

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI[PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 22. decembrī¹

I — Ievads

attiecīgi FRF 323 279 053 (EUR 49 283 574),
FRF 359 183 404 (EUR 54 757 157) un
FRF 341 261 380 (EUR 52 024 962) apmērā.

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmu-
mu *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija)
vaicā Tiesai par EKL 43. un 56. panta inter-
pretāciju saistībā ar prāvu starp *Ministre du
Budget, des Comptes publics et de la Fonction
publique* [budžeta, valsts uzskaites un civil-
dienesta ministru] un sabiedrību *Accor* attie-
cībā uz minētās sabiedrības lūgumu atmaksāt
tai vērtspapīru priekšnodokli, kurš tai bija
jāmaksā, sadalot tālāk starp saviem akcionā-
riem dividendes par 1999.–2001. gadu².

3. Šo summu samaksa priekšnodokļa veidā ir
jāaplūko, ņemot vērā atbilstošās tiesību nor-
mas par “nodokļa kredītu”, kas bija piemēro-
jamas pamata prāvas faktu laikā un kuras no
2005. gada 1. janvāra bija atceltas ar Likuma
Nr. 2003-1311³ 93. pantu.

2. No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uz-
došanu izriet, ka 1998., 1999. un 2000. gadā
Accor ir saņēmusi dividendes, ko maksājušas
tās meitas sabiedrības, kuras reģistrētas citās
dalībvalstīs, un ka, sadalot šīs dividendes tā-
lāk starp saviem akcionāriem, šī sabiedrība
saskaņā ar *Code général des impôts* [Vispārīgā
nodokļu kodeksa] redakcijas, kas piemēroja-
ma faktiem pamata prāvā (turpmāk tekstā —
“*CGI*”), 146. panta 2. punktu kopā ar 158.a pan-
tu un 223.e pantu ir samaksājusi vērtspapīru
priekšnodokli par 1999., 2000. un 2001. gadu

4. Lai novērstu nodokļu dubulto ekonomisko
uzlikšanu peļņai, par kuru nodoklis vispirms
tiek uzlikts brīdī, kad dividenžu izmaksātāja
sabiedrība gūst peļņu, [un] pēc tam brīdī, kad
tā tiek izmaksāta dividenžu saņēmējiem, ar
CGI 158.a pantu *Francijas sabiedrību* izmak-
sāto dividenžu saņēmējiem bija piešķirts “no-
dokļa kredīts”, kuru veidoja Valsts kases kontā
atvērts kredīts. Šis nodokļa kredīts [*avoir fis-
cal*] vai nodokļa atlaide [*crédit d'impôt*] bija
vienāda ar pusi no summām, ko dividenžu
izmaksātāja sabiedrība izmaksājusi mātes
sabiedrībai.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Tā kā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts
pirms Līguma par Eiropas Savienības darbību spēkā stāša-
nās, tiks norādītas EK līguma normas.

3 — 2003. gada 31. decembra *JORF*, 22530. lpp.

5. Tomēr, lai novērstu nodokļu ieņēmumu zudumus, nodokļa kredīta mehānisms bija piesaistīts tā sauktajam “vērtspapīru priekšnodokļa” mehānismam, ja izmaksājamo dividendžu pamatā esošā peļņa nebija aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli pēc standarta likmes.

6. Šādos apstākļos *CGI 223.e* pantā bija paredzēts, ka sabiedrībai, kura izmaksā dividendes, ir jāmaksā priekšnodoklis, kas vienāds ar nodokļa kredītu, kurš aprēķināts atbilstoši tam, kas paredzēts tā paša kodeksa 158.a pantā. Šis priekšnodoklis bija jāmaksā par dividendžu izmaksu, kura dod tiesības uz nodokļa atlaidi, neatkarīgi no tā, kas ir labuma guvēji.

7. Tā kā atbilstoši *CGI 216.* pantam par dividendēm, ko meitas sabiedrība izmaksājusi mātes sabiedrībai ar juridisko adresi Francijā, mātes sabiedrība nemaksā sabiedrību ienākuma nodokli⁴ neatkarīgi no minēto dividendžu izcelsmes, tad tas, ka mātes sabiedrība šīs dividendes sadala tālāk starp saviem akcionāriem, principā lika iekasēt vērtspapīru priekšnodokli saskaņā ar *CGI 223.e* pantu.

4 — Izņemot gadījumu, kad maksā izmaksu un izdevumu daļu, kas noteikta saskaņā ar *CGI 216.* pantu, kuram pamata lietā nav nozīmes, un kas pamata lietā aplūkotajā laika posmā bija noteikta 2,5% apmērā no kopējiem ienākumiem no dalības kapitālā, ietverot nodokļa atlaides, līdz 2000. gadam un 5% apmērā no 2001. gada. Šādas izmaksu un izdevumu daļas iekasēšanas atbilstību Tiesa pārbaudīja saistībā ar lietu, kurā taisīts 2008. gada 3. aprīļa spriedums lietā *C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (Krājums, I-2067. lpp.).

8. Tomēr — lai gan *CGI 146.* panta 2. punktā bija paredzēts, ka šādā gadījumā vērtspapīru priekšnodokli samazina, vajadzības gadījumā no tā atskaitot nodokļa atlaides, kas ir piemērojamas *CGI 145.* pantā minētajiem ienākumiem no dalības kapitālā un kas saņemtas ne senāk kā pēdējos piecos pilnos taksācijas gados, kā jau norādīts šo secinājumu 4. punktā, — nodokļa kredīts bija pieejams tikai mātes sabiedrībām, kas saņem Francijas sabiedrību izmaksātas dividendes.

9. Citiem vārdiem sakot, kā rezumē iesniegta dzējtiesa, *CGI 146.* panta 2. punkts ļaujot Francijā reģistrētai mātes sabiedrībai — tad, ja, tai sadalot tālāk no savām Francijas meitas sabiedrībām saņemtas dividendes, tiek piemērots vērtspapīru priekšnodoklis, — samazināt šī priekšnodokļa apmēru, atskaitot no tā nodokļa kredīta summu, kura tai piešķirta saistībā ar šo meitas sabiedrību tai veikto dividendžu izmaksu. Savukārt, tā kā nav nodokļa kredīta, kas būtu piešķirams saistībā ar dividendēm, kuras maksā citā dalībvalstī reģistrēta meitas sabiedrība, un kas varētu samazināt maksājāmā priekšnodokļa apmēru, šī priekšnodokļa samaksa sakarā ar to, ka mātes sabiedrība sadala šīs dividendes tālāk starp saviem akcionāriem, tiek atskaitīta no izmaksājamo summu kopuma un attiecīgi samazina šo izmaksājamo dividendžu summu.

10. Uzskatīdama, ka šāda atšķirīga attieksme nav saderīga ar Kapienu tiesībām, *Accor* iesniedza prasību *Tribunal administratif de*

Versailles [Versaļas Administratīvajā tiesā], kura 2006. gada 21. decembra spriedumā tās prasību apmierināja. *Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* iesniegtā apelācijas sūdzība par šo spriedumu tika noraidīta ar *Cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvās apelācijas tiesas] 2008. gada 20. maija spriedumu.

nolēma apturēt tiesvedību un uzdot šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) a) Vai [EKL] 56. un 43. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šiem pantiem ir pretrunā nodokļu režīms, kura mērķis ir novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu dividendēm un:

11. Izskatot *Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* iesniegto kasācijas sūdzību par šo spriedumu, *Conseil d'État* apmierināja minētā ministra izvirzīto prasības pamatu, kas balstīts uz pamatojuma neesamību *Cour administrative d'appel de Versailles* spriedumā, un tādēļ minēto spriedumu atcēla.

— kurš 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 dividendžu izmaksāšanu, ja tās nāk no Francijā reģistrētas meitas sabiedrības,

12. Šajos apstākļos uzskatīdama, ka tai ir jāiztiesā šī lieta pēc būtības, ņemot vērā lietas apstākļus, *Conseil d'État* — noraidījusi *Accor* argumentu par attiecīgo likuma normu nesaderīgumu ar Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs⁵, — atzina, ka pastāv zināmas šaubas par citu Savienības tiesību normu un principu interpretāciju. Tāpēc *Conseil d'État*

— bet šādu iespēju nepiešķir, ja šīs dividendes ir izmaksājusi meitas sabiedrība, kas ir reģistrēta citā [...] dalībvalstī, jo šis režīms šādos gadījumos nedod tiesības uz nodokļa kredītu, kas būtu saistīts ar to, ka šī meitas sabiedrība izmaksā dividendes tāpēc, ka šāds režīms attiecībā uz mātes sabiedrību pārkāptu kapitāla brīvas aprites vai brīvības veikt uzņēmējdarbību principus?

5 — OV L 225, 6. lpp. Šī direktīva ir grozīta ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.). Tomēr grozījumi, kas ieviesti ar pēdējo minēto tiesību aktu, ir vēlāki par pamata lietas faktiem un tādējādi tiem nav nozīmes.

b) Ja uz [a) apakšpunktā uzdoto] jautājumu atbilde ir noraidoša, vai šie

panti ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem tomēr ir pretrunā šāds režīms, jo būtu jāņem vērā arī akcionāru stāvoklis tāpēc, ka, ņemot vērā priekšnodokļa samaksu, no meitas sabiedrībām saņemto dividenžu summa, ko ir sadalījusi tālāk starp saviem akcionāriem šī mātes sabiedrība, ir atšķirīga atkarībā no šo meitas sabiedrību atrašanās vietas — Francijā vai citā [...] dalībvalstī, līdz ar ko šis režīms atturētu akcionārus investēt šajā mātes sabiedrībā un tas ietekmētu šīs sabiedrības kapitāla piesaistišanu un atturētu šo sabiedrību piešķirt kapitālu citās dalībvalstīs, izņemot Franciju, reģistrētām meitas sabiedrībām vai šajās valstīs dibināt šādas meitas sabiedrības?

2) Ja uz [pirmā jautājuma a) un b) apakšpunktu] atbilde ir apstiprinoša un ja [EKL] 56. un 43. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā iepriekš aprakstītais priekšnodokļa režīms un ka administrācijai līdz ar to principā ir jāatmaksā summas, kuras ir iekasētas, pamatojoties uz šo režīmu, jo tās ir iekasētas, pārkāpjot Kopienu tiesības, vai tādā režīmā, kurā pašā par sevi nodokļa maksātāja maksātais nodoklis netiek pārnest

uz trešām personām, Kopienu tiesības neļauj:

- a) administrācijai iebilst pret mātes sabiedrības samaksāto summu atmaksāšanu, norādot, ka šāda atmaksāšana tai radītu nepamatotu iedzīvošanos,
 - b) un, noraidošas atbildes gadījumā, pamatot prasījumu nepiespriest atmaksāt sabiedrībai šo summu ar apstākli, ka no mātes sabiedrības viedokļa tās samaksāta summa nav ne grāmatvedības saistības, ne nodokļu slogs, bet gan tā tikai ir atskaitāma no kopējās summas, kas varētu tikt sadalīta tālāk starp tās akcionāriem?
- 3) Ņemot vērā atbildi uz [pirmo un otro] jautājumu, vai Kopienu līdzvērtības un efektivitātes principi neļauj summu, kuras var nodrošināt vienāda nodokļu režīma piemērošanu dividendēm, ko mātes sabiedrības sadala tālāk starp saviem akcionāriem, neatkarīgi no tā, vai šīs dividendes nāk no summām, ko izmaksājušas tās meitas sabiedrības, kuras reģistrētas Francijā vai citā [...] dalībvalstī, atmaksāšanai izvirzīt nosacījumu (izņemot iespējamo gadījumu, ka starp [Francijas Republiku] un dalībvalsti, kurā ir reģistrēta meitas sabiedrība, ir noslēgta divpusēja konvencija par informācijas apmaiņu), ka nodokļa maksātājs sniedz pierādījumus, kas ir tikai tā rīcībā un kas attiecībā uz katru strīdus dividenti cita starpā norāda uz faktiski piemēroto nodokļa likmi un

faktiski samaksāto nodokļa summu par ienākumiem, kurus ir guvušas tā meitas sabiedrības, kuras atrodas citās [..] dalībvalstīs, izņemot Franciju, lai gan par meitas sabiedrībām, kuras atrodas Francijā, šādi pierādījumi, kas ir zināmi administrācijai, netiek pieprasīti?”

