

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 14. decembrī\*

Lieta C-170/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 15. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 8. februārī, tiesvedībā

*Denkavit Internationaal BV,*

*Denkavit France SARL*

pret

*Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.*

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Šimans [*K. Schiemann*] un E. Levits,

\* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerālvokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*],  
sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 19. janvārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Denkavit Internationaal BV* un *Denkavit France SARL* vārdā — B. Subeije [*B. Soubeille*], *avocat*,
- Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*], Ž. K. Gracija [*J. C. Gracia*] un K. Jurgensena [*C. Jurgensen*], pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un D. J. M. de Hrāfe [*D. J. M. de Grave*], pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Vaita [*C. White*], pārstāve, kam palīdz J. Stratforda [*J. Stratford*], *barrister*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — Ž. P. Kepēns [*J.-P. Keppenne*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

— *Autorité de surveillance AELE* vārdā — P. Bjorgans [*P. Bjørgan*] un N. Fengers [*N. Fenger*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 27. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43. panta interpretāciju saistībā ar Francijas nodokļu tiesību aktiem, kas faktu rašanās laikā paredzēja nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, filiālei rezidentei izmaksājot dividendes mātes sabiedrībai nerezidentei, lai gan filiāles rezidentes izmaksātās dividendes mātes sabiedrībai rezidentei gandrīz pilnībā tika atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa.
- 2 Šis lūgums tika izteikts tiesvedībā *Conseil d'État* [Valsts padome] par Francijā reģistrēto sabiedrību *Denkavit France SARL* (turpmāk tekstā — "*Denkavit France*") un *Agro Finances SARL* (turpmāk tekstā — "*Agro Finances*") dividenžu izmaksāšanu to mātes sabiedrībai *Denkavit Internationaal BV* (turpmāk tekstā — "*Denkavit Internationaal*"), kas ir reģistrēta Nīderlandē.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Valsts tiesību akti*

3. Saskaņā ar *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā — “CGI”) 119.a panta 2. punktu faktu rašanās laikā spēkā esošajā redakcijā sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm fiziskai vai juridiskai personai, kuras fiskālā vai juridiskā adrese nav Francijā, tiek piemērota nodokļa ieturēšana ienākuma gūšanas vietā ar likmi 25 %. Par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm akcionāram rezidentam nav paredzēta nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā.
  
4. Piemērojot CGI 145. un 216. pantu, mātes sabiedrība, kuras juridiskā adrese vai pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta ir Francijā, uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanas ietvaros ar īpašiem nosacījumiem var saņemt gandrīz pilnīgu atbrīvojumu no nodokļa uzlikšanas tās meitas sabiedrības izmaksātajām dividendēm. Izņemot daļu 5 % apmērā, šīs dividendes netika iekļautas mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos neto ienākumos un līdz ar to bija atbrīvotas no nodokļa. Minētā 5 % daļa tika iekļauta mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos neto ienākumos, un līdz ar to tai piemēroja uzņēmumu ienākuma nodokli.

### *Francijas un Nīderlandes nodokļu konvencija*

5. 10. panta 1. punkts Francijas Republikas valdības un Nīderlandes Karalistes valdības 1973. gada 16. martā Parīzē parakstītajā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem (turpmāk tekstā — “Francijas un Nīderlandes konvencija”) ir noteikts, ka dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas

valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī. Saskaņā ar šīs konvencijas 10. panta 2. punktu, ja mātes sabiedrībai pieder vismaz 25 % no filiāles kapitāla, šīs dividendes tomēr var aplikt ar nodokli, kura maksimālā likme ir 5 %, peļņu sadalošās sabiedrības rezidences valstī.

- 6 Saskaņā ar Francijas un Nīderlandes konvencijas 24. panta A daļas 1. un 3. punktu Nīderlandes Karaliste savu rezidentu ar nodokli apliekamajā objektā var iekļaut ienākuma elementus, kas, ievērojot šo konvenciju, ar nodokli ir apliekami Francijā. Runājot par ienākumiem, kas saskaņā ar minētās konvencijas 10. panta 2. punktu ar nodokli ir apliekami Francijā, Nīderlandes Karaliste tiem piešķir nodokļa samazinājumu atbilstoši Francijā iekasētajai nodokļa summai, taču šis samazinājums nevar pārsniegt par šiem ienākumiem Nīderlandē maksājamo nodokļa summu.

