta, no vienas puses, pastāvētu šaubas par saderību ar pamatbrīvībām. No otras puses, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts šajā ziņā neliedz piemērot "valstu noteikumus vai starptautiskos līgumos ietvertus noteikumus". Tādējādi ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu nav veikta izsmeļoša saskaņošana.

39. Līdz ar to, kamēr nodokļu kredīts, ar ko tiek kompensēts priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, joprojām ir atkarīgs no tā, vai meitassabiedrība, kas izmaksā dividendes, ir reģistrēta valsts teritorijā vai citā dalībvalstī, Francijas sistēma, kurā ietilpst priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un nodokļu kredīts, saskaņā ar Tiesas judikatūru [11] ir pretrunā Savienības tiesībām. Tajā neko nevarētu mainīt arī Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts.

C. Par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērojamību nodokļu kredīta piešķiršanas gadījumā, saņemot "ārvalstu dividendes"

40. Turpretim, ja prasītājām sabiedrībām attiecīgs nodokļu kredīts tiek piešķirts arī tad, ja dividendes izmaksā ārvalstīs reģistrētas meitassabiedrības, ir jājautā, vai ir piemērojama Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva.

1. Par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomu

41. Proti, no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas trešā apsvēruma izriet, ka šīs direktīvas mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu peļņai, ko meitassabiedrība sadala par labu savai mātessabiedrībai, mātessabiedrības līmenī [12]. Tomēr tas tiek nodrošināts jau ar *CGI* 216. pantā paredzēto regulējumu. Mātessabiedrībai nav vēlreiz jāapliek ar nodokli dividendes, kas

[9] Skat. spriedumus, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 45. un 46. punkts); 2017. gada 7. septembris, *Eqiom* un *Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 15. punkts); 2014. gada 30. aprīlis, *UPC DTH* (C-475/12, EU:C:2014:285, 63. punkts); 2003. gada 11. decembris, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. punkts); 1996. gada 23. maijs, *Hedley Lomas* (C-5/94, EU:C:1996:205, 18. punkts), un 1993. gada 12. oktobris, *Vanacker* un *Lesage* (C-37/92, EU:C:1993:836, 9. punkts).

[10] Skat., piemēram, spriedumus, 2020. gada 8. decembris, Ungārija/Parlaments un Padome (C-620/18, EU:C:2020:1001, 104. punkts); 2020. gada 8. decembris, Polija/Parlaments un Padome (C-626/18, EU:C:2020:1000, 87. punkts); 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 50. punkts), un 2003. gada 11. decembris, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. punkts *in fine*).

[11] Spriedumi, 2018. gada 4. oktobris, Komisija/Francija (Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas) (C-416/17, EU:C:2018:811), un 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Šajā ziņā no daudziem skat. arī tikai spriedumus, 2017. gada 17. maijs, X (C-68/15, EU:C:2017:379, 70. punkts), un 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 45. punkts).

ir saņemtas no meitassabiedrības ar nodokli apliktās peļņas. Tomēr no tā ir jānošķir Francijas sistēma, ko veido priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un nodokļu kredīts.

42. *Nodokļu kredīta* mērķis ir izlīdzināt dividenžu izmaksātājai sabiedrībai piemēroto priekšnodokļa slogu dividenžu saņēmēja līmenī, lai galu galā tikai dalībniekam atbilstoši tā finanšu stāvoklim attiecīgā gadījumā uzliktu progresīvu nodokli. Ar to tiek novērsta nodokļu divkārša uzlikšana. Savukārt *priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas* mērķis ir atcelt vai attaisnot principā nepamatotu nodokļu kredītu, ieviešot attiecīgu priekšnodokļa slogu dividenžu izmaksātājam uzņēmumam gadījumā, ja tāda nebūtu. Tādējādi ar priekšnodokli tiek novērsta divkārša vai galīga sadalītās peļņas neaplikšana ar nodokli.