15. Vispirms, vispārīgi raugoties, nedrīkst ņemt vērā to, cik būtiska ir pamata lietas un līdzīgu Francijas administratīvajās tiesās izskatāmo lietu finanšu ietekme, kas tiek lēsta aptuveni EUR 3 miljardu apmērā. Šī ietekme, šķiet, ir ņemta vērā *Conseil d'État* lēmumā vērsties Tiesā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, un tā arī daļēji ir bijusi pamats minētās tiesas pieteikumam piemērot šai lietai Tiesas Reglamenta 104.a panta pirmajā daļā paredzēto paātrināto procesu; minētais pieteikums tika noraidīts ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 19. oktobra rīkojumu.

II — Analīze

13. Pirmais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums attiecas uz nupat raksturotā nodokļu mehānisma saderīgumu ar brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti, bet otrais un trešais jautājums pēc būtības ir par tādu principu — proti, nepamatotas iedzīvošanās aizlieguma principa (otrais jautājums) un līdzvērtības un efektivitātes principu (trešais jautājums) — iespējamo piemērošanu, kuri attiecīgā gadījumā var pilnībā vai daļēji nepieļaut *Accor* samaksātā vērtspapīru priekšnodokļa atmaksāšanu.

16. Attiecībā uz šo finansiālo aspektu ir jānorāda arī tas, ka nedz iesniedzējtiesa, nedz Francijas valdība nav lūgusi ierobežot taisnā Tiesas sprieduma iedarbību laikā, varbūt gan tādēļ, ka saskaņā ar judikatūru finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties sakarā ar prejudiciālu nolēmumu — bez būtisku ekonomisku traucējumu rašanās riska —, nav pietiekams pamats šādi ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā⁶, gan tādēļ, ka pats priekšmets Francijas administratīvajās tiesās izskatāmo lietu kopumam ir saistīts ar tādu situāciju risināšanu, kuras ir beigušās, jo apstrīdētais

14. Pirms šo jautājumu izskatīšanas man šķiet lietderīgi paust divus apsvērumus.

⁶ — Skat. 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-313/05 *Brzeziński* (Krājums, I-513. lpp., 58.–60. punkts un tajos minētā judikatūra).

režims, kā jau esmu norādījis, bija atcelts kopš 2005. gada 1. janvāra⁷.

17. Tāpat ir svarīgi norādīt, ka *Conseil d'État* jautājumi nav par to, kā interpretēt Direktīvu 90/435 un it īpaši tās 4. pantu, atbilstoši kuram dalībvalstij, kurā reģistrēta mātes sabiedrība, kam pieder vismaz 25% daļu citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības kapitālā, ir jāsamazina nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana peļņai, ko šī meitas sabiedrība izmaksā par labu minētajai mātes sabiedrībai. Šajā nolūkā mātes sabiedrības reģistrācijas vietas dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek nodokļus šādai peļņai, tomēr ļaujot šai sabiedrībai no maksājāmās nodokļu summas atskaitīt to meitas sabiedrības ienākuma nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, attiecīgā gadījumā, nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ko, piemērojot minētās direktīvas 5. pantā paredzētās atkāpes, iekasējusi meitas sabiedrības rezidences dalībvalsts, šim atskaitījumam nepārsniedzot attiecīgā valsts

nodokļa summu. Kā Tiesa pēc būtības ir atgādinājusi spriedumā lietā *Cobelfret*⁸, mātes sabiedrības reģistrācijas vietas dalībvalstij uzliktais pienākums tādējādi attiecas uz peļņas izmaksāšanu, ko par labu mātes sabiedrībai veic tās meitas sabiedrība.

18. Procesā *Conseil d'État*, bet no jauna arī savos rakstveida apsvērumos Tiesai *Accor* pauda domu, ka vērtspapīru priekšnodoklis ir pretrunā Direktīvas 90/435 4. pantam. Šī doma pēc būtības bija balstīta uz šādu sižogismu: Francijas Republika atbilstoši *CGI* 145. un 216. pantam ir izvēlējusies dividendžu, ko meitas sabiedrība maksā mātes sabiedrībai, atbrīvojumu no sabiedrību ienākuma nodokļa neatkarīgi no šo dividendžu izcelsmes⁹. Tomēr brīdī, kad Francijas mātes sabiedrība no peļņas, ko samaksājusi citā dalībvalstī, izņemot Franciju, reģistrēta meitas sabiedrība, izmaksāja saviem akcionāriem dividendes, šai mātes sabiedrībai bija jāmaksā vērtspapīru priekšnodoklis, kura mērķis bija aizstāt sabiedrību ienākuma nodokli tiktāl, ciktāl tas attiecās vienīgi uz izmaksāto peļņu, kurai iepriekš nebija piemērots sabiedrību ienākuma nodoklis pēc pilnas likmes. Tādējādi, pēc *Accor* uzskatiem, vērtspapīru priekšnodoklis atbilda nodokļa uzlikšanai dividendēm, kas saņemtas no meitas sabiedrībām, kuras nav Francijas rezidentes, pretēji Direktīvas 90/435 4. pantam.

7 — Vēl viens iemesls varētu būt fakts, ka Tiesa vairākos savos spriedumos (skat. tostarp 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp.), kā arī 2007. gada 6. marta spriedumu lietā C-292/04 *Meilicke* u.c. (Krājums, I-1835. lpp.)) jau ir precizējusi prasības, kas izriet gan no brīvības veikt uzņēmējdarbību, gan no kapitāla brīvas aprites attiecībā uz tādu fizisko vai juridisko personu stāvokli, kuras ir kādas dalībvalsts rezidentes un kuras saņem dividendes no sabiedrībām, kas nav rezidentes, un fakts, ka Tiesa nav ierobežojusi minēto spriedumu iedarbību laikā; šajā jautājumā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Meilicke* u.c. (36.–40. punkts un tajos minētā judikatūra). Tomēr Francijas valdība apgalvo, ka iepriekš minētajam judikatūras virzienam nav obligāti nozīmes, atbildot uz pirmo prejudiciālo jautājumu.

8 — 2009. gada 12. februāra spriedums lietā C-138/07 (Krājums, I-731. lpp., 29.–31. punkts).

9 — Izņemot iepriekš 4. zemsviras piezīmē minēto izmaksu un izdevumu daļu.

19. *Conseil d'État* šos argumentus noraidīja, pamatojoties uz to, ka strīdus vērtspapīru priekšnodokli padarīja iekasējamu nevis tas, ka citās dalībvalstīs reģistrētas meitas sabiedrības samaksāja dividendes Francijas mātes sabiedrībai, bet gan tas, ka mātes sabiedrība šādi saņemtās dividendes sadala tālāk starp saviem akcionāriem. Citiem vārdiem sakot, tādējādi nedz vērtspapīru priekšnodokļa mērķis, nedz tā sekas nebija nodokļu uzlikšana izmaksātajai peļņai, un tātad šis priekšnodoklis neaizstāja sabiedrību ienākuma nodokli, bet bija maksājams vienīgi tad, kad mātes sabiedrība izmaksāja dividendes saviem akcionāriem.

20. Neraugoties uz *Accor* mēģinājumu Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos paplašināt *Conseil d'État* uzdoto jautājumu apjomu, attiecinot tos uz Direktīvas 90/435 interpretāciju, piekritu tam, ka minētā tiesa noraidītu argumentu, ko šī sabiedrība sniegusi pamata lietā.

21. Kā jau norādīts, Direktīva 90/435 attiecas tikai uz peļņas izmaksāšanu, ko meitas sabiedrība veic savai mātes sabiedrībai, ja tās reģistrētas divās dažādās dalībvalstīs. Tādējādi tā neskar nodokļu režīmu, kas attiecas uz to, kā mātes sabiedrība sadala tālāk starp saviem akcionāriem savus ienākumus no dalības kapitālā. Iesniedzējtiesas pamatojums, visu apsverot, atbilst tās argumentācijas būtībai, ko Tiesa izklāstījusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* attiecībā uz "advance corporate tax" (*ACT*), kas Apvienotajā Karalistē reģistrētai mātes sabiedrībai bija jāmaksā,

sadalot tālāk starp saviem akcionāriem dividendes, kuras saņemtas no citās dalībvalstīs reģistrētām meitas sabiedrībām¹⁰, un kas tika uzskatīts par tādu, uz kuru neattiecas Direktīvas 90/435 piemērošanas joma.

A — Par pirmo jautājumu

22. Ar pirmo jautājumu, kas sastāv no divām daļām, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, pirmkārt, vai EKL 43. un 56. pantam ir pretrunā mehānisms, saskaņā ar kuru vienīgi mātes sabiedrība, kas sadala tālāk starp saviem akcionāriem dividendes, kuras saņemtas no Francijā reģistrētām meitas sabiedrībām, izņemot citās dalībvalstīs reģistrētas meitas sabiedrības, var no vērtspapīru priekšnodokļa atskaitīt nodokļa kredītu, kurš ir saistīts ar šo dividenžu izmaksāšanu, un, otrkārt, noliedzošas atbildes gadījumā, vai šāds mehānisms tomēr ir pretrunā šiem pašiem pantiem sakarā ar tā iespējamo atturošo iedarbību uz mātes sabiedrības akcionāriem, kuri saņem dividendes, ko maksā citās dalībvalstīs, izņemot Franciju, reģistrētas meitas sabiedrības.

23. Pirms šāda mehānisma ierobežojošā rakstura pārbaudes ir svarīgi teikt dažus vārdus par piemērojamo aprites brīvību.

¹⁰ — 110. punkts.

1) Par piemērojamo aprites brīvību

24. Atbilstoši judikatūrai gadījumā, kad vienas dalībvalsts pilsonim pieder kapitāls citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā un šī dalība ļauj šim pilsonim ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbības, piemērojamas ir tās tiesību normas, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, nevis tās, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti¹¹.

25. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa nav sniegusi Tiesai informāciju par *Accor* piederošā kapitāla apjomu [citās] dalībvalstīs, izņemot Franciju, reģistrētās meitas sabiedrībās; tādējādi nevar izslēgt iespējamību, ka attiecīgā dalība neļauj tai ietekmēt šo sabiedrību lēmumus.

26. Vispirms ir svarīgi vērst uzmanību uz to, ka apstrīdētais režīms saskaņā ar *CGI* 145. pantu bija piemērojams sabiedrībām, kuru dalība [kapitālā] bija lielāka par minimālo robežu 10% apmērā no dividendu izmaksātājas sabiedrības kapitāla attiecībā uz laika posmu līdz 2000. gada 31. decembrim; minētā robeža tika samazināta līdz 5% no dividendu izmaksātājas sabiedrības kapitāla attiecībā

uz laika posmu no 2001. gada 1. janvāra¹². Tātad šis režīms jau bija piemērojams, ja mātes sabiedrībām piederēja daļas citu sabiedrību kapitālā tādā apjomā, kas *a priori* izslēdza iespēju ietekmēt minēto sabiedrību lēmumus.

27. Attiecībā uz faktiskajām situācijām, saistībā ar kurām radusies pamata lieta, šo secinājumu, šķiet, apstiprina Francijas valdības rakstveida apsvērumos sniegtās norādes, saskaņā ar kurām zināmu skaitu *Accor* saņemto dividendu esot izmaksājušas sabiedrības, kurās *Accor* pieder tikai mazākums daļu, kas acīmredzot neļauj tai ietekmēt šo sabiedrību lēmumus.

28. Savukārt gan *Accor*, gan Francijas valdība arī norāda uz situācijām, kurās šai sabiedrībai piederēja kontrolpakete dažādās dalībvalstīs reģistrētu meitas sabiedrību kapitālā, kas ļauj pieņemt, ka *Accor* ietekmēja šo meitas sabiedrību lēmumus.

29. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda visu šo datu patiesums, lai atrisinātu pamata

11 — Skat. tostarp 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts), 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts), 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 31. punkts), kā arī 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 30. punkts).

12 — Saskaņā ar grozījumu *CGI* 145. pantā, kas ieviests ar 2000. gada 18. septembra rīkojumu Nr. 2000-912 (2000. gada 21. septembra *JORF*, 14783. lpp.).

lietu¹³, bet šķiet, ka gan uz attiecīgajām likuma normām, gan faktiskajām situācijām, saistībā ar kurām radusies pamata lieta, varētu attiekties tiklab brīvība veikt uzņēmējdarbību, kā kapitāla brīva aprīte¹⁴.

30. Tomēr uzskatu, ka, ievērojot Tiesas rīcībā esošos elementus, šo lietu var atbilstošāk izskatīt saistībā ar Līguma normām, kas reglamentē kapitāla brīvu aprīti, ņemot vērā, ka prejudiciālā jautājuma analīzei saskaņā ar EKL 43. pantu katrā ziņā nevajadzētu izraisīt atšķirīgu risinājumu.

