



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2022. gada 12. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību aktu tuvināšana – Direktīva 90/435/EEK – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs – 4. pants un 7. panta 2. punkts – Ekonomiskas nodokļu dubultās uzlikšanas dividendēm novēršana

Lietā C-556/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniedza ar 2020. gada 23. oktobra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts tajā pašā dienā, tiesvedībā

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

pret

Premier ministre,

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: pirmās palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], kas pilda otrās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši I. Ziemele (referente), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: C. Di Bella [*C. Di Bella*], administrators,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 8. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA un Orange SA* vārdā – *S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits un C. Vannini, avocats*,
- *L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude* vārdā – *A. Madec un G. Blanluet, avocats*,
- Francijas valdības vārdā – *É. Toutain*, kā arī *E. de Moustier un A.-L. Desjonquères*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia un V. Uher*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2021. gada 14. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), 4. pantu un 7. panta 2. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA*, kā arī *L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude* (turpmāk tekstā – “*L’Air Liquide*”), no vienas puses, un *Premier ministre* (premjerministrs, Francija) un *ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance* (ekonomikas, finanšu un atvēršanas ministrs, Francija), no otras puses, par prasību atzīt par spēkā neesošiem administratīvos komentārus, kas attiecas uz *code général des impôts* (Vispārējais nodokļu kodekss; turpmāk tekstā – “VNK”) – redakcijā, kas piemērojama pamatlaietas faktiem, – 223. *sexies* pantā paredzēto priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 90/435 trešajā apsvērumā bija paredzēts:

“tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādās dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgāki nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem; tā kā šā iemesla dēļ dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību; tā kā šim trūkumam ir jādara gals, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanos [Kopienų mērogā]”.

4 Šīs direktīvas 1. panta 1. punktā bija noteikts:

“Ikviens dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

- sadalītai peļņai, ko tās valsts sabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs,
- sadalītai peļņai, ko tās valsts sabiedrības sadala citu dalībvalstu sabiedrībām, kuru meitasuzņēmumi tās ir.”

5 Minētās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā bija paredzēts:

“1. Ja mātesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums [tas ir meitasuzņēmuma dalībnieks], tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mātesuzņēmuma valsts vai nu:

- atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai
- uzliek šādai peļņai nodokļus saskaņā ar 5. pantā paredzētajiem ierobežojumiem tādā apjomā, kas nepārsniedz attiecīgā nodokļa summu dalībvalstī, ļaujot mātesuzņēmumam no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, ja tas ir lietderīgi, tiešo peļņas nodokli [nodokli, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā], ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums.

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

6 Šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktā bija noteikts:

“Peļņu, ko meitasuzņēmums ir sadalījis mātesuzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitasuzņēmuma kapitāla, atbrīvo no tiešā peļņas nodokļa [nodokļa, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā].”

7 Direktīvas 90/435 6. pantā bija paredzēts:

“Mātesuzņēmuma dalībvalsts tiešo peļņas nodokli [nodokli, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā], nevar uzlikt peļņai, ko šāda sabiedrība saņem no meitasuzņēmuma.”

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 7. pantu:

“1. Termins “tiešais peļņas nodoklis [nodoklis, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā]” šajā direktīvā neattiecas uz uzņēmumu ienākumu nodokļa priekšmaksām [avansa maksājumu] vai iepriekšēju samaksu [priekšapmaksu] (*précompte*) meitasuzņēmuma dalībvalstij, kas notiek saistībā ar peļņas sadalīšanu tā mātesuzņēmumam.

2. Šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai starptautiskos līgumus ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu vai samazinātu divkāršu [dubultu] nodokļu [ekonomisko] uzlikšanu dividendēm, jo īpaši noteikumus, kas attiecas uz to, kā dividenžu saņēmējiem maksāt nodokļu kredītus.”