43. Ja prasītājām sabiedrībām ir tiesības uz nodokļu kredītu, šis nodokļu kredīts atbilst saņemtajām dividendēm iepriekš piemērotajam uzņēmumu ienākuma nodoklim meitassabiedrības līmenī un tas tiek atskaitīts no priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas saskaņā ar *CGI* 146. panta 2. punktu attiecībā uz tālāk sadalītajām dividendēm, tad nepastāv ekonomiskā ziņā nodokļa divkārša uzlikšana dividendēm. To pierāda Komisijas sniegtie piemēri tās rakstveida apsvērumos. Proti, nelabvēlīgs apgrūtinošs efekts rodas tikai gadījumos, kuros mātessabiedrības līmenī priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas nevar kompensēt ar nodokļu kredītu, kas atbilst uzņēmumu ienākuma nodokļa slogam meitassabiedrības līmenī.

44. Savukārt nodokļu kredīts un vienlaicīga priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas neesamība mātessabiedrības līmenī izraisītu mātessabiedrības dalībnieka nepamatotu iedzīvošanos. Proti, tas saņemtu nodokļu kredītu, lai gan dividendes, kuras viņam tālāk ir izmaksājusi mātessabiedrība, nekad nav tikušas apliktas ar nodokli.

45. Tomēr pretēji tam, ko apgalvo Komisija un prasītājas sabiedrības, neitrāls nodokļu režīms attiecībā uz ārvalsts meitassabiedrības dividendēm gadījumā, ja mātessabiedrība veic turpmāku peļņas sadali dalībniekam, nav atkarīgs no identiska apmēra nodokļu kredīta, saņemot dividendes, un priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, sadalot tālāk mātessabiedrības līmenī (t.i., no to maksājumu starpības). Drīzāk ir svarīgi, lai mātessabiedrībai piemērotais priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas saistībā ar turpmāko peļņas sadali atbilstu dalībniekam piešķirtajam nodokļu kredītam.

46. To atspoguļo nākamais piemērs, kurā mātessabiedrība bez nodokļu ieturēšanas no meitassabiedrības saņem dividendes 66,66 vienību apmērā. Tā ārvalstīs no peļņas 100 vienības ir samaksājusi tieši 33,33 vienības uzņēmumu ienākuma nodokli (t.i., ārvalstīs tika piemērota tāda pati uzņēmumu ienākuma nodokļa likme kā Francijā). Mātessabiedrība tagad, lai arī ar kavēšanos, ar atpakaļejošu spēku, pamatojoties uz Tiesas judikatūru, saņem nodokļu kredītu 33,33 vienību apmērā un visu meitassabiedrības peļņu (t.i., 100 vienības) tagad varētu sadalīt tālāk dalībniekiem. Iepriekš samaksātais uzņēmuma ienākuma nodoklis ir pilnībā izlīdzināts. Taču, ja tā izmaksā šīs 100 vienības, tad dalībnieks, nepastāvot priekšnodoklim par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas mātessabiedrības līmenī, saņemtu šīs 100 vienības *un* nodokļu kredītu 50 % apmērā, t.i., tieši 150 vienības. Meitassabiedrības peļņa, kas saistībā ar peļņas turpmāko sadali nav divreiz jāapliek ar nodokli, bija tikai 100 vienības un, nepastāvot priekšnodoklim par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, tagad ir palielināta līdz 150 vienībām. Šo dīvaino rezultātu (peļņas turpmāka sadale palielina dividendes) novērš tikai priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas.

47. Proti, ja šī mātessabiedrība no 100 vienībām būtu samaksājusi priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas (33,33 vienības), tad tā arī tālāk varētu sadalīt tikai 66,66 vienības un dalībnieks saņemtu tieši 100 vienības (66,66 vienības kā dividendes un 33,33 vienības kā savu nodokļu kredītu). Tā kā šajā gadījumā mātessabiedrības nodokļu kredīts un priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas precīzi sakrīt, neveidojas maksājumu starpība.