2) Par kapitāla brīvas aprītes ierobežojuma esamību

31. Saskaņā ar judikatūru kapitāla aprīte EKL 56. panta 1. punkta izpratnē cita starpā ir tieši ieguldījumi ar līdzdalību uzņēmumā, iegādājoties tā akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties tā vadībā un kontrolē (t.s. "tiešie ieguldījumi"), kā arī vērtspapīru iegūšana

kapitāla tirgū, kas realizēta vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu, bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību (t.s. "portfeļa ieguldījumi")¹⁵.

32. Tiesa arī ir nospriedusi, ka kapitāla brīvas aprītes starp dalībvalstīm ierobežojumi, kas aizliegti ar EKL 56. panta 1. punktu, ietver valsts pasākumus, to skaitā nodokļu pasākumus, kas var atturēt personas, kuras ir vienas dalībvalsts rezidentes, ieguldīt savu kapitālu sabiedrībās, kas reģistrētas citās dalībvalstīs¹⁶.

33. Pamata lietā, kā Francijas valdība pati atzīst, ir zināms, ka, nodokļa kredītu, kas saistīts ar dividendēm, kuras Francijas meitas sabiedrības izmaksā savai mātes sabiedrībai, kas reģistrēta Francijā, varēja atskaitīt no tā vērtspapīru priekšnodokļa summas, kurš jāmaksā, kad minētā mātes sabiedrība attiecīgās dividendes sadala tālāk starp saviem akcionāriem, savukārt dividendes, ko maksā meitas sabiedrības, kuras nav Francijas rezidentes, nedod to Francijas mātes sabiedrībai tiesības uz līdzīgu nodokļa kredītu. Tādējādi pēdējai minētajai sabiedrībai ir jāmaksā vērtspapīru priekšnodoklis, tajā pašā laikā neizmantojot nodokļa kredītu, pretēji situācijai, kādā ir

13 — Atgādinu, kā jau esmu norādījis šo secinājumu 11. punktā, ka *Conseil d'État* ir jāizskata pamata lieta pēc būtības.

14 — Tāpat, piemēram, Tiesas konstatējums iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (80. punkts).

15 — Šajā ziņā skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā *C-222/97 Trummer un Mayer (Recueil, I-1661. lpp., 21. punkts)*, 2002. gada 4. jūnija spriedumu lietā *C-483/99 Komisija/Frāncija (Recueil, I-4781. lpp., 36. un 37. punkts)*, 2003. gada 13. maija spriedumu lietā *C-98/01 Komisija/Apvienotā Karaliste (Recueil, I-4641. lpp., 39. un 40. punkts)*, 2006. gada 28. septembra spriedumu apvienotajās lietās *C-282/04 un C-283/04 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-9141. lpp., 19. punkts)*, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā *C-182/08 Glaxo Wellcome (Krājums, I-8591. lpp., 40. punkts)*.

16 — Skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā *Manninen* (22. punkts), kā arī lietā *Meilicke u.c.* (23. punkts).

mātes sabiedrība, kas saņem dividendes no Francijas meitas sabiedrībām un šīs dividendes sadala tālāk starp saviem akcionāriem.

dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām saņemto dividendžu sadales politiku¹⁹.

34. Tādējādi šis mehānisms — kā atzinusi pati Francijas valdība — izraisot atšķirības attieksmē pret Francijas mātes sabiedrībām maksātajām dividendēm atkarībā no tā, vai šīs dividendes nāk no meitas sabiedrībām, kuras reģistrētas Francijā vai citās dalībvalstīs.

36. Neraugoties uz norādīto iekšējo pretrunu Francijas valdības izklāstītajos argumentos, atgādinu, ka minētā valdība savu galveno domu, proti, apstrīdēto noteikumu par nodokļiem ierobežojošās iedarbības neesamību, pamato ar šādiem diviem argumentiem.

35. Tādējādi, nesākot apspriest salīdzināmo raksturu, kāds ir situācijai, kādā ir Francijas mātes sabiedrība, kas saņem dividendes no Francijas meitas sabiedrībām, un situācijai, kādā ir tāda pati mātes sabiedrība, kas saņem dividendes no citās dalībvalstīs reģistrētām meitas sabiedrībām¹⁷, Francijas valdība tomēr — lai arī nedaudz pretrunīgi — vispirms norāda, ka šāda atšķirīga attieksme neradot kapitāla apriti ierobežojošu iedarbību EKL 56. panta nozīmē¹⁸, pēc tam gan piekritot, ka tieša atturēšana pastāvētu tikai tad, ja Francijas mātes sabiedrība īstenotu no pārējās

37. Pirmkārt, tā apgalvo, ka nodokļa kredīta izmantošana vai vērtspapīru priekšnodokļa maksājums izrietot no mātes sabiedrības — kura saņem savu Francijas meitas sabiedrību maksātās dividendes — kompetento institūciju autonoma lēmuma un nevis no likuma. Cita starpā atsaucoties uz spriedumu lietā *Graf*²⁰, Francijas valdība piebilst, ka apstrīdēto valsts tiesību aktu normu iespējamā negatīvā iedarbība tādējādi esot atkarīga no tik hipotētiska mātes sabiedrības kompetento institūciju lēmuma, ka šīs normas nevarot uzskatīt par tādām, kas rada šķērsli kapitāla brīvai aprītei.

38. Otrkārt, šī valdība apgalvo, ka tiktāl, cik tāl vērtspapīru priekšnodoklis tika atskaitīts no mātes sabiedrības ienākumiem, kas paredzēti izmaksāšanai, tas nebija slogs attiecībā uz peļņu, bet gan tikai tāds atskaitījums no izmaksāšanai paredzētajiem ienākumiem, no

17 — Tas izriet no jau iedibinātas judikatūras: skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (62. punkts).

18 — Skat. tostarp Francijas valdības rakstveida apsvērumu 74. punktu.

19 — Skat. to pašu apsvērumu 82. punktu.

20 — 2000. gada 27. janvāra spriedums (*Recueil*, I-493. lpp., 24. un 25. punkts).

kura cieš tikai akcionāri, kuri saņēma samazinātu dividendi. Tādējādi šis mehānisms mātes sabiedrību neietekmēja. Turklāt Francijas valdība norāda, ka, tā kā akcionāri nerezidenti, lai gan tiem nebija tiesību uz nodokļa kredītu, varēja saņemt priekšnodokļa atmaksu saskaņā ar Francijas Republikas noslēgtajām nodokļu konvencijām un/vai Francijas administratīvo doktrīnu, tad tikai Francijas mātes sabiedrības Francijas akcionārus esot ietekmējusi atšķirīgā attieksme — šī situācija tās pilnīgi iekšējā rakstura dēļ neietilpstot EKL 56. panta piemērošanas jomā.

tātad neizmantojot nodokļa kredītu, tad šīs institūcijas var vainot tikai pašas sevi. Šis arguments acīmredzot radies to secinājumu ietekmē, kurus valsts ziņotājs sniedzis *Conseil d'État* un kuri pievienoti Francijas valdības un *Accor* rakstveida apsvērumiem²¹.

39. Manuprāt, nav pārmērīgi jākavējas pie Francijas valdības pirmā iebilduma, kas, starp citu, ir mazliet haotisks. Cik saprotu, šis iebildums ir tāds, ka mātes sabiedrības (vai to institūcijas) varot brīvi lemt par dividenžu sadalīšanu tālāk saviem akcionāriem, tādējādi izmantojot vai neizmantojot vērtspapīru priekšnodokļa un nodokļa kredīta piemērošanas mehānismu. Tādējādi Francijas valdība, šķiet, uzskata — ja Francijas mātes sabiedrības, kura saņem dividendes no citās dalībvalstīs reģistrētām meitas sabiedrībām, kompetētās institūcijas nolemj sadalīt tālāk minētās sabiedrības akcionāriem summu, kas pilnībā atbilst dividenžu summai, kuras meitas sabiedrība samaksājusi savai mātes sabiedrībai,

40. Tomēr, papildus tam, ka iepriekš norādīto atšķirīgo attieksmi noteikti rada pašas Francijas tiesību aktu normas, ir jānorāda, ka jautājums nav — kā ierosina Francijas valdība — par to, vai mātes sabiedrība vai tās kompetētās institūcijas varēja izvairīties no vērtspapīru priekšnodokļa maksāšanas, nesadalot tālāk dividendes, ko mātes sabiedrībai samaksājušas tās meitas sabiedrības, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, izņemot Franciju, vai samazinot dividenžu, kas tiek sadalītas tālāk starp šīs mātes sabiedrības akcionāriem, summu nolūkā galu galā apiet šķērslī, kuru rada apstrīdētais nodokļu režīms, vai pielāgoties šim šķērslim.

41. Gluži pretēji, jautājums ir par to, vai mātes sabiedrība tādā situācijā, kādā ir *Accor*, var

21 — Kā norāda valsts ziņotājs (viņa secinājumu 14. lpp.), "sabiedrība [...] var vainot tikai pati sevi, ja tā nav samazinājusi izmaksāto summu apmēru. Citiem vārdiem sakot, slogu, ko mātes sabiedrība prasa atmaksāt, rada nevis likums, bet gan tās dividenžu izmaksāšanas politika". Šis vērtējums tomēr ir sniegts nevis kapitāla aprites ierobežojuma esamības kontekstā, bet saistībā ar *Accor* samaksātās vērtspapīru priekšnodokļa summas atmaksu.

gūt labumu no kapitāla brīvas aprites, pieprasot tādu pašu attieksmi, kāda valsts tiesību aktos paredzēta tikai Francijas mātes sabiedrībai, kura, saņēmusi dividendes no Francijas meitas sabiedrībām, pilnībā sadala šīs dividendes tālāk starp saviem akcionāriem.

42. Citiem vārdiem sakot, man ir grūti saprast, kādā veidā kapitāla sabiedrībā lēmumam sadalīt dividendes (tālāk) starp šīs sabiedrības akcionāriem varētu — kā apgalvo Francijas valdība — būt hipotētisks vai gadījuma raksturs iepriekš minētā sprieduma lietā *Graf* nozīmē. Kā sabiedrība *Accor* ir norādījusi tiesas sēdē, ir grūti iedomājams, ka akcionāri ieguldītu sabiedrībā, kura plāno dividendes izmaksāt tikai ļoti epizodiski, it īpaši tad, ja šī sabiedrība tiek kotēta finanšu tirgos un īsteno dividenžu izmaksāšanas politiku, kas izriet no tās iesniegtā pārskata.

43. Attiecībā uz otro Francijas valdības izklāstīto argumentu vēlos vērst uzmanību uz to, ka, šķiet, tas ir pamatā iesniedzējtiesas uzdotā pirmā prejudiciālā jautājuma sadalīšanai atkarībā no tā, vai jautājums attiecas uz mātes sabiedrību (šī jautājuma pirmā daļa) vai minētās sabiedrības akcionāriem (jautājuma otrā alternatīvā daļa).

44. Šī sadalīšana, šķiet, galvenokārt ir balstīta uz procesuāliem valsts tiesību apsvērumiem, jo pamata tiesvedība ir starp Francijas iestādēm un *Accor* un nevis starp minētajām iestādēm un šīs sabiedrības akcionāriem.

45. Tomēr nešķiet, ka tai būtu nozīme, interpretējot EKL 56. pantu, kura piemērošanas jomā ietilpst valsts pasākumi, kuri attur pārrobežu ieguldījumus; nav jautājuma par to, vai šī atturēšana vairāk ietekmē pašu sabiedrību, tās kompetentās institūcijas vai, vispārīgāk, tās akcionārus. Manuprāt, ja apstiprinātu nošķirumu, kādu aicina noteikt iesniedzējtiesa un Francijas valdība, tad EKL 56. panta piemērošana tiktu padarīta atkarīga no dalībvalstu valsts tiesībām un to attiecīgās teritorijās reģistrētu sabiedrību organizēšanas kārtības.