9 Direktīva 90/435 tika atcelta ar Padomes Direktīvu 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kas stājas spēkā 2012. gada 18. janvārī. Tomēr, ņemot vērā pamatlīstas faktu norises laiku, tiem *ratione temporis* ir piemērojama Direktīva 90/435.

10 Direktīvas 2011/96 4. panta 1. un 3. punktā ir paredzēts:

“1. Ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums [iedibinājums], pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju [dalības kapitālā attiecībām] ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma dalībvalsts un tā pastāvīgā uzņēmuma [iedibinājuma] dalībvalsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

a) atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus; vai

b) uzliek šādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam [iedibinājumam] – līdz atbilstošā maksājamā nodokļa summas robežai – atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, kas saistīta ar minēto peļņu un ko samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemākā līmeņa meitasuzņēmums, ar nosacījumu, ka katrā līmenī uzņēmējsabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmums atbilst 2. pantā minētajām definīcijām un atbilst 3. pantā noteiktajām prasībām.

[..]

3. Katra dalībvalsts saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokļus, nevar atskaitīt maksājumus, kuri attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana.

Ja vadības izmaksas, kas attiecas uz kapitāla daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar vienotu likmi, noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas.”

Francijas tiesības

Noteikumi par nodokļa kredītu (“avoir fiscal”) un priekšnodokli

11 VNK 158.bis pantā bija paredzēts, ka personām, kuras saņem dividendes, ko izmaksā Francijas sabiedrības, šajā ziņā rodas ienākumi, ko veido summas, kuras tās saņem no sabiedrības, un nodokļu kredīts (*avoir fiscal*), ko veido Valsts kases atvērts kredīts. Šis nodokļa kredīts atbilda pusei no summām, ko faktiski izmaksājusi sabiedrība.

12 Saskaņā ar šī kodeksa 223.sexies panta 1. punkta pirmo daļu:

“[...] Ja sabiedrības izmaksātās dividendes ir gūtas no summām, par kurām tā nav aplūkta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes [...], šai sabiedrībai jāmaksā priekšnodoklis, kas ir vienāds ar nodokļa kredītu, kurš paredzēts 158.bis pantā un saistīts ar šīm dividendēm. Šis priekšnodoklis jāmaksā neatkarīgi no tā, kas ir dividenžu saņēmēji.”

13 VNK 158.bis un 223.sexies pants no 2005. gada 1. janvāra tika atcelts attiecīgi saistībā ar sadalītajiem vai saņemtajiem ienākumiem un izmantojamajiem nodokļa kredītiem.

Noteikumi par mātesuzņēmumiem piemērojamo režīmu

- 14 VNK 145. pantā bija paredzēts:

“1. Mātesuzņēmumiem piemērojamais nodokļu režīms, kas noteikts 146. un 216. pantā, ir piemērojams sabiedrībām un citiem subjektiem, kuriem uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek uzlikts pēc pamatlikmes un kuriem pieder daļas [citu sabiedrību] kapitālā atbilstoši šādiem nosacījumiem:

[..]

b. [..] kapitāla daļām jāveido vismaz 10 % no emitentes sabiedrības kapitāla; [..].”

- 15 VNK 146. panta 2. punktā bija noteikts:

“Ja saistībā ar mātesuzņēmuma izmaksātajām dividendēm ir jāpiemēro 223.*sexies* pantā paredzētais priekšnodoklis, attiecīgā gadījumā no šī priekšnodokļa tiek atskaitīts nodokļa kredīts, kas ir saistīts ar ienākumiem no dalības kapitālā [..], kuri saņemti ne senāk kā pēdējos piecos pilnos taksācijas gados.”