48. Ja tā būtu sadalījusi tālāk tikai 50 vienības, dalībnieks būtu saņēmis 75 vienības (50 vienības kā dividendes un 25 vienības kā savu nodokļu kredītu) un priekšnodoklis būtu bijis tikai 50 % no 50 vienībām = 25 vienības. Taču mātessabiedrība arī būtu saņēmusi nodokļu kredītu 33,33 vienību apmērā, līdz ar to saglabātos atlikums 8,33 vienības. Savukārt, ja mātessabiedrība palielina no nodokļa atbrīvotās peļņas sadali no 66,66 līdz 100 vienībām, tad dalībnieks saņem 150 vienības (100 vienības kā dividendes un 50 vienības – kā savu nodokļu kredītu). Mātessabiedrībai ir jāmaksā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas 50 vienību apmērā (50 % no 100 vienībām), kam pretstatīts pašas nodokļu kredīts 33,33 vienības. Saglabājas maksājumu starpība 16,66 vienību apmērā.

49. Tāds pats rezultāts ir tad, ja ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokļa slogs ir bijis mazāks (piemēram, 15 %) un Francija, izmantojot nodokļu kredītu, arī tikai šo slogu izlīdzina. Meitassabiedrība sadala 85 vienības par labu Francijas mātessabiedrībai. Francija izlīdzina iepriekš piemēroto nodokļu slogu ar nodokļu kredītu 15 vienību apmērā. Tādējādi mātessabiedrība (tāpat kā iekšzemes situācijā) saņem sadalīto peļņu 100 vienību apmērā bez nodokļu ieturējumiem. Dalībniekam tiek izmaksātas 66,66 vienības, un 33,33 vienības tiek samaksātas kā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas. Francija šo priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas ieskaita dalībniekam, līdz ar to tas saņem 100 vienības. Tiek novērsta dividenžu divkārša aplikšana ar nodokli. Mātessabiedrības līmenī arī šajā gadījumā rodas maksājumu starpība (tagad 33,33 – 15 = 18,33 vienības).

50. Šī maksājumu starpība (un arī atlikums) nekādā gadījumā nav dividenžu divkārša aplikšana ar nodokli. Drīzāk ar to tiek nodrošināts, ka dalībnieks saņem sākotnējās meitassabiedrības dividendes, tām nesamazinoties vai nepalielinoties. Tas, vai pēc priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un nodokļu kredīta ieskaita mātessabiedrībai rodas maksājumu starpība vai atlikums, ir atkarīgs no mātessabiedrības peļņas sadales politikas un dividendēm iepriekš piemērotā uzņēmuma ienākuma nodokļa sloga, kā arī no dalībniekam piešķirtā nodokļu kredīta lieluma. Nodokļu kredīta pieprasīšana, vienlaikus nepastāvot priekšnodoklim par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, būtu līdzvērtīga "krējuma nosmelšanai", uz ko nedod tiesības nedz pamatbrīvības, nedz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva. Tā vietā, lai nodrošinātu neitralitāti peļņas turpmākas sadales gadījumā, sadalītās peļņas apjoms tiktu palielināts uz Francijas valsts rēķina.

51. Rezultātā nodokļu kredītu un priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas mijiedarbība šajā gadījumā tādēļ vien jau neskar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomu. Līdz ar to nevar konstatēt šīs direktīvas 4. panta (par to 3. punktā) un 5. panta (par to 2. punktā) pārkāpumu.

2. Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā neesamība Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē

52. Tā kā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas ir jāmaksā dividenžu izmaksātājai sabiedrībai, nevis vērtspapīru turētājam (t.i., dividenžu saņēmējam), jau nepastāv nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas

5. panta izpratnē [13]. Tāpat šajā gadījumā nav runas par ārvalsts dividenžu saņēmēja ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa slogu, bet gan "tikai" par tādai Francijas mātessabiedrībai piemēroto nodokļu slogu, kura izmaksā tālāk dividendes.

3. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta pārkāpuma neesamība

53. Ir izslēgts arī Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punkta pārkāpums. Tajā ir paredzēts, ka mātessabiedrības saņemtajai sadalītajai peļņai (šajā gadījumā kā dividendes) mātessabiedrības valsts vai nu atturas uzlikt nodokļus, vai arī atļauj atskaitīt ārvalstī piemēroto nodokļu slogu.

54. Francija ir izvēlējusies atbrīvojuma no nodokļa metodi. Saskaņā ar *CGI* 216. pantu šie ienākumi no dividendēm var tikt atskaitīti no mātessabiedrības peļņas. Šajā ziņā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 2. punktā rezultātā ir atļauts aplikt ar nodokli līdz 5 % ienākumu no dividendēm. Kamēr Francijas sistēma nodrošina, ka mātessabiedrības saņemtās dividendes netiek apliktas ar nodokli vairāk kā 5 % apmērā, nav konstatējama pretruna ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantu. Šķiet, ka ar *CGI* 216. pantu tas tiek nodrošināts. Tomēr tas galu galā ir jāvērtē valsts tiesai.

55. Savukārt, kā izklāstīts iepriekš (šo secinājumu 42. un nākamajos punktos), sistēmas, ko veido priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un nodokļu kredīts, mērķis nav aplikt ar nodokli peļņu vai dividendes, bet gan nodrošināt, lai peļņa, kas jau ir aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli, tiktu atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa dalībniekam un tad tiktu pilnībā aplikta ar nodokli atbilstoši tā individuālajai (parasti progresīvai) nodokļa likmei.

56. Tikai pilnībā nošķirta priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas vērtējuma gadījumā kopā ar prasītājām sabiedrībām un Komisiju varētu secināt, ka pastāv pretruna ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantu. Tas būtu iespējams, ja priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas būtu jāuzskata par saņemto dividenžu (papildu) aplikšanu ar nodokli saistībā ar peļņas turpmāku sadali.

57. Tādējādi Tiesa jau ir nospriedusi, ka arī uz papildu aplikšanu ar nodokli, kas saistīta ar saņemto dividenžu turpmāku sadali, attiecas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punkts [14]. Tomēr šis gadījums attiecās uz papildu aplikšanu ar uzņēmuma ienākuma nodokli, kas notika saistībā ar saņemto dividenžu turpmāku sadali gadījumā, kuru Beļģijas valsts uzskatīja par negodīgu. Lai gan sabiedrība gadā, kurā tā veica peļņas sadalīšanu, pilnībā vai daļēji samazināja savu nodokļu rezultātu, piemērojot dažādos valsts nodokļu tiesībās paredzētos atskaitījumus, dalībnieki saņēma sadalīto peļņu (tā saukto *Fairness Tax*). Šis *Fairness Tax* nebija nekas cits kā saņemto (principā no nodokļa atbrīvoto) dividenžu vēlāka aplikšana ar nodokli saistībā ar peļņas turpmāku sadali. Tas nav saderīgs ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punktu.

[13] Tādējādi attiecībā uz Beļģijas *Fairness Tax* skat. nepārprotami spriedumu, 2017. gada 17. maijs, X (C-68/15, EU:C:2017:379, 65. punkts); 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero* un *General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 26. punkts); 2008. gada 26. jūnijs, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. punkts un tajā minētā judikatūra); 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 109. punkts), un 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 47. punkts). Attiecībā uz jēdzienu "nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā" skat. arī manus secinājumus lietā X (C-68/15, EU:C:2016:886, 37. un nākamie punkti).

[14] Spriedums, 2017. gada 17. maijs, X (C-68/15, EU:C:2017:379, 77. un nākamie punkti); šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā X (C-68/15, EU:C:2016:886, 53. un nākamie punkti).

58. Tomēr no tā būtiski atšķiras Francijas tiesībās paredzētā priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas raksturs, kā to tiesas sēdē vēlreiz uzsvēra Francija. Šis priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atšķirībā, piemēram, no *Fairness Tax* nerada nodokļu ieņēmumus, bet gan "tikai" koriģē dalībniekam vēlāk piešķirtu nodokļu kredītu. Tikai pilnībā nošķirtā priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas vērtējumā varētu neievērot Francijas sistēmā pastāvošo obligāto saikni starp dividenžu izmaksātājai sabiedrībai piemēroto priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un dividenžu saņēmējam piešķirto nodokļu kredītu.