46. Turklāt Tiesas judikatūra ilustrē to, ka viens valsts pasākums var vienlaikus atturēt dalībvalsts rezidentus (tostarp juridiskas personas) ieguldīt kapitālu citās dalībvalstīs un izraisīt ierobežojošu ietekmi šo citu dalībvalstu rezidentiem, radot šķērslī kapitāla piesaistīšanai pirmajā dalībvalstī²². Tādējādi neredzu šķēršļus tam, lai, kvalificējot valsts pasākumu

22 — Skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā *Manninen* (22. punkts), kā arī lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (64. un 166. punkts).

atbilstoši EKL 56. panta 1. punktam, šis pasākums varētu arī izraisīt atturošu iedarbību attiecībā uz sabiedrību un/vai tās akcionāriem. Turklāt šādas *atturēšanas* esamība attiecībā uz kapitāla pārrobežu apriti, tostarp nodokļu jomā, pēc definīcijas nav atkarīga no tā, ka tiktu aritmētiski pierādītas mantiskās sekas, kas rastos ieinteresētajām personām.

47. Katrā ziņā domāju, ka Tiesa var neatbildēt uz prejudiciālā jautājuma otro daļu, ņemot vērā apstrīdētā mehānisma atturošo raksturu attiecībā uz mātes sabiedrību *Accor*; kā jau esmu norādījis, Francijas valdība to, starp citu, ir atzinusi savu rakstveida apsvērumu 82. punktā.

48. Nevarot gūt labumu no vērtspapīru priekšnodokļa neitralizēšanas, pārskaitot nodokļa kredītu — pretēji situācijai, kādā ir mātes sabiedrība, kura pilnībā sadalījusi tālāk starp saviem akcionāriem tās Francijas meitas sabiedrību samaksātās dividendes —, mātes sabiedrībai tādā situācijā, kādā ir *Accor*, lai varētu dividendes pilnībā sadalīt tālāk starp saviem akcionāriem, vajadzēja paņemt no savām naudas līdzekļu rezervēm summu, kas atbilst summai, kura bija jāmaksā kā vērtspapīru priekšnodoklis. Tādējādi Francijas mātes sabiedrībām, kas bija ieguldījušas savu kapitālu Francijas meitas sabiedrībās, bija naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocība salīdzinājumā ar mātes sabiedrībām, kas ieguldījušas

savu kapitālu meitas sabiedrībās ar juridisko adresi citās dalībvalstīs²³.

49. Turklāt — un es šajā jautājumā pilnīgi piekritu secinājumiem, ko valsts ziņotājs sniedzis procesā *Conseil d'État*, — vērtspapīru priekšnodoklis, kurš attiecās uz dividenžu sadalīšanu tālāk starp mātes sabiedrības akcionāriem un kurš bija jāmaksā pēdējai minētajai sabiedrībai, samazināja izmaksājamo dividenžu kopumu; šis kopums nebija vienkāršs gadījums, kad mātes sabiedrības meitas sabiedrība bija reģistrēta Francijā vai kad tā bija reģistrēta citā dalībvalstī. Šī situācija, visticamāk, varēja ietekmēt mātes sabiedrības vērtspapīru vērtību, jo izmaksātās dividendes bija mazākas. Tādējādi šīs sabiedrības dividenžu izmaksāšanas politika varēja būt mazāk pievilcīga esošajiem vai potenciālajiem akcionāriem un līdz ar to tas varēja ietekmēt šīs sabiedrības pieeju kapitāla tirgum.

50. Tādējādi apstrīdētais nodokļu režīms noteikti varēja atturēt Francijā reģistrētas sabiedrības no portfeļa ieguldījumu veikšanas sabiedrībās ar juridisko adresi citās dalībvalstīs.

51. Šajos apstākļos uzskatu, ka apstrīdētais nodokļu mehānisms ir ierobežojums EKL 56. panta 1. punkta nozīmē.

23 — Pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimant in the FII Group Litigation* (84. punkts un tajā minētā judikatūra).

52. Tā kā nedz iesniedzējtiesa, nedz Francijas valdība nav atsaukušās uz EKL 58. pantā izklāstītajiem iemesliem vai uz primāriem vispārējo interešu iemesliem, kuri varētu attaisnot šādu ierobežojumu, tad ierosinu uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā nodokļu režīms, atbilstoši kuram vienā dalībvalstī reģistrēta mātes sabiedrība, kas saņem dividendes, kuras maksā citā dalībvalstī reģistrēta meitas sabiedrība, nevar no vērtspapīru priekšnodokļa, kas tai jāmaksā, sadalot minētās dividendes tālāk starp saviem akcionāriem, atskaitīt nodokļa kredītu, kurš ir saistīts ar šo dividenžu izmaksāšanu, pretēji salīdzināmajai situācijai, kādā ir pirmajā dalībvalstī reģistrēta mātes sabiedrība, kura saņem dividendes, ko maksā meitas sabiedrība, kura arī ir reģistrēta šajā dalībvalstī.

atbildes gadījumā — pamatojoties uz to, ka samaksātās summas no mātes sabiedrības viedokļa nav nedz grāmatvedības saistības, nedz nodokļu slogs, bet gan tiekot atskaitītas no to dividenžu kopuma, kuras izmaksājamas tās akcionāriem.

54. Ņemot vērā ierosināto atbildi uz pirmo jautājumu, ir svarīgi atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru privātpersonām principā ir tiesības saņemt to nodokļu atmaksu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Savienības tiesību normas. Šīs tiesības ir to tiesību sekas un papildinājums, ko privātpersonām piešķir minētās normas, kā tās ir interpretējusi Tiesa. No tā izriet, ka attiecīgajai dalībvalstij principā ir jāatmaksā nodokļi, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības²⁴.

B — Par otro jautājumu

53. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja nodokļu administrācijai principā ir jāatmaksā summas, ko mātes sabiedrība samaksājusi, neievērojot Savienības tiesības, šī administrācija tomēr varētu pret to iebilst, vai nu pamatojoties uz to, ka šāda atmaksāšana radītu minētajai sabiedrībai nepamatotu iedziņošanu, pat ja apstrīdētajā režīmā nodokļa maksātāja maksātais nodoklis netiek pārņemts uz trešām personām, vai arī — noliedzot

55. Saskaņā ar minēto judikatūru šim atmaksāšanas pienākumam ir tikai viens izņēmums, proti, ja valsts iestādes pierāda, ka nodokļa nasta pilnībā vai daļēji ir uzlikta citai personai, nevis nodokļa maksātājam, un ka pilnīga vai daļēja atmaksāšana tam radītu

24 — Skat. tostarp 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World u.c. (Recueil, I-11365. lpp., 93. punkts un tajā minētā judikatūra)*, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (202. punkts).

nepamatotu iedzīvošanos²⁵. Šāda situācija it īpaši var rasties netiešo nodokļu jomā, ja nodokļa maksātājs ir pilnībā vai daļēji pārliecināts, ka nepamatoti samaksāto pievienotās vērtības nodokli uz gala patērētāju.

56. Tiesa arī ir nospriedusi, ka, pat ja ir pierādīts, ka valsts iestāžu nepamatoti iekasētā nodokļa nasta ir daļēji vai pilnībā pārnesta uz trešām personām, tad šī nodokļa atmaksāšana uzņēmējam ne vienmēr rada nepamatotu iedzīvošanos²⁶. Pat šādā gadījumā zaudējumus arvien var būt cietis nodokļa maksātājs, maksādams nodokli, neievērojot Savienības tiesības, piemēram, sava pārdošanas apjoma samazinājuma dēļ vai tādēļ, ka visa nodokļa summa nav pilnībā pārnesta uz tā pārdošanas cenām²⁷.

57. Attiecībā uz nodokļa maksātāja varbūtējās nepamatotas iedzīvošanās pierādīšanu, ko būtu izraisījusi samaksātā nodokļa pārņemšana uz trešo personu, Tiesa ir nospriedusi,

ka pierādījumi ir brīvi jāvērtē valsts tiesai²⁸, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus²⁹, ievērojot, ka piemērojami procesuālie noteikumi gadījumā, ja nav Savienības tiesiskā regulējuma, ir jāparedz valsts tiesību sistēmā katrā dalībvalstī, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus³⁰.

58. Tiesa arī ir precizējusi, ka pēdējam minētajam principam ir pretrunā visi pierādīšanas noteikumi, ar kuriem pretēji šīm tiesībām iekasēto nodokļu atmaksāšana tiek padarīta praktiski neiespējama vai pārmērīgi grūta. Tā it īpaši ir tādu prezumpciju vai pierādīšanas noteikumu gadījumā, kuru mērķis ir uzlikt nodokļa maksātājam pienākumu pierādīt, ka nepamatoti samaksātie nodokļi nav tikuši pārnesti uz citām personām, vai īpašu ierobežojumu saistībā ar iesniedzamo pierādījumu formu gadījumā³¹. Tādējādi pat situācijā, kurā jautājums ir par netiešo nodokļu atgūšanu, kuri pēc likuma jāpārnes uz trešo personu, Tiesa ir noraidījusi domu, saskaņā ar kuru pastāv prezumpcija, ka ir notikusi pārņemšana un ka nodokļa maksātājam esot negatīvs pienākums pierādīt pretējo³².

25 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Weber's Wine World* u.c. (94. punkts). Norāde uz nepamatotas iedzīvošanās jēdzienu šajā sakarā šķiet līdzīgāka norādei uz nepamatotu maksājumu atgūšanu, kas atsevišķās dalībvalstīs var tikt uzskatīta par nepamatotas iedzīvošanās īpašu gadījumu.

26 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Weber's Wine World* u.c. (98. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 — Šajā ziņā skat. 1997. gada 14. janvāra spriedumu apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c. (*Recueil*, I-165. lpp., 29., 31. un 32. punkts), kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Weber's Wine World* u.c. (99. punkts).

28 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Weber's Wine World* u.c. (96. punkts).

29 — Skat. 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer* (Krājums, I-2283. lpp., 41. punkts) un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-566/07 *Stadeco* (Krājums, I-5295. lpp., 49. punkts).

30 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Weber's Wine World* u.c. (103. punkts).

31 — Skat. 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio* (*Recueil*, 3595. lpp., 14. punkts), kā arī 2000. gada 21. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michailidis* (*Recueil*, I-7145. lpp., 36. punkts).

32 — Iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (25. punkts).

59. Šajos apstākļos — kā ir pārliecināti lietas dalībnieki, kas iesnieguši rakstveida apsvērumus šajā lietā, — nodokļu iestādēm, kuras vēlas iebilst pret to, ka tiek atmaksāti maksājumi, ko nodokļa maksātājs maksājis nepamatoti, neievērojot Savienības tiesības, ir jāsniedz pierādījumi, ka šāda atmaksāšana radītu šim nodokļa maksātājam nepamatotu iedzīvošanos³³; valsts tiesai ir jāvērtē šo apgalvojumu — proti, par nepamatotas iedzīvošanās esamību un pakāpi — pamatotība, veicot ekonomisku analīzi, kurā ņemti vērā visi tai iesniegtie atbilstošie elementi³⁴.

60. Jau šis judikatūras atgādinājums, manuprāt, ļauj daļēji atbildēt uz šeit izskatītā jautājuma otro daļu. Izvēloties formulēt šo daļu alternatīvā un pakārtotā veidā pirmajai daļai, kura saistīta ar iebildi par nepamatotu iedzīvošanos, iesniedzējtiesa, šķiet, vēlas paplašināt robežas, kādas ir tiesībām uz to nodokļu atmaksu, kas samaksāti, neievērojot Savienības tiesības. Kā norādīts, Savienības tiesībās ir pieļauts tikai viens izņēmums no nodokļu, kas samaksāti, pārākajot šīs tiesības,

33 — Turklāt Francijas valdība precizē, ka šī pierādīšanas pienākuma pāreja uz nodokļu iestādēm izriet arī no Francijas *Conseil d'État* un *Cour de cassation* [Kasācijas tiesas] judikatūras situācijās, kuras reglamentē vienīgi valsts tiesības. Tādējādi šādam noteikumam saskaņā ar vienlīdzīgas attieksmes principu un līdzvērtības principu vajadzētu būt spēkā arī lietās, kurās Francijas nodokļu administrācija iebilst pret tādu maksājumu atmaksāšanu, kuri veikti, pārākājot Savienības tiesības.

34 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Weber's Wine World* u.c. (100. punkts), kā arī lietā *Marks & Spencer* (43. punkts).

atmaksāšanas, proti, izņēmums attiecībā uz nepamatotu iedzīvošanos.

61. Tomēr jautājuma otro daļu varētu lietderīgi interpretēt saistībā ar nepamatotas iedzīvošanās problemātiku. Norāddama, ka samaksātās summas no mātes sabiedrības viedokļa nav nedz grāmatvedības saistības, nedz nodokļu slogs, bet gan tiekot atskaitītas no to dividenžu kopuma, kuras izmaksājamas tās akcionāriem, iesniedzējtiesa, visu apsverot, norāda uz to, ka faktiski vērtspapīru priekšnodokli nav jācieš maksāt mātes sabiedrībai un ka, attiecīgi, summu, kas vienādas ar šo maksājumu, atmaksāšana mātes sabiedrībai varētu izraisīt tās nepamatotu iedzīvošanos.