- 16 Saskaņā ar VNK 216. pantu:

“145. pantā paredzētos neto ienākumus no dalības kapitālā, kas dod tiesības uz mātesuzņēmumiem paredzētā nodokļa režīma piemērošanu [..] un ko mātesuzņēmums saņēmis finanšu gada gaitā, var atskaitīt no tās kopējās neto peļņas [..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 17 *Schneider Electric, Axa, Engie un Orange* (turpmāk tekstā kopā – “*Schneider Electric u.c.*”), kā arī *BNP Paribas* un *L’Air Liquide* iesniedza *Conseil d’État* (Valsts padome, Francija) prasību atzīt par spēkā neesošiem administratīvos komentārus par VNK 223.*sexies* pantu, kuri publicēti 1995. gada 1. novembrī pamatdokumentā ar numuriem 4 J 1321 un 4 J 1322, kā arī administratīvos komentārus, kas ietverti 2001. gada 21. marta instrukcijā 4 J-1-01 un publicēti 2001. gada 30. marta *Oficiālajā nodokļu biļetenā* Nr. 62.
- 18 Prasītājas pamatlietā uzskata, ka apstrīdētajos komentāros tiek atkārtoti VNK 223.*sexies* panta noteikumi, ar kuriem tiek ieviests priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un kuri paši nav saderīgi ar Direktīvas 90/435 4. pantu, jo priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas uzskatāms par mātesuzņēmuma dalībvalsts noteiktu nodokļu pasākumu, ar ko gadījumā, ja mātesuzņēmums izmaksā dividendes, ir paredzēts iekasēt nodokli, kura bāzi veido izmaksāto dividenžu summas, tostarp tās, kas saņemtas no šī mātesuzņēmuma meitasuzņēmumiem nerezidentiem.
- 19 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka VNK 223.*sexies* panta noteikumi, kā tie ir interpretēti apstrīdētajos komentāros, tika piemēroti *Schneider Electric u.c.* un *L’Air Liquide* attiecībā uz 2000.–2004. taksācijas gadu saistībā ar faktu, ka tās izmaksāja summas, ko bija ņēmušas no peļņas, kuru par labu tām bija sadalījuši Francijā, citās dalībvalstīs vai trešās valstīs iedibināti meitasuzņēmumi, un ka šīs sabiedrības apstrīdēja šos nodokļus attiecībā uz visu to summu.