### **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

- 7 Faktu rašanās laikā *Denkavit Internationaal* piederēja 50 % *Denkavit France* kapitāla un 99,9 % *Agro Finances* kapitāla, kurai savukārt piederēja 50 % *Denkavit France* kapitāla.
- 8 Laikā no 1987. līdz 1989. gadam *Denkavit France* un *Agro Finances*, kuras vēlāk apvienojās, izmaksāja *Denkavit Internationaal* dividendes par kopējo summu FRF 14 500 000.

- 9 Piemērojot CGI 119.a panta 2. punktu un Francijas un Nīderlandes konvencijas 10. panta 2. punkta noteikumus, no šo dividenžu summas tika ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas vietā 5 % apmērā, t.i., FRF 725 000.
- 10 Pēc prasības pieteikuma *Tribunal administratif de Nantes* [Nantes Administratīvā tiesa] *Denkavit Internationaal* saņēma ienākuma gūšanas vietā ieturētā nodokļa summas atmaksu. Taču *Cour administrative d'appel de Nantes* [Nantes Administratīvā apelācijas tiesa] ar 2001. gada 13. marta spriedumu atcēla *Tribunal administratif de Nantes* spriedumu un uzlika *Denkavit Internationaal* pienākumu samaksāt summu FRF 725 000 apmērā.
- 11 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État*. Šajā tiesā tās it īpaši apgalvoja, ka attiecīgais Francijas nodokļu tiesiskais regulējums ir pretrunā EKL 43. pantam.
- 12 Ņemot vērā, ka attiecīgajos Francijas tiesību aktos paredzētā nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā neattiecas uz sabiedrību rezidenti, kura izmaksā dividendes, bet gan uz mātes sabiedrību nerezidenti, kurai šīs dividendes tiek maksātas, un, lai gan mātes sabiedrība rezidente uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas ietvaros var saņemt gandrīz pilnīgu nodokļa atbrīvojumu par savu filiāļu izmaksātajām dividendēm, iesniedzējtiesa sakarā ar šādu atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā jautā, vai mātes sabiedrība rezidente un mātes sabiedrība nerezidente attiecībā uz no dividendēm ieturamā nodokļa mehānismu atrodas objektīvi pielīdzināmās situācijās.
- 13 Iesniedzējtiesa jautā arī par Francijas un Nīderlandes konvencijas nozīmi attiecībā uz vērtējumu par nodokļa ieturēšanas ienākuma gūšanas vietā saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

- 14 Pirmkārt, tā kā saskaņā ar minētās konvencijas 24. pantu mātes sabiedrība, kas ir Nīderlandes rezidente un kas saņem dividendes no sabiedrības, kas ir Francijas rezidente, Francijā samaksāto nodokli principā var ieskaitīt nodokļa summā, kas ir maksājama Nīderlandē, iesniedzējtiesa jautā, vai nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, ko Francijas un Nīderlandes konvencija pieļauj ar nosacījumu, ka tiek noteikta maksimālā nodokļa likme un paredzēta iespēja šo nodokli ieskaitīt to Nīderlandes akcionāru maksājamo nodokļu summā, kuri saņem šīs dividendes, var analizēt kā vienkāršu dividenžu aplikšanas ar nodokli sadalījumu starp Francijas Republiku un Nīderlandes Karalisti, kas neietekmē Nīderlandes mātes sabiedrības kopējo nodokļa slogu un līdz ar to šīs sabiedrības brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 15 Otrkārt, tā jautā, vai ir jāņem vērā fakts, ka sabiedrība, Nīderlandes rezidente, šādu ieskaitu var izmantot tikai tad, ja tās Nīderlandē maksājamais nodoklis ir lielāks par nodokļa samazinājumu, ko tā varētu saņemt saskaņā ar Francijas un Nīderlandes konvencijas 24. pantu.
- 16 Ņemot vērā, ka pamata prāvas risinājumam ir vajadzīga Kopienu tiesību interpretācija, *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