62. Tādējādi, manuprāt, abas šī jautājuma daļas ir iespējams izskatīt kopā.

63. Pamata lietā ir svarīgi atgādināt, ka iesniedzējtiesa balstās arī uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru apstrīdētajā režīmā nodokļa maksātāja maksātais nodoklis netiek pārņemts uz trešām personām un tādējādi neietilpst "klasiskajā" nepamatotas iedzīvošanās gadījumā, kāds izriet no iepriekš atgādinātās Tiesas judikatūras. Šis pieņēmums var šķist pārsteidzošs un sākotnējā skatījumā varētu būt pamats, pat lai noraidītu nepamatotas iedzīvošanās esamību, ņemot vērā minēto judikatūru.

64. Tomēr ir jāvairās no šīs uzdotā jautājuma mazliet pārāk vienkāršotās interpretācijas. Pieņēmums, uz ko balstīts jautājums, šķiet, ir izskaidrojams ar vērtspapīru priekšnodokļa juridisko kvalifikāciju, kāda sniegta Francijas administratīvajās tiesībās. *Conseil d'État* ir nospriedusi, ka vērtspapīru priekšnodoklis nav izdevumi, kas atskaitāmi no sabiedrības neto ienākumiem, jo šis maksājums esot ieviests, lai novērstu to, ka sabiedrības, kuras saskaņā ar nosacījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, sadala ienākumus, kuriem nav uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis pēc standarta likmes, tādējādi saņem nepamatotu nodokļa priekšrocību³⁵. Tāpēc vērtspapīru priekšnodokļa uzlikšana vienīgi izmaksājamo ienākumu kopumam neietekmējot dividenžu izmaksātāju mātes sabiedrību, bet gan tiekot piemērots akcionāru īpašumam. Tādējādi saskaņā ar šo viedokli, kuru, starp citu, atbalstījusi Francijas valdība, jautājumam par to, vai vērtspapīru priekšnodoklis ticis pārņests uz trešo personu atbilstoši Tiesas judikatūrā sniegtajam kritērijam, neesot nekādas nozīmes, jo vērtspapīru priekšnodokļa maksāšana tieši attiecoties uz mātes sabiedrības akcionāru īpašumu.

65. Šādi aplūkojot iesniedzējtiesas izvirzīto jautājumu tās kontekstā, ir jāsniedz šādi apsvērumi.

³⁵ — *Conseil d'État* 2004. gada 30. jūnija spriedums lietā *Sté Freudenberg*.

66. Vispārīgi neredzu šķēršļus, lai dalībvalsts principā varētu iebilst pret summu, kas samaksātas, pārkāpjot Savienības tiesības, atmaksāšanu, kas radītu uzņēmējam vai nodokļa maksātājam nepamatotu iedzīvošanos, pat ja tas notiktu gadījumos, kurus Tiesai nav lūgts izskatīt (pēc būtības ievadmitas nodokļa vai netiešo nodokļu atmaksāšana). Tā, manuprāt, būtu tad, ja attiecīgajai personai pašai nebūtu uzlikts viss ekonomiskais slogs attiecībā uz summām, ko tai vajadzēja maksāt. Saskaņā ar judikatūru valsts iestādēm, ņemot vērā katras lietas apstākļus, vajadzētu pārbaudīt, vai šāds gadījums istenojas.

67. Tādējādi un attiecībā uz pamata lietu nedomāju, ka varētu uzreiz noraidīt — kā to mēģina Eiropas Komisija un *Accor* — pašu mātes sabiedrības varbūtējās nepamatotās iedzīvošanās esamību, kādu izraisītu to summu atmaksāšana, kas samaksātas, pārkāpjot EKL 56. pantu, pamatojoties uz to vien, ka juridiski tieši mātes sabiedrība ir vērtspapīru priekšnodokļa maksātāja. Kā jau esmu norādījis, Tiesas judikatūrā priekšroka drīzāk tiek dota ekonomiskai pieejai, nevis stingri juridiskai pieejai attiecībā uz varbūtējo nepamatoto iedzīvošanos, ko būtu izraisījis uzņēmēja nepamatoti samaksāto summu atmaksāšana.

68. Tomēr Francijas valdības vispārīgais arguments, saskaņā ar kuru tādas summas atmaksāšana mātes sabiedrībai, kas atbilst vērtspapīru priekšnodokļa maksājumam, radītu šai sabiedrībai iedzīvošanos, kaitējot tās akcionāriem, mani nepārlicina.

69. Šīs summas atmaksāšana, to atstājot sabiedrībai, patiesībā radītu atlikto peļņu akcionāriem, kas varētu palielināt to daļu šīs sabiedrības kapitālā mantisko vērtību un nekādā ziņā nevarētu minētos akcionārus padarīt nabadzīgākus.

70. Turklāt ir pilnībā ticami — kā valsts ziņotājs norādījis procesā *Conseil d'État* un kā *Accor* apgalvojusi Tiesā —, ka vērtspapīru priekšnodokļa maksājums, ko veikusi mātes sabiedrība, galu galā nav ietekmējis dividenžu izmaksu par labu akcionāriem, jo šī sabiedrība uzņēmusies visu šī maksājuma slogu, paņemot to no savām rezervēm, lai netraucētu savu dividenžu izmaksāšanas politiku un nepasliktinātu savu akciju kursu fondu biržā.

71. Kā Francijas valdība apstiprinājusi tiesas sēdē Tiesā, pilnīgi iekšējā situācijā pašai mātes sabiedrībai, kas dažādu iemeslu dēļ būtu nepareizi samaksājusi pārmērīgi lielu vērtspapīru priekšnodokļa summu, Francijas nodokļu iestādes atmaksātu pārmaksāto summu, ja tas

neietekmētu dividenžu sadalīšanu tālāk starp tās akcionāriem. Tāpēc, piemērojot līdzvērtības principu, manuprāt, minētā summa ir jāatmaksā mātes sabiedrībai, kas samaksājusi nepamatotu vērtspapīru priekšnodokļa summu, ja šī summa nav ietekmējusi tās akcionāriem izmaksājamo dividenžu kopumu, cita starpā tādēļ, ka minētie akcionāri vēlējušies saglabāt pievilcīgu šīs sabiedrības dividenžu izmaksāšanas politiku.

72. Tomēr nupat raksturotajā situācijā vērtspapīru priekšnodokļa atmaksāšana saistībā ar prasījumu atmaksāt nodokli, kuru *Accor* izvirzījusi Francijas administratīvajās tiesās, šķiet, ir pretrunā Tiesas judikatūrai.

73. Ir svarīgi norādīt, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* Tiesa, skaidri nebalstīdama uz nepamatotas iedzīvošanās teoriju, ir izslēgusi to, ka finansiālie zaudējumi, kādi ir sabiedrībām, kuras bijušas spiestas palielināt savu dividenžu apmēru, lai saviem akcionāriem kompensētu nodokļa atlaides zaudēšanu, var, pamatojoties uz Savienības tiesībām, tikt atprasīti, izmantojot prasību par atmaksāšanu.

74. Piemēram, Tiesa ir noraidījusi sabiedrību, kas bija prasītājas pamata prāvā starp tām

un Lielbritānijas nodokļu iestādēm, apgalvojumu, saskaņā ar kuru tās bijušas tiesīgas, izmantojot prasījumu atmaksāt nodokli, prasīt [atlidzināt] zaudējumus, kas šīm sabiedrībām rezidentēm nodarīti ar faktu, ka tām vajadzēja palielināt savu dividendžu summu, lai saviem akcionāriem kompensētu nodokļa atlaides zaudēšanu.

un par ko ir atbildīga attiecīgā dalībvalsts³⁷, proti, zaudējumus, kurus, iespējams, varētu konstatēt un atlidzināt prasības sakarā ar šīs valsts atbildību ietvaros.

75. Pēc Tiesas uzskatiem, šos zaudējumus nevarēja kompensēt, pamatojoties uz Savienības tiesībām, iesniedzot prasību atmaksāt prettiesiski iekasētu nodokli vai attiecīgajai dalībvalstij tiešā sakarā ar šo nodokli samaksātās vai tās ieturētās summas. “Šāda [...] dividendžu summas palielināšana pamatojas uz šo sabiedrību pieņemtajiem lēmumiem un nav Apvienotās Karalistes atteikuma piešķirt minētajiem akcionāriem līdzvērtīgu attieksmi tai, kāda ir attiecībā pret akcionāriem, kas saņem valsts izcelsmes dividendes, *neizbēgamas sekas*”³⁶.

76. Nolūkā nodrošināt Savienības tiesību sistēmā piešķirto tiesību īstenošanu un ņemot vērā Tiesai uzdotos jautājumus, tā tomēr ir aicinājusi valsts tiesu noteikt, vai attiecīgo dividendžu summas palielināšana attiecīgajām sabiedrībām rada finansiālus zaudējumus, kas rodas Savienības tiesību pārkāpuma dēļ

77. Ja šo risinājumu vajadzētu transponēt šajā lietā atbilstoši *Accor* [dividendžu] izmaksāšanas politikai, kas minēta šo secinājumu 70. punktā, tad šī sabiedrība saistībā ar savu iesniedzējtiesā izvirzīto prasījumu atmaksāt vērtspapīru priekšnodokli nevarētu prasīt iespējamus zaudējumus, kas tai nodarīti sakarā ar tās akcionāru kopsapulces lēmumu pilnībā izmaksāt dividendes no *Accor* meitas sabiedrībām, kuras nav Francijas rezidentes, un tādējādi neatskaitīt vērtspapīru priekšnodokli no akcionāriem izmaksātajām dividendēm. Tādējādi šie zaudējumi nebūtu neizbēgamas sekas Francijas Republikas atteikumam pārskaitīt nodokļa kredītu apstākļos, kas līdzīgi situācijai, kādā ir Francijas mātes sabiedrība, kura saņem dividendes no Francijas meitas sabiedrībām. Šajos apstākļos atliktu atzīt tās tiesības celt prasību sakarā ar valsts atbildību par Savienības tiesību pārkāpumu — ievērojot

36 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (207. punkts; slipinājums mans).

37 — Turpat (208. punkts).

nosacījumus par šādas atbildības iestāšanos, kā arī līdzvērtības un efektivitātes principus.

78. Savukārt apstrīdētā nodokļu režīma piemērošanas tiešās sekas, manuprāt, bija tādas, ka Francijas mātes sabiedrībai, kāda ir *Accor*, vajadzēja attiecināt vērtspapīru priekšnodokli uz dividendēm, ko tā sadala tālāk starp saviem akcionāriem, kas nenovēršami izraisīja šo dividenžu summas samazinājumu.

79. Šajā gadījumā finansiāls zaudējums — ko veidoja samazinātas dividendes pārskaitīšana — tika nodarīts galvenokārt akcionāriem. Tomēr arī mātes sabiedrībai varēja rasties finansiāls zaudējums, kas varēja izpausties kā tās akciju kursa vērtības krišanās tādas dividenžu izmaksāšanas politikas dēļ, kuru tirgū var vērtēt kā mazāk pievilcīgu.

80. Vai šādos apstākļos apjomu, kādā mātes sabiedrībai tiek atmaksāts vērtspapīru priekšnodoklis, vajadzētu ierobežot ar pašas sabiedrības zaudējumiem vai tai vajadzētu ietvert arī zaudējumus, kuri ietekmējuši akcionārus sakarā ar samazinātas dividendes izmaksāšanu?

81. Es tiektos izvēlēties otro alternatīvu.

82. Pirmkārt, kā jau esmu minējis, man šķiet, ka princips par šādas summas atmaksāšanu mātes sabiedrībai nekādi nepadara šīs sabiedrības akcionārus nabadzīgākus, jo no mātes sabiedrībā uzkrātās vērtības minētie akcionāri gūst labumu.

83. Otrkārt, ja atmaksāšanas apjomu ierobežotu ar pašas mātes sabiedrības zaudējumu atmaksāšanu, tad no procesuālā viedokļa cietušajiem akcionāriem vajadzētu spēt Francijas tiesās, kurām ir piekritība, iesniegt prasību atmaksāt vērtspapīru priekšnodokli. Kā valsts ziņotājs ir norādījis procesā *Conseil d'État*, šo konstatējumu Francijas valdība nav atspēkojusi, jo atbilstoši Francijas valsts tiesībām akcionāram, kas atrodas šādā situācijā, nav nekādu personisku nodokļu prasījumu, kas ļautu tam panākt minētā priekšnodokļa atmaksāšanu par labu sev, bet šis akcionārs labākajā gadījumā varētu iesniegt pret valsti prasību sakarā ar atbildību.