59. Ja sabiedrībai nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis no peļņas (piemēram, neapliekamu ienākumu gadījumā) un to varētu sadalīt 100 vienībās, tad nodokļu kredīts (tādā gadījumā 50 vienības) dividenžu saņēmējam nebūtu pamatots. Šajā ziņā Francija rakstveida apsvērumos pareizi min nepamatotu iedzīvošanos vai divkāršu nodokļu atbrīvojumu. Lai no tā izvairītos, Francija būtu varējusi atcelt arī dalībniekam piešķirto nodokļu kredītu, kas no Savienības tiesību viedokļa neradītu bažas.

60. Tomēr Francija ir izvēlējusies citu metodi. Lai gan tā piešķir nodokļu kredītu, tomēr, izmantojot priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas (skat. šo secinājumu 45. un nākamos punktus), tā rada, iespējams, iztrūkstošu uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu dividenžu izmaksātājas sabiedrības (šajā gadījumā – mātessabiedrības) līmenī.

61. Tādējādi priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas šajā sistēmā nav nodokļa uzlikšana, bet tikai metode, lai nodrošinātu peļņas pilnīgu attiecināšanu uz dalībnieku, attiecībā uz kuru sabiedrības sadalīto peļņu var pareizi aplikt ar nodokli. Tas ir tikai formāli saistīts ar dividenžu izmaksu. Tomēr pēc būtības tas ir saistīts ar dividenžu saņēmēja nodokļu kredītu. Šis nodokļu kredīts tādējādi tiek atcelts, ja peļņa nav tikusi aplikta ar nodokli dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī.

62. Tātad priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas *nav papildu nodoklis* dividenžu izmaksāšanas dēļ (kā, piemēram, *Fairness Tax*[15]). Drīzāk tas ir tikai vairāk vai mazāk sarežģīts korekcijas instruments, lai nodrošinātu pareizu nodokļu uzlikšanu dividenžu saņēmēja līmenī. Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas "tikai" koriģē citādi nepamatoti piešķirtu nodokļu kredītu dividenžu saņēmējam, turklāt korekcija tiek veikta dividenžu izmaksātājai sabiedrībai. Rezultātā daļa no dividendēm (33,33 %) tiek izmaksāta nevis tieši dalībniekiem, bet netieši ar nodokļu iestādes starpniecību, ko pēdējā minētā tomēr neapliek ar nodokli (t.i., nesamazina).

4. Starpsecinājumi

63. Dividenžu izmaksātājas sabiedrības priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kas tās dividenžu saņēmējam tiek kompensēts ar nodokļu kredītu, faktiski un novērtējot Francijas sistēmu kopumā, nav uzskatāms par papildu nodokļu slogu izmaksājamām dividendēm, un līdz ar to tas nevar būt pretrunā ne Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantam, ne 4. pantam.

[15] Spriedums, 2017. gada 17. maijs, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

D. Pakārtoti: Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkta interpretācija

64. Tikai gadījumā, ja Tiesa uzskatītu citādi un priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas izolēti vērtētu kā papildu nodokli no mātessabiedrības saņemtajām dividendēm saistībā ar turpmāku sadali dalībniekiem, pakārtoti rodas jautājums par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkta tvērumu.

65. Saskaņā ar to direktīva neliedz piemērot valstu tiesību normas, kas paredzētas, lai novērstu vai samazinātu divkāršu nodokļu uzlikšanu dividendēm (1. alternatīva), jo īpaši noteikumus, kas attiecas uz to, kā dividenžu saņēmējiem maksāt nodokļu kredītus (2. alternatīva). Pirmajai alternatīvai šajā gadījumā nav nozīmes, jo priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas mērķis, ja to pretēji manam ierosinājumam vērtē izolēti, nav samazināt vai novērst divkāršu nodokļu uzlikšanu. Tas labākajā gadījumā ļauj novērst divkāršu nodokļu neuzlikšanu, kā to arī ir apstiprinājis vienas prasītājas sabiedrības pārstāvis.