- 2) Vai šāda sistēma par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā pati par sevi ir apstrīdama, pamatojoties uz uzņēmējdarbības brīvības principu, vai arī — gadījumā, ja starp Franciju un citu dalībvalsti noslēgta nodokļu konvencija pieļauj šādu nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju, ka citā dalībvalstī maksājamā nodokļa summā var ieskaitīt nodokli, kas samaksāts saskaņā ar apstrīdēto sistēmu, šāda konvencija ir jāņem vērā, lai novērtētu sistēmas saderību ar uzņēmējdarbības brīvības principu?
- 3) Gadījumā, ja atbilde uz [otrā jautājuma] otro pieņēmumu ir apstiprinoša, vai pietiek ar iepriekš minēto konvenciju, lai apstrīdēto sistēmu varētu uzskatīt tikai par metodi ar nodokli apliekamā objekta sadalei starp abām attiecīgajām valstīm, kas neietekmē sabiedrības, vai arī apstākļi, ka mātes sabiedrība, kas nav Francijas rezidente, nevar izmantot konvencijā paredzēto nodokļa ieskaitu, ļauj uzskatīt, ka ar minēto sistēmu ir pārkāpts uzņēmējdarbības brīvības princips?”

## **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

- 17 Vispirms ir jānorāda, ka pamata prāva attiecas uz faktiem, kas bija radušies pirms Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), pieņemšanas. Līdz ar to atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem ir pamatotas tikai ar attiecīgajiem EKL noteikumiem.



*Par pirmo jautājumu*

- 18 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 43. pantam pretrunā ir tas, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ar nodokli tiek apliktas dividendes, kuras meitas sabiedrības rezidentes maksā savai mātes sabiedrībai, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, lai gan mātes sabiedrības rezidentes gandrīz pilnībā ir atbrīvotas no šāda nodokļa. Tādējādi ir jāuzskata, ka pirmais jautājums attiecas arī uz EKL 48. pantu.
- 19 Iesākumā ir jāatgādina pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts; 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 19. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 28. punkts) un jāatturas no visa veida diskriminācijas pilsonības dēļ (1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, *Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts, un 2001. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts).
- 20 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, ko EKL 43. pantā piešķir attiecībā uz Kopienas pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, sevī ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Keller Holding*, 29. punkts).

- 21 Ierobežojumu atcelšana brīvībai veikt uzņēmējdarbību attiecas arī uz ierobežojumiem atvērt uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitas sabiedrības citas dalībvalsts teritorijā (1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 13. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*, 22. punkts).
- 22 Runājot par sabiedrībām, ir jānorāda, ka to juridiskā adrese EKL 48. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti valsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām šādam nolūkam kalpo pilsonība (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Metallgesellschaft u.c.*, 42. punkts, un tajā minēto judikatūru). Atzīstot, ka filiāles rezidences dalībvalsts brīvi var dažādi attiekties pret šo filiāli tikai tādēļ, ka tās mātes sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, tiktu zaudēta EKL 43. panta nozīme (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank*, *Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Metallgesellschaft u.c.*, 42. punkts, un 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 37. punkts). Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir filiāles uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts sabiedrībām, aizliedzot jebkādu, pat niecīgu diskrimināciju atkarībā no sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francija, 14. punkts, un lietā *Saint-Gobain ZN*, 35. punkts).
- 23 Protams, Tiesa ir lēmusi, ka nodokļu tiesībās nodokļu maksātāju rezidence var būt fakts, ar ko pamato valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenota atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts).

- 24 Līdz ar to atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem pati par sevi nav kvalificējama kā diskriminācija Līguma nozīmē (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 19. punkts).
- 25 Tomēr atšķirīga attieksme pret šīm divām nodokļu maksātāju kategorijām ir kvalificējama kā diskriminācija Līguma nozīmē, ja nav nekādu objektīvu atšķirību to stāvokli, kas varētu pamatot šādu atšķirīgu attieksmi (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 36.–38. punkts, un lietā *Royal Bank of Scotland*, 27. punkts).
- 26 Šajā gadījumā pamata lietā minētie valsts tiesību akti neatkarīgi no Francijas un Nīderlandes konvencijas nozīmes attiecībā uz dividendēm, ko filiāle maksā savai mātes sabiedrībai, paredz atšķirīgus nodokļus atkarībā no tā, vai mātes sabiedrība ir vai nav rezidente.
- 27 Kamēr mātes sabiedrībām rezidentēm ir iespēja izmantot gandrīz pilnīgu atbrīvojumu no nodokļiem par saņemtajām dividendēm, tikmēr mātes sabiedrības nerezidentes tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā ar likmi 25 % apmērā no izmaksāto dividenžu summas.
- 28 Līdz ar to mātes sabiedrībām nerezidentēm maksātās dividendes atšķirībā no mātes sabiedrībām rezidentēm maksātajām saskaņā ar Francijas tiesību aktiem tiek vairākkārtēji apliktas ar nodokļiem tādējādi — kā savu secinājumu 16.–18. punktā norāda ģenerāladvokāts —, ka šīs dividendes, pirmkārt, tiek apliktas ar uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tiek iekasēts no filiāles rezidentes, kura izmaksā dividendes, un, otrkārt, tās tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, ko iekasē no mātes sabiedrības nerezidentes, kas saņem šīs dividendes.