84. Protams, pēc būtības Francijas valdība apsvērumos Tiesai ir minējusi, ka šo principu mīkstinot Francijas Republikas noslēgtajās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sniegtā iespēja Francijas mātes sabiedrības akcionāram nerezidentam gūt labumu no vērtspapīru priekšnodokļa atmaksāšanas, ja par labu šai sabiedrībai dividenžu

izmaksāšanas brīdī nav piešķirts nodokļa kredīts³⁸.

samaksai, un valstij tā nebūtu jāatmaksā nodokļa maksātājam.

85. Lai gan — kā atzīst arī Komisija — tas, ka šādu iespēju izmanto tādas mātes sabiedrības kā *Accor* iespējamie akcionāri nerezidenti, ir jāņem vērā, kad iesniedzējtiesa izvērtē vērtspapīru priekšnodokļa, kas atmaksājams mātes sabiedrībai, faktisko summu, tomēr šāda izmantošana nevar attaisnot kategorisko atteikumu atmaksāt summu, ko valsts nepamatoti iekasējusi un ko praksē var atmaksāt vienīgi mātes sabiedrībai, kura veikusi maksājumu, kas uzlikts, pārkāpjot Savienības tiesības.

86. Ja nospriestu citādi, tad tam būtu divējādas sekas, kādas, manuprāt, Savienības tiesībās nevar tikt pieļautas. Pirmkārt, tādējādi kļūtu praktiski neiespējami celt prasību atmaksāt maksājumu, kas uzlikts, pārkāpjot Savienības tiesības. Otrkārt, ar domu, ko pēc būtības atbalstījusi Francijas valdība, tiktu atzīta valsts nepamatota iedzīvošanās, jo valsts būtu saņēmusi summu, kura atbilst vērtspapīru priekšnodokļa nepamatotajai

87. Kopumā uzskatu, ka uz otro jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka dalībvalsts var iebilst pret tāda maksājuma atmaksāšanu, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības, attiecībā uz jebkuru ekonomisko slogu, kuru nodokļa maksātājs nav uzņēmies pats, kas šajā ziņā izraisītu minētā nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos. Šāda iedzīvošanās varētu rasties, ja dalībvalstij vajadzētu atmaksāt nodokļa maksātājam radušos izdevumus, kas nebūtu neizbēgamas sekas dalībvalsts atteikumam nodrošināt EK līguma normu ieviešanu. Pamata lietā iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus tās rīcībā esošos elementus, ir jāpārbauda — atbilstoši dividenžu izmaksāšanas politikai, ko mātes sabiedrība, tāda kā atbildētāja pamata lietā, ieviesusi par labu saviem akcionāriem —, vai apstrīdētais vērtspapīru priekšnodoklis pilnībā vai daļēji ir ņemts no minētajiem akcionāriem izmaksātajām dividendēm, kādēļ mātes sabiedrībai attiecīgā gadījumā var būt nodarīti zaudējumi, kuri būtu neizbēgamas sekas dalībvalsts atteikumam nodrošināt tai prasīto vienlīdzīgo attieksmi. Šajā gadījumā pakāpe, kādā apstrīdētais maksājums jāatmaksā mātes sabiedrībai, būs jānosaka atkarībā no ekonomiskā sloga, kāds tai radīts, pamatojoties uz visiem atbilstošajiem elementiem, kas ir iesniedzējtiesas rīcībā.

38 — Šis jautājums bija pamatā lietai, kurā taisīts 2006. gada 14. novembra spriedums lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Krājums, I-10967. lpp.). Savukārt nodokļa kredīta atcelšana kopš 2005. gada 1. janvāra un pēc tam tā atmaksāšanas akcionāriem nerezidentiem atcelšana savukārt bija pamatā lietai, kurā taisīts 2009. gada 16. jūlija spriedums lietā C-128/08 *Damseaux* (Krājums, I-6823. lpp.). Tomēr uzdotais jautājums attiecās vienīgi uz pienākumiem, kas uzlikti akcionāru rezidences dalībvalstij (attiecīgajā gadījumā — Beļģijas Karalistei).

C — Par trešo jautājumu

88. Tagad nonāku pie trešā iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma, kurš izraisījis viskvēlākās debates starp ieinteresētajām personām un attiecībā uz kuru atbilde būs noderīga tikai tad, ja iesniedzējtiesa, ņemot vērā norādes, ko Tiesa tai sniegs, kaut vai daļēji izslēgs mātes sabiedrības nepamatoto iedzīvošanos.

89. Ar šo jautājumu *Conseil d'État* vēlas noskaidrot, vai, ņemot vērā uz pirmajiem diviem jautājumiem sniegtās atbildes, līdzvērtības un efektivitātes principi neļauj mātes sabiedrības nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanai — izņemot, attiecīgā gadījumā, konvenciju informācijas apmaiņas jomā — izvirzīt nosacījumu, ka šī sabiedrība attiecībā uz katru dividendi, ko samaksājušas tās meitas sabiedrības, kuras nav reģistrētas Francijā, sniedz pierādījumus par faktiski piemēroto nodokļa likmi un faktiski samaksāto nodokļa summu par ienākumiem, kurus ir guvušas šīs meitas sabiedrības, lai gan par meitas sabiedrībām, kuras reģistrētas Francijā, šādi pierādījumi, kuri ir zināmi administrācijai, netiek prasīti.

90. Kā rakstveida apsvērumos pamatoti norādījusi Komisija, šis jautājums, šķiet, rodas

vienīgi tad, ja iesniedzējtiesa nolūkā atjaunot vienlīdzīgu attieksmi, izvēlas nevis piespriest atmaksāt vērtspapīru priekšnodokli — kas zināmā mērā atbrīvotu mātes sabiedrību no šī priekšnodokļa, ja tā iepriekš nav saņēmusi nodokļa kredītu —, bet gan izvēlas atzīt tāda nodokļa kredīta piešķiršanu (pēc tam, kad mātes sabiedrība ir samaksājusi vērtspapīru priekšnodokli), kāds būtu piešķirts pilnīgi iekšējā situācijā. Kā Komisija norāda rakstveida apsvērumos, atsaucoties uz iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* 50.–52. punktu, otrajā minētajā gadījumā mātes sabiedrībai vajadzētu saņemt tādu nodokļa kredītu, kas atspoguļo likmi, kāda ir sabiedrību ienākuma nodoklim, ko meitas sabiedrība samaksājusi savā reģistrācijas vietas dalībvalstī³⁹.

39 — Lietā, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group*, radās jautājums, vai Savienības tiesībām ir pretrunā tas, ka dalībvalsts atbrīvo no nodokļa dividendes, ko viena sabiedrība rezidente maksā citai mātes sabiedrībai rezidentei, ar nodokļa ieskaitīšanas sistēmas palīdzību novēršot nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu šīm dividendēm, ja sabiedrība nerezidente tās izmaksā mātes sabiedrībai rezidentei. Tiesa ir apstiprinājusi, ka nodokļa ieskaitīšanas sistēmas piemērošana šajos apstākļos ir saderīga, ja, pirmkārt, ārvalsts izcelsmes dividendēm attiecīgajā dalībvalstī netiek uzlikts nodoklis pēc lielākas likmes nekā tā, ko piemēro valsts izcelsmes dividendēm, otrkārt, nodokļi tiek vairākkārtēji uzlikti ārvalsts izcelsmes dividendēm, dividenžu izmaksātājas sabiedrības nerezidentes samaksātā nodokļa summu ieskaitot tajā nodokļa summā, ko piemēro dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, nepārsniedzot šo pēdējo summu. Tiesa minētā sprieduma 51. un 52. punktā norāda, ka, ja ārvalsts izcelsmes dividendēs izmaksātajai peļņai tiek uzlikts mazāks nodoklis dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī nekā samaksātais nodoklis dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī, šai pēdējai valstij ir jāpiešķir nodokļa atlaide, kuras kopsummai jāatbilst dividenžu izmaksātājas sabiedrības samaksātajam nodoklim savā rezidences dalībvalstī. Savukārt, ja šai peļņai uzliek lielāku nodokli nekā ir dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī iekasētais nodoklis, tad piešķir tikai tik lielu nodokļa atlaidi, kāda ir sabiedrību ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā dividenžu saņēmējai sabiedrībai. Tādējādi šai valstij nav pienākuma atmaksāt daļu, kas pārsniedz starpību starp šīm abām summām.

91. Lai gan iesniedzējtiesai ir jāizvēlas kārtība, kas ļauj atjaunot vienlīdzīgu attieksmi starp pilnīgi iekšēju situāciju un situāciju, kāda tika radīta tādai mātes sabiedrībai, kāda ir *Accor*, šī izvēle ir jāizdara un jāpiemēro, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus.

92. Šajā ziņā *Accor* uzskata, pirmkārt, ka Francijas nodokļu iestādes nevarot vērtspapīru priekšnodokļa atmaksāšanai izvirzīt nosacījumu, ka mātes sabiedrība sniedz pierādījumus par tā nodokļa likmi un summu, ko ārvalstu meitas sabiedrības faktiski samaksājušas par peļņu, kas ir pamatā katrai izsniegtai dividendei, jo šis nosacījums nav izvirzīts pilnīgi iekšējās situācijās. Otrkārt, *Accor* apgalvo, ka būtu pretrunā efektivitātes principam prasīt, lai tā sniedz šādus pierādījumus ne tikai attiecībā uz visām citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, bet arī attiecībā uz visiem tajās reģistrētiem apakšuzņēmumiem, vēl jo vairāk tad, ja šāda prasība tiek izteikta vairāk nekā 10 gadus pēc faktu iestāšanās un tātad pēc laika, uz kuru attiecas likumiskās administratīvo dokumentu glabāšanas saistības Francijā. Turklāt *Accor* atgādina, cik svarīga ir Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu

kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiesīgo un netiesīgo nodokļu jomā⁴⁰.

93. Francijas un Apvienotās Karalistes valdībām ir pretējs viedoklis. Tās atgādina, ka apstrīdētā nodokļu režīma mērķis ir samazināt nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu un ka tādējādi Francijas nodokļu iestādes ir tiesīgas prasīt pierādījumus, lai pārbaudītu, vai ārvalstu meitas sabiedrības savā reģistrācijas vietas dalībvalstī faktiski ir samaksājušas nodokli par izmaksāto peļņu, uz kuru balstītas mātes sabiedrībai izmaksātās dividendes. Šajā ziņā Francijas valdība uzsver, ka valsts tiesībās ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi. Šī valdība it īpaši atgādina, ka nodokļa likme pilnīgi iekšējā situācijā bija arī likme, ko meitas sabiedrības faktiski samaksājušas par peļņu, kas bija pamatā to mātes sabiedrībai izmaksātajām dividendēm, un ka valsts tiesībās tiek ņemta vērā tikai dividendžu izmaksāšana, ko veikusi Francijas mātes sabiedrību tiešās meitas sabiedrības. Tā kā informācija, kas tika pieprasīta, bija zināma tikai pašam nodokļa maksātājam, tad saskaņā ar Francijas un Apvienotās Karalistes valdību viedokli nekādi nav pārmērīgi prasīt, lai mātes sabiedrība sniegtu pirmās precīzās ziņas attiecībā uz nodokļa uzlikšanu un attiecībā uz dividendžu maksājumu un attiecīgo meitas sabiedrību raksturu, jo nodokļu administrācija pēc tam attiecīgā gadījumā varēja lūgt dalībvalsts, kurā reģistrētas meitas sabiedrības, iestāžu administratīvo palīdzību saistībā ar Direktīvas 77/799 vai divpusējo nodokļu konvenciju normām. Katrā ziņā Francijas valdība uzskata — ja Tiesa nospriestu, ka, nosakot pierādīšanas pienākumu mātes sabiedrībai, būtu pārkāpti līdzvērtības un/vai efektivitātes

40 — OV L 336, 15. lpp.

principi, tad šo pārkāpumu attaisnotu nepieciešamība cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

94. Savukārt Komisija min kompromisa argumentus. Pēc būtības tā uzskata, ka Savienības tiesībām principā nav pretrunā tas, ka saistībā ar tāda priekšnodokļa atmaksāšanu, kāds aplūkots pamata lietā, dalībvalsts prasa ņemt vērā uzlikto nodokli, ko meitas sabiedrība samaksājusi savā reģistrācijas vietas dalībvalstī. Tomēr saskaņā ar tās viedokli, tā kā šajā lietā nodokļa kredīts mātes sabiedrībām ir garantēts atkarībā no likumiskās (standarta) nodokļa likmes, neņemot vērā nedz likmi, kas faktiski piemērota par peļņu, kas bija pamatā Francijas meitas sabiedrību izmaksātajām dividendēm, nedz pierādījumus par nodokļa summu, ko faktiski samaksājušas šīs sabiedrības, līdzvērtības princips liek tādu pašu atieksmi piemērot pārrobežu situācijā.