- 20 Līdz ar to iesniedzējtiesa secināja, ka *Schneider Electric* u.c. un *L’Air Liquide* ir pamatojušas savu interesi celt prasību par apstrīdētajiem komentāriem. Savukārt *BNP Paribas* neesot pamatojusi personīgu interesi, kas tai šajā ziņā dotu *locus standi*, jo šī sabiedrība neesot apgalvojusi nedz to, ka tai būtu piemēroti VNK 223.*sexies* panta noteikumi, kā tie ir interpretēti minētajos komentāros, nedz to, ka tai būtu liegta priekšrocība, uz kuru varētu atsaukties personas, uz kurām attiecas šī interpretācija.
- 21 Iesniedzējtiesa norāda, ka attiecībā uz Direktīvas 90/435 piemērošanas jomā ietilpstošajai peļņai piemērojamo nodokļu režīmu Francijas likumdevējs VNK 145. un 216. pantā ir izvēlējis šīs direktīvas 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzēto atbrīvojuma no nodokļa sistēmu ar atrunu, ka ar nodokli tiek aplikta izmaksu un maksājumu, kas saistīti ar mātesuzņēmuma dalību meitasuzņēmumā, kurš sadalījis šo peļņu, daļa, kas noteikta pēc vienotas likmes 5 % atbilstoši minētās direktīvas 4. panta 2. punktam. Tātad šī peļņa ir atbrīvota no nodokļa 95 % apmērā.
- 22 Šī tiesa norāda, ka VNK 223.*sexies* pantā paredzētais priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas tika uzlikts tikai personai, kas pārdala tālāk peļņu, un ka līdz ar to, ņemot vērā Tiesas judikatūru, šis priekšnodoklis nav uzskatāms par nodokli, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā Direktīvas 90/435 5. un 6. panta un 7. panta 1. punkta izpratnē, un par šo jautājumu lietas dalībnieki esot vienisprātis. Turpretim minētais priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas varot ietilpt Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma piemērošanas jomā.
- 23 Tomēr, tā kā VNK 223.*sexies* pantā paredzētais priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas bija viens no elementiem, kas veidoja ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas sadalītajai peļņai novēršanas mehānismu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai uz šo priekšnodokli neattiecas Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkts. Proti, minētais priekšnodoklis bija maksājams tādas peļņas sadales gadījumā, par kuru tiek piešķirts *avoir fiscal*, proti, nodokļa kredīts, gadījumā, ja šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši pamatlikmei, un tā mērķis bija novērst, ka ar šiem ienākumiem saistītais nodokļu kredīts būtu nepamatots, ņemot vērā nodokļu slogu, kas rodas dividendes izmaksājošajam uzņēmumam saistībā ar peļņu, no kuras šīs summas tiek iegūtas, un tādējādi izvairīties no tā, ka šī nodokļu kredīta piešķiršana radītu “neparedzēta izdevīguma efektu” dividendžu saņēmējam.
- 24 Tā kā saskaņā ar 2011. gada 15. septembra spriedumu *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) sabiedrībai, kas saņēmusi dividendes, ir tiesības uz nodokļa kredītu, kurš ļauj nodrošināt tādu pašu nodokļu režīmu dividendēm, kas saņemtas no Francijā iedibinātām sabiedrībām, un dividendēm, kas saņemtas no citā dalībvalstī iedibinātām sabiedrībām, un kurš ir atskaitāms no VNK 223.*sexies* pantā paredzētā priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, iesniedzējtiesai šķiet, ka šī priekšnodokļa piemērošana neradītu šķērsli Direktīvas 90/435 mērķa sasniegšanai.
- 25 Šajos apstākļos *Conseil d’État* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar [Direktīvas 90/435] 4. pantu, ņemot vērā tostarp tās 7. panta 2. punktu, netiek pieļauta tāda tiesību norma kā [VNK] 223.*sexies* pants, kurā, lai pareizi īstenotu mehānismu, kura mērķis ir novērst nodokļu ekonomisku dubultu uzlikšanu dividendēm, ir paredzēts maksājums, kas veicams gadījumā, ja mātesuzņēmums pārdala peļņu, ko tam par labu ir sadalījuši citā Eiropas Savienības dalībvalstī iedibināti meitasuzņēmumi?”

Par lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu

- 26 Pēc ģenerālvokātes secinājumu nolasīšanas *Schneider Electric* u.c. un *L’Air Liquide* ar dokumentiem, kas Tiesas kancelejā iesniegti 2021. gada 22. oktobrī, lūdza saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.
- 27 Lūguma pamatojumam *Schneider Electric* u.c. un *L’Air Liquide* vispirms norāda, ka daži apsvērumi par nodokļa kredīta (*avoir fiscal*) un priekšnodokļa mehānismu, uz kuriem ir balstīti ģenerālvokātes secinājumi, ir kļūdaini.
- 28 Tālāk – *Schneider Electric* u.c. apgalvo, ka uz dažiem to argumentiem nav sniegta atbilde, un tās apstrīd arī ģenerālvokātes secinājumu 47. punktā sniegto skaitlisko piemēru.
- 29 Visbeidzot *L’Air Liquide* apgalvo, ka daži ģenerālvokātes secinājumos ietvertie argumenti ir pretrunīgi vai pat neatbilst Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta formulējumam, kā arī šīs tiesību normas sagatavošanas darbiem.
- 30 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši LESD 252. panta otrajai daļai ģenerālvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerālvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerālvokāts tos izdara (spriedums, 2020. gada 16. decembris, Padome u.c./*K. Chrysostomides & Co. u.c.*, C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P un C-604/18 P, EU:C:2020:1028, 58. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 31 Turklāt Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Reglamentā nav paredzēta iespēja minēto statūtu 23. pantā norādītajām ieinteresētajām personām iesniegt apsvērumus, atbildot uz ģenerālvokāta sniegtajiem secinājumiem (spriedums, 2021. gada 16. novembris, *Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim* u.c., no C-748/19 līdz C-754/19, EU:C:2021:931, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 32 Līdz ar to apstākļi, ka kāda no Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā norādītajām ieinteresētajām personām nepiekrīt ģenerālvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplūkoti jautājumi, pats par sevi nevar būt pamats mutvārdu procesa atkārtotai sākšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 16. novembris, *Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim* u.c., no C-748/19 līdz C-754/19, EU:C:2021:931, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 33 Ir taisnība, ka Tiesa saskaņā ar tās Reglamenta 83. pantu jebkurā brīdī, uzklusējusi ģenerālvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši tad, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas ir iesniedzis ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā norādītie lietas dalībnieki vai ieinteresētās personas nav apsprieduši.
- 34 Tomēr konkrētajā gadījumā Tiesa norāda, ka tās rīcībā ir visa vajadzīgā informācija, lai pieņemtu nolēmumu, un ka šī lieta nav jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kas nebūtu apspriests tiesvedības rakstveida un mutvārdu daļā. Turklāt lūgumā par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav norādīts neviens jauns fakts, kurš varētu izšķiroši ietekmēt Tiesas nolēmumu šajā lietā.