- 29 Šāda atšķirīga attieksme nodokļu dividendēm piemērošanā dažādām mātes sabiedrībām atkarībā no to juridiskās adreses ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar EKL 43. un 48. pantu.
- 30 Attiecīgais nodokļu pasākums pamata lietā sabiedrībām, kuras ir reģistrētas citās dalībvalstīs, padara brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk pievilcīgu, un tās līdz ar to var atteikties no filiāles iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas tādā dalībvalstī, kas veic šādu pasākumu (šajā sakarā skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, *Recueil*, I-11779. lpp., 32. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Keller Holding*, 35. punkts).
- 31 Taču Francijas valdība apgalvo, ka arī mātes sabiedrībām nerezidentēm, kurām Francijā ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, ir iespēja izmantot gandrīz pilnīgu atbrīvojumu no nodokļiem par dividendēm. Attiecībā uz noteikumu par nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, kāds ir minēts pamata lietā, mātes sabiedrību nerezidenšu, kurām Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, situācija nav pielīdzināma mātes sabiedrību rezidenšu vai mātes sabiedrību nerezidenšu, kurām Francijā ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, situācijai.
- 32 Francijas valdība piebilst, ka, ņemot vērā teritorialitātes principu, to dividendžu atbrīvošana no nodokļa, ko filiāles rezidentes izmaksā mātes sabiedrībām nerezidentēm, kurām Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, ļautu pēdējām izvairīties no jebkādu nodokļu uzlikšanas saviem ienākumiem gan Francijā, gan Nīderlandē un apdraudētu Francijas Republikas un Nīderlandes Karalistes nodokļu kompetences sadali.

33 Šiem argumentiem nevar piekrist.

34 Patiešām, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, neatrodas citas dalībvalsts rezidentu akcionāru saņēmēju situācijai pielīdzināmā situācijā (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 57.–65. punkts).

35 Tomēr, sākot no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji vai vienojoties uzliek nodokli ne tikai akcionāru rezidentu peļņai, bet arī akcionāru nerezidentu peļņai par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, minēto akcionāru nerezidentu situācija ir tuva tai, kādā atrodas akcionāri rezidenti (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts).

36 Šajā lietā, runājot par filiāļu rezidenšu izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli Francijā, saņēmējas mātes sabiedrības ir pielīdzināmā situācijā tiktāl, ciktāl tās šīs dividendes saņem kā mātes sabiedrības rezidentes vai kā mātes sabiedrības nerezidentes, kurām Francijā ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, vai arī kā mātes sabiedrības nerezidentes, kurām Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas. Visos šajos gadījumos Francijas Republika ar nodokli apliek dividendes, kuras ir saņemtas no sabiedrības rezidentes.

- 37 Šajā sakarā ir jānorāda, ka atbrīvojums no nodokļiem par dividendēm, kuras saņem mātes sabiedrības rezidentes, ir paredzēts, lai novērstu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu filiāļu peļņai, kas tiek izmaksāta šo filiāļu mātes sabiedrībām dividendžu veidā. Kā savu secinājumu 22. punktā norāda ģenerāladvokāts, tā kā Francijas Republika ir izvēlējusies atbrīvot savus rezidentus no šāda nodokļa, šāds pasākums tai ir jāpiemēro arī nerezidentiem, jo analoga nodokļu uzlikšana šiem nerezidentiem izriet no tās nodokļu kompetences īstenošanas attiecībā uz nerezidentiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts).
- 38 Šādos apstākļos nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā mehānisms, kas tiek piemērots dividendēm, ko filiāles rezidentes izmaksā tikai savām mātes sabiedrībām nerezidentēm, kurām Francijā nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, nav attaisnojams ar nepieciešamību neļaut šīm sabiedrībām izvairīties no šādu dividendžu aplikšanas ar nodokli vai nu Francijā, vai arī Nīderlandē, jo arī mātes sabiedrības rezidentes netiek apliktas ar nodokli par šādām dividendēm.
- 39 Atsakoties piemērot mātes sabiedrībām nerezidentēm tādu pašu nodokļu režīmu, kas ir labvēlīgāks, kā mātes sabiedrībām rezidentēm, attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir diskriminējošs pasākums, kas nav saderīgs ar Līgumu, jo ar to dividendēm, ko filiāles rezidentes izmaksā mātes sabiedrībām Nīderlandē, tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tādām pašām dividendēm, kas tiek izmaksātas mātes sabiedrībām Francijā.
- 40 Tā kā Francijas valdība nav izvirzījusi citus attaisnojuma pamatus, ir jāatzīst, ka attiecīgie pamata lietas valsts tiesību noteikumi ir diskriminējoši atkarībā no tā, vai mātes sabiedrību juridiskā adrese ir Francijā vai kādā citā dalībvalstī, kas ir pretrunā EKL 43. un 48. pantam.