95. Šie pretējie viedokļi daļēji ir izskaidrojami ar valsts tiesību atšķirīgu interpretāciju.

96. Ieinteresētās personas, pirmkārt, debatē par valsts tiesībās izvirzītajām prasībām attiecībā uz likmi, kāda ir sabiedrību ienākuma nodoklim, kas piemērojams Francijas meitas sabiedrību izmaksāto dividendžu pamatā

esošajai peļņai un kura samaksu bija prasīts pierādīt mātes sabiedrībām, kuras saņem dividendes no minētajām meitas sabiedrībām, — *Accor* un Komisija uzskata, ka bija prasīti pierādījumi tikai par aplikšanu ar nodokli pēc standarta likmes, bet Francijas valdība ir ilgi skaidrojusi, ka jautājums ir par piemēroto faktisko likmi.

97. Otrkārt, lai atbildētu uz *Accor* pausto kritiku par pārmērīgajām pierādījumu prasībām attiecībā uz nodokļa uzlikšanu *Accor* grupas sabiedrību apakšuzņēmumiem, ko izvirzījušas Francijas nodokļu iestādes, Francijas valdība tiesas sēdē ir uzsvērusi, ka valsts tiesībās, aprēķinot nodokļa kredītu, tiek ņemtas vērā tikai dividendes, kas izmaksātas mātes sabiedrības tiešās meitas sabiedrības līmenī un nevis tās apakšuzņēmumu līmenī. Atbilstoši līdzvērtības principam minētā valdība uzskata, ka pārrobežu situācijā nevarētu būt citādi, pretējā gadījumā rastos atgriezeniska diskriminācija.

98. Tiesai nav nedz jāatrisina jautājums par to, vai valsts tiesībās pilnīgi iekšējā situācijā ir prasīti pierādījumi par standarta likmi vai par [tā nodokļa] likmi, ko meitas sabiedrības faktiski samaksājušas par peļņu, kas bija pamatā to mātes sabiedrībai izmaksātajām dividendēm, nedz arī jautājums par to, vai minētajās tiesībās šajā nolūkā tiek ņemtas vērā tikai attiecības starp šo sabiedrību un tās tiešo meitas sabiedrību un nevis attiecības starp šo sabiedrību un visiem [attiecīgās] grupas apakšuzņēmumiem. Šo aspektu [noskaidrošanai] ir vajadzīgas pārbaudes, kas būs jāveic iesniedzējtiesai.

99. Tādējādi ir jāpamatojas uz pieņēmumiem.

100. Pirmais pieņēmums, kas jāparedz, ir Francijas valdības atbalstītais pieņēmums, proti, ka valsts tiesībās nodokļa kredīta pārskaitīšana pilnīgi iekšējā situācijā esot atkarīga no sabiedrību ienākuma nodokļa, kurš samaksāts par dividendu pamatā esošo peļņu, kādu guvusi mātes sabiedrības tiešā meitas sabiedrība, faktiskās likmes.

101. Šajā gadījumā, iekšējām situācijām piemēroto režīmu attiecinot uz pārrobežu situācijām, nekādi netiek pārkāpts līdzvērtības princips.

102. Savienības tiesībām nav pretrunā arī tas, ka pienākums sniegt atbilstošos pierādījumus vispirms ir uzlikts attiecīgajai mātes sabiedrībai. Nodokļu iestādes ir tiesīgas prasīt no nodokļa maksātāja pierādījumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai ir izpildīti valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi nodokļu priekšrocības saņemšanai⁴¹.

103. Pretēji tam, ko, šķiet, apgalvo *Accor*, lai gan ir tiesa, ka Direktīvā 77/799 paredzētā savstarpējās palīdzības mehānisma

izmantošana ļauj nodokļu iestādēm vērsties citas dalībvalsts iestādēs, lai saņemtu jebkādu informāciju, kas varētu būt nepieciešama, lai pareizi noteiktu nodokļu maksātāja maksājamo nodokli⁴², šī mehānisma izmantošana tomēr nevar būt nedz priekšnoteikums nodokļa maksātājam uzliktajam pienākumam iesniegt pierādījumus, kas vajadzīgi nodokļu priekšrocības saņemšanai, nedz arī šo iestāžu pienākums⁴³.

104. Turklāt Francijas valdība tiesas sēdē Tiesā ir atkārtojusi, ka prasītajiem pierādījumiem nevajadzēja būt nekādā īpašā formā. Tas, ka šie pierādījumi netiek prasīti pilnīgi iekšējā situācijā, manuprāt, ir saistīts ar faktu, ka nodokļu administrācija acīmredzami zina piemērojamās valsts tiesības un tās rīcībā jau ir pietiekama informācija, kas sniegta, iesniedzot nodokļu deklarācijas attiecībā uz vērtspapīru priekšnodokļa samaksu par dividendu izmaksām, ar kurām bija saistīts nodokļa kredīts, un attiecībā uz vērtspapīru priekšnodokļa samaksu, kas bija jāmaksā grupas mātes sabiedrībai; šo deklarāciju kopija bija pievienota Francijas valdības rakstveida apsvērumiem. Šajos apstākļos man nešķiet, ka tas, ka tiek prasīts iesniegt šāda veida pierādījumus attiecībā uz Francijas mātes sabiedrību, kura saņem dividendes no citās dalībvalstīs reģistrētām meitas sabiedrībām, varētu būt papildu administratīvs slogs salīdzinājumā ar informāciju, kas tiek prasīta pilnīgi iekšējā situācijā, jo — ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic pārbaudi, — pēdējā minētajā situācijā arī

41 — Šajā ziņā skat. 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-318/07 *Persche* (Krājums, I-359. lpp., 54. un 60. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

42 — Turpat (61. punkts).

43 — Turpat (62., 64. un 65. punkts).

mātes sabiedrībām bija izvirzītas administratīvas formalitātes, it īpaši, lai ļautu nodokļu iestādēm pārbaudīt, vai ir izpildīti nosacījumi apstrīdētā nodokļu režīma piemērošanai.

materiālos esošos elementus, ir jāpārbauda, vai mātes sabiedrība *Accor* ir šādā situācijā.

105. Tomēr no efektivitātes principa ievērošanas viedokļa ir svarīgi ņemt vērā divus punktus.

106. Vispirms nevar izslēgt, ka saskaņā ar to dalībvalstu tiesību aktiem, kurās reģistrētas attiecīgās meitas sabiedrības, it īpaši, ja šīs dalībvalstis pašas nav paredzējušas nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu dividendēm savā teritorijā pamata lietas faktu laikā, faktiski samaksātā sabiedrību ienākuma nodokļa — ko meitas sabiedrības samaksājušas par peļņu, kas bija pamatā par labu Francijas mātes sabiedrībai izmaksātajām dividendēm, — pierādīšana praktiski nav iespējama vai nav īstenojama. Ir iespējams, ka atsevišķas dalībvalstis atbrīvo to teritorijā reģistrētas sabiedrības no nepieciešamības pierādīt to pašu kapitāla sadalījumu atbilstoši likmei, kas piemērojama dažādiem ienākumu avotiem, un reģistrēt sabiedrību ienākuma nodokli, kurš samaksāts par peļņu, kas ir pamatā izmaksātajām dividendēm. Šajos apstākļos prasīt pierādījumus par sabiedrību ienākuma nodokļa apmēru, kas atspoguļo faktisko likmi nodoklim, kuru samaksājušas šīs sabiedrības, kas ir Francijas mātes sabiedrības meitas sabiedrības, būtu pretrunā efektivitātes principam. Iesniegējietiesai, protams, ņemot vērā visus lietas

107. Tāpat zināma uzmanība jāpievērš arī *Accor* iebildumam, saskaņā ar kuru tai nevarot prasīt iesniegt dokumentus, kuriem beidzies Francijā paredzētais likumiskais glabāšanas termiņš. Tā kā gadi, par ko ir strīds, attiecas uz 1999., 2000. un 2001. gadu un tā kā saskaņā ar *CGI* vērtspapiru priekšnodoklis bija maksājams piecos gados kopš dividendžu pārskaitīšanas, nevar izslēgt — par ko, starp citu, tiesas sēdē cīnījies *Accor* —, ka prasīto pierādījumu iesniegšana var attiekties uz gadiem (vēlākais, līdz 1994. gadam), par kuriem attiecīgajām personām vairs nebija pienākuma tos glabāt.

108. Manuprāt, ir jānošķir divi gadījumi. Vispirms gadījums, kurā Francijas nodokļu iestādes būtu lūgušas iesniegt šos pierādījumus to Francijā paredzētajā likumiskajā glabāšanas laika posmā: tad mātes sabiedrībai būtu jācieš savākt šos dokumentus praktisku apsvērumu dēļ, lai, konkrēti, nodrošinātos pret gadījumu, ja šāds lūgums tiks atzīts par likumīgu, par to ceļot prasību tiesā. Taču pretējā gadījumā, kurā nodokļu iestādes nebūtu lūgušas šos dokumentus likumiskās glabāšanas laika posmā, tie tādējādi nebūtu mātes sabiedrības rīcībā. Minētajā otrajā gadījumā

man tomēr šķiet, ka pretēji tam, ko norādījusi *Accor*, nozīme drīzāk ir nevis likumiskās glabāšanas termiņam Francijā, bet gan termiņam, kurš piemērojams dalībvalstis, kurās reģistrētas dažādās attiecīgās meitas sabiedrības. Ja brīdī, kad tiesai jāpieņem nolēmums pamata lietā, šis termiņš ir beidzies, tad *Accor* nav iespējams sniegt prasītos pierādījumus. Šajos apstākļos tai nevar atteikties piešķirt nodokļa kredītu par attiecīgajām dividendēm, citādi tiktu pārkāpts efektivitātes princips.

109. Otrais pieņēmums, kas ir diametrāli pretējs un ko pēc būtības atbalsta *Accor*, ir pieņēmums, saskaņā ar kuru pilnīgi iekšējā situācijā esot ņemta vērā vienīgi *standarta* likme, kura piemērota peļņai, kas ir pamatā Francijas mātes sabiedrības meitas sabiedrību un apakšuzņēmumu izmaksātajām dividendēm.

110. Šajos apstākļos jautājums ir par to, vai tas, ka dalībvalsts prasa tās teritorijā reģistrētai mātes sabiedrībai pierādījumus par tā sabiedrību ienākuma nodokļa likmi un summu, kurš *faktiski* samaksāts par peļņu, kas ir pamatā šīs sabiedrības ārvalstu meitas sabiedrību un apakšuzņēmumu izmaksātajām dividendēm, būtu pretrunā līdzvērtības un efektivitātes principiem.

111. Man nešķiet, ka sniegt apstiprinošu atbildi uz šo jautājumu būtu īpaši sarežģīti, ja Tiesas judikatūrā — vismaz sākotnēji šķietami — nebūtu prasīts, lai, aprēķinot nodokļa atlaidi, kas jāsaņem saistībā ar tā saukto “ienākošo” dividendžu samaksu, tiktu ņemts vērā sabiedrību ienākuma nodoklis, kuru dividendžu izmaksātāja sabiedrība *faktiski samaksājusi* dalībvalstī, kurā tā reģistrēta.

112. Piemēram, iepriekš minētā sprieduma lietā *Manninen* 54. punktā, kas atkārtots iepriekš minētā sprieduma lietā *Meilicke* u.c. 15. punktā, Tiesa ir norādījusi, ka, aprēķinot nodokļa kredītu, kuru piešķir akcionāram, kas ir Somijas iekšzemes nodokļu maksātājs un kas saņem dividendes no Zviedrijā reģistrētas sabiedrības, ir jāņem vērā nodoklis, kuru faktiski samaksājusi sabiedrība, kas reģistrēta šajā citā dalībvalstī, kā tas izriet no vispārīgiem noteikumiem, kas piemērojami nodokļu bāzes aprēķinam, kā arī no uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes šajā pēdējā dalībvalstī.