- 35 Šajos apstākļos Tiesa, uzklaušījusi ģenerālvokātu, secina, ka nav jāizdod rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

Par prejudiciālo jautājumu

- 36 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka mātesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis, ja tā akcionāriem tiek pārdalīta tā meitasuzņēmumu izmaksātā peļņa, kā rezultātā tiek piešķirts nodokļa kredīts, gadījumā, ja šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlīkmes, un – attiecīgā gadījumā – vai uz šo tiesisko regulējumu attiecas minētās direktīvas 7. panta 2. punkts.

Par Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta interpretāciju

- 37 Vispirms jānorāda, ka no Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta izriet, ka tad, ja mātesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir dalība meitasuzņēmuma kapitālā, mātesuzņēmuma iedibināšanās valsts vai nu atturas no šīs peļņas aplikšanas ar nodokli, vai arī ļauj šim mātesuzņēmumam no maksājamās nodokļa summas atskaitīt – nepārsniedzot attiecīgo valsts nodokļa summu – to meitasuzņēmuma samaksātā nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un attiecīgā gadījumā meitasuzņēmuma rezidences dalībvalsts iekasēto nodokli, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā.
- 38 Tādējādi Direktīva 90/435 tieši ļauj dalībvalstīm izvēlēties starp atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļu atskaitīšanas sistēmu, kas attiecīgi paredzētas tās 4. panta 1. punkta pirmajā un otrajā ievilkumā (spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 31. punkts).
- 39 Saskaņā ar lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertajām norādēm, kas minētas šī sprieduma 21. punktā, Francijas likumdevējs VNK 145. un 216. pantā ir izvēlēties piemērot Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzēto atbrīvojuma no nodokļa sistēmu. Tātad uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā šo pēdējo minēto tiesību normu.
- 40 Šajā ziņā jāņem vērā ne tikai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma formulējums, bet arī minētās direktīvas mērķi un sistēma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 24. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 41 Pirmkārt, jānorāda, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma formulējums būtībā ir identisks Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējumam, par kuru Tiesa ir nospriedusi – paredzot, ka mātesuzņēmuma dalībvalsts un tās pastāvīgā uzņēmuma [iedibinājuma] dalībvalsts “atturas šādu peļņu uzlikt nodokļus”, šajā tiesību normā dalībvalstīm ir aizliegts uzlikt nodokļus mātesuzņēmumam vai tā pastāvīgajam uzņēmumam [iedibinājumam] saistībā ar peļņu, kuru meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, neveicot nošķirumu atkarībā no tā, vai mātesuzņēmumam uzliktā nodokļa iekasējamības gadījums ir peļņas saņemšana vai tās pārdale (spriedums, 2017. gada 17. maijs, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 79. punkts).
- 42 Otrkārt, runājot par Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma kontekstu, jānorāda, ka saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 2. punktu katra dalībvalsts saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no apliekamās mātesuzņēmuma peļņas nav atskaitāmi maksājumi, kas attiecas uz dalību

meitasuzņēmuma kapitālā, precizējot – ja šajā gadījumā vadības izmaksas, kas attiecas uz minēto dalību, tiek noteiktas pēc vienotas likmes, tad vienotas likmes summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas.