66. Tomēr priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas varētu vērtēt kā noteikumu, kas ietekmē nodokļu kredītu izmaksu dividenžu saņēmējam (2. alternatīva). Taču priekšnoteikums ir tāds, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts attiecas arī uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantu. Prasītājas sabiedrības uzskata, ka 7. panta 2. punkts attiecas tikai uz izņēmumiem no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. un 6. pantā paredzētā aizlieguma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tā kā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas nav nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts arī nevar tikt piemērots. Tas galvenokārt tiek pamatots ar prasību par izņēmumu šauru interpretāciju[16] un faktu, ka šīs direktīvas 7. panta 1. punktā[17] ir precizēts, kas neietilpst jēdzienā "tiešais peļņas nodoklis[nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā]".

67. Tomēr šī šaurā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkta tvēruma interpretācija mani nepārliecina. Pirmkārt, tā neizriet no formulējuma, un, otrkārt, tā ir pretrunā tiesību normas izstrādāšanas vēsturei un, vērtējot rūpīgāk, arī līdzšinējai Tiesas judikatūrai.

68. No Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkta formulējuma neizriet nekāds ierobežojums ar direktīvas 5. un 6. pantā paredzēto aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Drīzāk ar 7. panta 2. punktu ir pieļautas atkāpes no direktīvas kopumā, tātad arī no 4. panta. Tāpat 2. alternatīvā ir minēti nodokļu kredīti, kuriem, kā tas ir šajā gadījumā, nav obligāti jābūt saistītiem ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā. Nav nevienas norādes, ka tieši uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantu nebūtu jāattiecas 7. panta 2. punktam.

[16] Attiecībā uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punktu skat. spriedumus, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero* un *General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 45. punkts), un 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 86. punkts).

[17] Tas ir formulēts šādi: "Termins "tiešais peļņas nodoklis [nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā]" šajā direktīvā neattiecas uz uzņēmumu ienākumu nodokļa priekšmaksām vai iepriekšēju samaksu (*précompte*) meitasuzņēmuma dalībvalstij, kas notiek saistībā ar peļņas sadalīšanu tā mātesuzņēmumam."

69. Manuprāt, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punktā ir vienīgi precizēts, ka valsts nodokļu sistēmas, kas tiecas sasniegt direktīvas mērķus, izmantojot noteiktas metodes, kuras, aplūkojot tās atsevišķi, iespējams, varētu būt problemātiskas, vispārējā vērtējumā tomēr varētu būt pieļaujamas. Šādi izņēmumi "vienīgi" nedrīkst būt pretrunā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas jēgai un mērķim [18].

70. Attiecīgi no Tiesas judikatūras izriet, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts nav jālasa vienīgi saistībā ar šīs direktīvas 5. un 6. pantā paredzēto aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Lietā *Océ van der Grinten* [19] pastāvēja šaubas, vai šīs direktīvas 7. panta 2. punkts attiecas arī (!) uz aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tiesa secināja, ka direktīvas 7. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauta nodokļa uzlikšana arī tad, ja šis atskaitījums ir uzskatāms par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl tas ir piemērojams dividendēm, ko meitassabiedrība izmaksā savai mātessabiedrībai [20]. Tiesa tātad uzskata, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts attiecas "arī" uz 5. pantā paredzēto aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tam būtu pretrunā Direktīvas 7. panta 2. punkta ierobežošana "tikai" ar aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā.