113. Tāpat iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* rezolutīvajā daļā Tiesa ir nospriedusi, ka “EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas no sabiedrību ienākuma nodokļa atbrīvo dividendes, kuras sabiedrība rezidente saņem no citas sabiedrības rezidentes, bet uzliek šo nodokli dividendēm, kuras sabiedrība rezidente saņem no sabiedrības nerezidentes, kurā sabiedrībai rezidentei pieder vismaz 10% balsstiesību, pēdējā gadījumā piešķirot nodokļa atlaidi par dividendžu izmaksātājas sabiedrības savā rezidences dalībvalstī *faktiski samaksātā* nodokļa summu, ja

vien ārvalsts izcelsmes dividendēm uzliedzamā nodokļa likme nav lielāka par nodokļa likmi, ko piemēro valsts izcelsmes dividendēm un ja nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar dividenžu izmaksātājas sabiedrības dalībvalstī samaksāto summu, sasniedzot [nepārsniedzot] to nodokļa summas apmēru, ko piemēro dividenžu saņēmējas sabiedrības dalībvalstī”⁴⁴.

114. Taču, manuprāt, šis judikatūras radītais šķērslis ir tikai šķietams.

115. No iepriekš minētā sprieduma lietā *Manninen* 40. un 53. punkta ļoti skaidri izriet, ka nodokļa kredīts, ko Somijas rezidentiem piešķir pilnīgi iekšējās situācijās, atbilda sabiedrību ienākuma nodoklim, ko faktiski samaksājusi dividenžu izmaksātāja sabiedrība⁴⁵. Tas, ka tā paša sprieduma 54. punktā Tiesa ir attiecinājusi šī režīma piemērošanu uz Somijas rezidentiem, kuri saņēmuši citās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību maksātas dividendes, ir gluži vienkārši nediskriminācijas principa piemērošanas sekas.

44 — Sprieduma rezolutīvās daļas 1) punkta otrā daļa (slīpinājums mans).

45 — Minētā sprieduma 53. punktā Tiesa norāda: “[...] ir jākonstatē [...], ka nodokļu kredīts Somijas tiesībās vienmēr atbilst summai, kuru kā sabiedrību ienākuma nodokli faktiski samaksājusi sabiedrība, kas izmaksā dividendes.”

116. Attiecībā uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group*, lai gan Tiesa tiešām ir atzinusi, ka dalībvalsts saistībā ar nodokļu dubultās ekonomiskās uzlikšanas novēršanu var piemērot atbrīvojuma no nodokļa sistēmu tādām dividendēm, ko maksā pilnīgi iekšējās situācijās, un ieskaitīšanas sistēmu saistībā ar “ienākošo” dividenžu izmaksāšanu no sabiedrībām nerezidentēm, Tiesa ir tikai nedaudz pieminējusi saikni starp valsts izcelsmes dividendēm piemērojamo atbrīvošanu un nodokļa uzlikšanu mātes sabiedrībai. Attiecīgie prasītāji pamata lietā bija apgalvojuši, ka valsts izcelsmes dividenžu atbrīvojums bija piemērojams neatkarīgi no dividenžu izmaksātājas sabiedrības (faktiski) samaksātā nodokļa. Tiesa ir uzticējusi valsts tiesai pārbaudīt, vai uzliktā nodokļa likme ir vienāda un atšķirīgais nodokļa apmērs pastāv tikai atsevišķos gadījumos ar nodokli aplikamo ienākumu izmaiņu dēļ, kas rodas pēc īpašu izņēmuma nodokļa samazinājumu piešķiršanas⁴⁶.

117. Tādējādi no šiem spriedumiem nevar secināt, ka Tiesa būtu gatava pieņemt to, ka dalībvalsts, novēršot nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu dividendēm savā teritorijā, principā šīs dalībvalsts mātes sabiedrībai piešķir nodokļa kredītu, kurš ir saistīts ar dividenžu izmaksāšanu, ko veic šajā pašā dalībvalstī reģistrēta meitas sabiedrība, pamatojoties uz sabiedrību ienākuma nodokļa, kurš pēdējai minētajai principā jāmaksā, standarta likmi, kamēr šā pašā nodokļa kredīta — kas

46 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (53.–56. punkts).

saistīts ar citās dalībvalstīs reģistrētu meitas sabiedrību dividendžu izmaksāšanu — piemērošanai minētās dalībvalsts mātes sabiedrībai būtu prasīts pierādīt faktisko sabiedrību ienākuma nodokļa likmi un summu, ko minētās meitas sabiedrības samaksājušas šajās citās dalībvalstīs.

dividenžu izmaksātājām meitas sabiedrībām un kas šīm sabiedrībām jāmaksā dalībvalstīs, kurās tās reģistrētas, kā arī pierādījumus par to, ka ir samaksāta šai likmei atbilstoša nodokļa summa, lai — par ko, šķiet, ir visvairāk norūpējusies Francijas valdība — novērstu to, ka nodokļa atlaide netiktu saistīta ar dividendžu no šādām meitas sabiedrībām izmaksāšanu Francijas mātes sabiedrībai, kamēr šīs meitas sabiedrības dažādu vispārēju nodokļa samazinājumu dēļ, kas piemērojami to reģistrācijas vietas dalībvalstī, bijušas pilnībā atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa maksājuma par peļņu, kas ir pamatā izmaksātajām dividendēm.

118. Gluži pretēji, ar šādu atšķirīgu attieksmi, manuprāt, tiktu pārkāpti nediskriminācijas un līdzvērtības principi.

119. Šādu pārkāpumu nevarētu attaisnot ar vispārīgi paustu gribu novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas — pretēji tam, ko apgalvo Francijas valdība. Pirmkārt, jāatgādina, ka dalībvalstis nevar balstīties uz vispārīgu prezumpciju par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, lai pamatotu fiskālu pasākumu, kas apdraud Līguma mērķus⁴⁷. Otrkārt, man nekādi nešķiet, ka šāda atšķirīga attieksme izrādītos pasākums, ar ko vismazāk tiek aizskarti iepriekš minētie principi, lai sasniegtu cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas mērķi. Tādā situācijā, kāda tiek aplūkota šajā gadījumā, dalībvalsts varētu noteikti prasīt nodokļa maksātājam, lai tas sniegtu pierādījumus par standarta likmi sabiedrību ienākuma nodoklim, kas piemērojams

120. Attiecībā uz pienākumu sniegt šādus pierādījumus par visu Francijas mātes sabiedrības meitas sabiedrību un apakšuzņēmumu ķēdi — šāds pienākums nav pretrunā nediskriminācijas un līdzvērtības principiem ar nosacījumu, ka to uzliek arī pilnīgi iekšējās situācijās saistībā ar deklarācijām, kādas jāsniedz mātes sabiedrībām un to Francijas meitas sabiedrībām. Tomēr šādas prasības ievērošana var izrādīties praktiski neiespējama pārrobežu situācijās, vēl jo vairāk tad, ja attiecīgā dividendžu izmaksāšana attiecas uz ienākumiem, kas gūti laika posmā, saistībā ar kuru beidzies likumiskais dokumentu glabāšanas pienākums. Ja izrādītos, ka šāds pieņēmums ir atbilstošs, tad iesniedzējtiesai ir jāveic nepieciešamās pārbaudes.

47 — Skat. tostarp 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-72/09 *Établissements Rimbaud* (Krājums, I-10659. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

121. Šo iemeslu dēļ ierosinu uz trešo jautājumu atbildēt, ka līdzvērtības un efektivitātes principi pieļauj summu, kuras var nodrošināt vienāda nodokļu režīma piemērošanu dividendēm, ko mātes sabiedrības sadala tālāk starp saviem akcionāriem, neatkarīgi no tā, vai šīs dividendes nāk no summām, ko izmaksājušas tās meitas sabiedrības, kuras reģistrētas tajā pašā dalībvalstī vai citā dalībvalstī, atmaksāšanai principā izvirzīt nosacījumu, 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 tā meitas sabiedrības, kuras atrodas citās dalībvalstīs, izņemot pirmo dalībvalsti, lai gan par meitas

sabiedrībām, kuras atrodas šajā dalībvalstī, šādi pierādījumi, kas ir zināmi administrācijai, netiek pieprasīti — ja vien faktiski samaksātā nodokļa likme un apmērs ir piemērojami arī to dividendžu izmaksāšanai par labu mātes sabiedrībai, ko tā saņēmusi no tajā pašā dalībvalstī reģistrētām meitas sabiedrībām, un ja vien neizrādās praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti sniegt pierādījumus par to, ka citās dalībvalstīs reģistrētas meitas sabiedrības ir samaksājušas nodokli, it īpaši ņemot vērā minēto dalībvalstu tiesību aktu normas attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa reģistrāciju, kā arī administratīvo dokumentu saglabāšanu. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti pamata lietā.

III — Secinājumi

122. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā nodokļu režīms, atbilstoši kuram vienā dalībvalstī reģistrēta mātes sabiedrība, kas saņem dividendes, kuras maksā citā dalībvalstī reģistrēta meitas sabiedrība, nevar no vērtspapīru priekšnodokļa, kas tai jāmaksā, sadalot minētās dividendes tālāk starp saviem

akcionāriem, atskaitīt nodokļa kredītu, kurš ir saistīts ar šo dividenžu izmaksāšanu, pretēji salīdzināmajai situācijai, kādā ir pirmajā dalībvalstī reģistrēta mātes sabiedrība, kura saņem dividendes, ko maksā meitas sabiedrība, kura arī ir reģistrēta šajā dalībvalstī;

- 2) dalībvalsts var iebilst pret tāda maksājuma atmaksāšanu, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības, attiecībā uz jebkuru ekonomisko slogu, kuru nodokļa maksātājs nav uzņēmis pats, kas šajā ziņā izraisītu minētā nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos. Šāda iedzīvošanās varētu rasties, ja dalībvalstij vajadzētu atmaksāt nodokļa maksātājam radušos izdevumus, kas nebūtu neizbēgamas sekas dalībvalsts atteikumam nodrošināt EK līguma normu ievērošanu. Pamata lietā iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus tās rīcībā esošos elementus, ir jāpārbauda — atbilstoši dividenžu izmaksāšanas politikai, ko mātes sabiedrība, tāda kā atbildētāja pamata lietā, ieviesusi par labu saviem akcionāriem —, vai apstrīdētais vērtspapīru priekšnodoklis pilnībā vai daļēji ir ņemts no minētajiem akcionāriem izmaksātajām dividendēm, kādēļ mātes sabiedrībai attiecīgā gadījumā var būt nodarīti zaudējumi, kuri būtu neizbēgamas sekas dalībvalsts atteikumam nodrošināt tai prasīto vienlīdzīgo attieksmi. Šajā gadījumā apjoms, kādā apstrīdētais maksājums jāatmaksā mātes sabiedrībai, būs jānosaka atkarībā no ekonomiskā sloga, kāds tai radīts, pamatojoties uz visiem atbilstošajiem elementiem, kas ir iesniedzējtiesas rīcībā;
- 3) līdzvērtības un efektivitātes principi pieļauj summu, kuras var nodrošināt vienāda nodokļu režīma piemērošanu dividendēm, ko mātes sabiedrības sadala tālāk starp saviem akcionāriem, neatkarīgi no tā, vai šīs dividendes nāk no summām, ko izmaksājušas tās meitas sabiedrības, kuras reģistrētas tajā pašā dalībvalstī vai citā dalībvalstī, atmaksāšanai principā izvirzīt nosacījumu, 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 tā meitas sabiedrības, kuras atrodas citās dalībvalstīs, izņemot pirmo dalībvalsti, lai gan par meitas sabiedrībām, kuras atrodas šajā dalībvalstī, šādi pierādījumi, kas ir zināmi administrācijai, netiek pieprasīti — ja vien faktiski samaksātā nodokļa likme un apmērs ir piemērojami arī dividenžu izmaksāšanai par labu mātes sabiedrībai, ko tā saņēmusi no tajā pašā dalībvalstī reģistrētām meitas sabiedrībām, un ja vien neizrādās praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti sniegt pierādījumus par to, ka citās dalībvalstīs reģistrētas meitas sabiedrības ir samaksājušas nodokli, it īpaši ņemot vērā minēto dalībvalstu tiesību aktu normas attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa reģistrāciju, kā arī administratīvo dokumentu glabāšanu. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti pamata lietā.