- 41 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas, tā kā tajā ir paredzēts nodoklis par mātes sabiedrībai nerezidentei samaksātajām dividendēm un gandrīz pilnībā no tā atbrīvotas mātes sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību diskriminējošs ierobežojums.

*Par otro un trešo jautājumu*

- 42 Ar otro un trešo jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai uz pirmo jautājumu būtu jāatbild citādi, tādēļ ka saskaņā ar Francijas un Nīderlandes konvenciju mātes sabiedrība, kas ir Nīderlandes rezidente, principā var ieskaitīt šajā valstī maksājamajā nodokļu summā nodokli, kas ir samaksāts Francijā, un tādējādi nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ir vienkārši nodokļu kompetences sadale starp attiecīgajām dalībvalstīm, ko nevar apstrīdēt, pamatojoties uz EKL 43. un 48. pantu, lai gan mātes sabiedrība, kas ir Nīderlandes rezidente, nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto nodokļu ieskaitu.
- 43 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina — ja nepastāv Kopienas saskaņošanas pasākumi vai starp visām dalībvalstīm atbilstoši EKL 293. panta otrajam ievilkumam nav noslēgtas konvencijas, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai novērstu, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, nodokļu dubultu uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējo konvenciju ietvaros, kas noslēgtas, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN*, 57. punkts, un 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā *C-265/04 Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 49. punkts).

- 44 Tomēr, runājot par šādi sadalītas kompetences īstenošanu, dalībvalstis nevar izvairīties no Kapienu noteikumu pildīšanas, ievērojot principu, kas ir minēts šī sprieduma 19. punktā (iepriekš minētais spriedums lietā *Saint-Gobain ZN*, 58. punkts). It īpaši šāda nodokļu kompetences sadale nepieļauj, ka dalībvalstis izraisa diskrimināciju pretēji Kapienu noteikumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Bouanich*, 50. punkts).
- 45 Tā kā šajā gadījumā nodokļu sistēma, kas izriet no Francijas un Nīderlandes konvencijas, ir daļa no atbilstošajām tiesību normām, kas piemērojamas pamata lietā, un tā kā iesniedzējtiesa šo sistēmu tieši tā arī raksturo, Tiesai tas ir jāņem vērā, lai sniegtu Kapienu tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai (šajā sakarā skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā *C-319/02 Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 21. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Bouanich*, 51. punkts, un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts).
- 46 Runājot par nodokļu režīmu, kas izriet no Francijas un Nīderlandes konvencijas, ir jāatgādina, ka sabiedrībai nerezidentei, kā, piemēram, *Denkavit Internationaal*, saskaņā ar šo konvenciju ir principā atļauts savā Nīderlandē maksājamajā nodokļu summā ieskaitīt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā 5 % apmērā, kas ir iekasēts par Francijas izcelsmes dividendēm. Taču šāds ieskaits nevar pārsniegt Nīderlandes nodokļa summu, kas parasti ir jāmaksā par šīm dividendēm. Netiek apstrīdēts, ka Nīderlandes Karaliste no nodokļa par ārvalsts izcelsmes dividendēm atbrīvo Nīderlandes mātes sabiedrības, arī par Francijas izcelsmes dividendēm, tādējādi par nodokļa ieturējumu Francijā netiek piešķirts nekāds samazinājums.
- 47 Tādēļ ir jāatzīst, ka Francijas un Nīderlandes konvencijas un attiecīgo Nīderlandes tiesību aktu vienlaicīga piemērošana neļauj neitralizēt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas tika atzīts atbildē uz pirmo jautājumu.