71. To apstiprina Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkta izstrādāšanas vēsture, ko savos apsvērumos ir uzsvērusi Francija. Izņēmuma pamatā ir Apvienotās Karalistes iniciatīva tās uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma īpatnību dēļ. Kā izriet no 1989. gada 12. jūnija galīgā kompromisa priekšlikuma, ar formulējumu būtu jānodrošina, ka direktīva neskar *précompte* un *crédit d'impot (avoir fiscale)* [21]. Abi ir elementi, kas bija iekļauti arī jau toreiz pastāvošajā Francijas nodokļu sistēmā. Kompromisa priekšlikumā ierosinātais formulējums joprojām ir ietverts Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. pantā.

72. Tādēļ ir iespējams piemērot 7. panta 2. punktā paredzēto 2. alternatīvu, lai gan šajā gadījumā nav runas par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā. Tomēr tam ir jābūt noteikumam, kas attiecas uz nodokļu kredītu izmaksāšanu dividenžu saņēmējiem.

73. Pat ja – kā to pareizi norāda prasītājas sabiedrības – priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas šajā gadījumā tiek piemērots dividenžu izmaksātāja uzņēmuma līmenī, tomēr tā funkcija (par to skat. iepriekš šo secinājumu 58. un nākamos punktus) ir koriģēt dividenžu saņēmējam būtībā nepamatoti piešķirtu nodokļu kredītu. Kā norādīts iepriekš, priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas obligāti ir saistīts ar nodokļu uzlikšanu dividenžu izmaksātājas sabiedrības līmenī (uzņēmumu ienākuma nodoklis vai priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas) un nodokļu kredītu sistēmu dividenžu saņēmēja līmenī. Francijas sistēmā viens bez otra nav iespējams.

74. Tādējādi priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas *attiecas* arī uz nodokļu aizdevumu (t.i., nodokļu kredītu) izmaksu dividenžu saņēmējam. Tādēļ saskaņā ar formulējumu uz šo Francijas tiesību aktu regulējumu attiecas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 7. panta 2. punkts. Tajā ir precizēts, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva neliedz piemērot šādu korekcijas mehānismu.

[18] Šajā ziņā skat. arī spriedumus, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero* un *General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 46. punkts), un 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 102. punkts).

[19] Spriedums, 2003. gada 25. septembris (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] Spriedums, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 89. punkts).

[21] *Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives "fusion" et "sociétés mères et filiales"*, Nr. 7322/89, 7./11. lpp., franču valodas versija.

75. Tomēr priekšnoteikums ir tāds, ka ar šo izņēmumu netiek apdraudēta Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas jēga un mērķis. Katrā ziņā tā tas nav gadījumā, ja mātessabiedrība, saņemot dividendes no savas ārvalsts meitassabiedrības, saņem atbilstošu nodokļu kredītu, kas nolīdzina šīm dividendēm iepriekš piemēroto uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu. Ciktāl šo nodokļu kredītu var atskaitīt no priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas peļņas turpmākas sadales gadījumā, ar kuru savukārt tiek vienīgi koriģēts dalībniekam pēc būtības nepamatoti piešķirts nodokļu kredīts, bažu nav – arī šajā gadījumā Francijas sistēma pieļauj nodokļu ziņā neitrālu dividenžu izmaksu starp sabiedrībām, kuras ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā.

VI. Secinājumi

76. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Direktīvas 90/435 4. panta normas, skatot tās kopsakarā ar 7. panta 2. punktu, pieļauj tādu tiesību normu, kurā, lai īstenotu pasākumu ar mērķi pareizi piemērot nodokļus dalībniekam, ir paredzēts atskaitījums attiecībā uz peļņas turpmāku sadali, lai izlīdzinātu nākamā dividenžu saņēmēja (mātessabiedrības dalībnieka) atbilstošo nodokļu kredītu. Tas tā ir arī tad, ja šo peļņu pirms tam meitassabiedrība, kas ir reģistrēta citā Eiropas Savienības dalībvalstī, ir sadalījusi par labu mātessabiedrībai. Savukārt saskaņā ar Tiesas judikatūru atteikums piešķirt nodokļu kredītu mātessabiedrībai šajā situācijā jau ir pretrunā pamatbrīvībām.