- 48 Piemērojot Francijas un Nīderlandes konvenciju un attiecīgos Nīderlandes tiesību aktus, Nīderlandē reģistrēta mātes sabiedrība, kas dividendes saņem no Francijā reģistrētas filiāles, tiek aplikta ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, kas gan šajā konvencijā ir noteikts 5 % apmērā no attiecīgo dividenžu summas, lai gan Francijā reģistrēta mātes sabiedrība, kā tas ir norādīts šī sprieduma 4. punktā, gandrīz pilnībā ir atbrīvota no šāda nodokļa.
- 49 Neatkarīgi no apmēra atšķirīga attieksme nodokļu piemērošanas jomā, kas izriet no šīs konvencijas un valsts tiesību aktu piemērošanas, ir diskriminācija pret mātes sabiedrībām atkarībā no to juridiskās adreses, kas nav saderīga ar Līgumā garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 50 Pat niecīga apmēra vai mazas nozīmes ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir aizliegts ar EKL 43. pantu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 21. punkts; 2000. gada 15. februāra spriedumu lietā C-34/98 Komisija/Francija, *Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts, un 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 43. punkts).
- 51 Šajā sakarā Francijas valdība apgalvo, ka saskaņā ar starptautiskajās nodokļu tiesībās noteiktajiem principiem, kā arī ievērojot Francijas un Nīderlandes konvenciju, nodokļu maksātāja rezidences valstij, nevis ar nodokli aplikamo ienākumu izcelsmes valstij ir jāneitralizē nodokļu dubultas uzlikšanas sekas.
- 52 Šo argumentāciju nevar atbalstīt, jo tā nav atbilstoša pašreizējiem apstākļiem.

- 53 Francijas Republika nevar atsaukties uz Francijas un Nīderlandes konvenciju, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai uzlikti saskaņā ar Līgumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Francijs, 26. punkts).
- 54 Francijas un Nīderlandes konvencijas un attiecīgo Nīderlandes tiesību aktu vienlaicīga piemērošana neļauj izvairīties no nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas, kam atšķirībā no mātes sabiedrības rezidentes ir pakļauta mātes sabiedrība nerezidente, un tādējādi neitralizēt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma sekas, kas tika atzīts atbildē uz pirmo jautājumu un kā ir atzīts šī sprieduma 46.–48. punktā.
- 55 Mātes sabiedrības rezidentes var izmantot nodokļu režīmu, kas tām ļauj izvairīties no nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas, kā tas ir minēts šī sprieduma 37. punktā, turpretī mātes sabiedrības nerezidentes šādā veidā tiek apliktas ar nodokli par dividendēm, kuras ir izmaksājušas tās Francijā reģistrētās filiāles.
- 56 Līdz ar to uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek apliktas tikai mātes sabiedrības nerezidentes, nosakot tām nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras izmaksā filiāles rezidentes, pat ja starp attiecīgo dalībvalsti un citu dalībvalsti ir noslēgta nodokļu konvencija, kas pieļauj nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju šajā otrajā dalībvalstī maksājamajā nodokļa summā ieskaitīt nodokli, kas ir samaksāts atbilstoši minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, ja mātes sabiedrība otrajā dalībvalstī nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto ieskaitu.

## Par tiesāšanās izdevumiem

57 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) EKL 43. un 48. pants nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas, tā kā tajā ir paredzēts nodoklis par mātes sabiedrībai nerezidentei samaksātajām dividendēm un gandrīz pilnībā no tā atbrīvotas mātes sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību diskriminējošs ierobežojums;
- 2) EKL 43. un 48. pants nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek apliktas tikai mātes sabiedrības nerezidentes, nosakot tām nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras izmaksā filiāles rezidentes, pat ja starp attiecīgo dalībvalsti un citu dalībvalsti ir noslēgta nodokļu konvencija, kas pieļauj nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un paredz iespēju šajā otrajā dalībvalstī maksājamo nodokļa summā ieskaitīt nodokli, kas ir samaksāts atbilstoši minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, ja mātes sabiedrība otrajā dalībvalstī nevar izmantot šajā konvencijā paredzēto ieskaitu.

[Paraksti]