- 43 Treškārt, Tiesa uzskatīja, ka šī sprieduma 41. punktā atgādināto konstatējumu apstiprina Direktīvas 2011/96 mērķis novērst nodokļu dubultu uzlikšanu peļņai, ko meitasuzņēmums sadala par labu mātesuzņēmumam, mātesuzņēmuma līmenī. Taču šīs peļņas aplikšana ar nodokli mātesuzņēmuma dalībvalstī, kas tiek veikta attiecībā uz šo mātesuzņēmumu gadījumā, kad mātesuzņēmums pārdala šo peļņu, kā rezultātā minētajai peļņai tiek piemērota nodokļa likme, kas faktiski pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 3. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 %, minētās sabiedrības līmenī izraisītu nodokļu dubultu uzlikšanu, kura ir aizliegta ar minēto direktīvu (spriedums, 2017. gada 17. maijs, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 80. punkts).
- 44 Arī Direktīvai 90/435 ir šāds mērķis. Kā izriet tostarp no šīs direktīvas trešā apsvēruma, šīs direktīvas mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir novērst situāciju, kad attiecībā uz dažādu dalībvalstu uzņēmumu sadarbību tiktu radīts nelabvēlīgāks stāvoklis salīdzinājumā ar vienas un tās pašas dalībvalsts uzņēmumu sadarbību, un tādējādi atvieglot uzņēmumu grupēšanos Savienības mērogā. Tātad minētā direktīva ir vērsta uz to, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti attiecībā uz peļņas sadali, ko meitasuzņēmums, kurš atrodas vienā dalībvalstī, veic par labu savam mātesuzņēmumam, kurš ir iedibināts citā dalībvalstī (spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Lai sasniegtu šo neitralitātes mērķi, ar Direktīvu 90/435, tostarp ar tās 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā iekļauto normu, ir paredzēts izvairīties no ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas šai peļņai, proti, novērst situāciju, kad sadalītā peļņa, pirmām kārtām, tiktu aplikta ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī un, otrām kārtām, – mātesuzņēmuma līmenī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Līdz ar to, tā kā Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta tvērums būtībā ir identisks Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma tvērumam un tā kā šīm abām direktīvām ir vieni un tie paši mērķi, Tiesas judikatūra attiecībā uz pirmo tiesību normu ir piemērojama arī otrajai tiesību normai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 2. aprīlis, *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 34. punkts).
- 47 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, pirmām kārtām, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma piemērošana nav pakļauta nosacījumam par to, ka runai būtu jābūt par kādu konkrētu nodokli, un, otrām kārtām, – ka minētās tiesību normas mērķis tātad ir novērst, ka dalībvalstis nosaka nodokļu pasākumus, kas izraisītu nodokļu dubultu uzlikšanu mātesuzņēmumam attiecībā uz peļņu, ko par labu tam sadala tā meitasuzņēmums (pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 17. maijs, *AFEP u.c.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 33. punkts).
- 48 Visbeidzot, Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzētais aizliegums attiecas arī uz valsts tiesisko regulējumu, kurš, lai gan ar to nav paredzēts mātesuzņēmuma saņemtās dividendes pašas par sevi aplikēt ar nodokli, tomēr var izraisīt to, ka mātesuzņēmums tiek netieši aplikts ar nodokļiem par šīm dividendēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 49 No tā izriet – fakts, ka mātesuzņēmuma dalībvalsts uzliek nodokli šim mātesuzņēmumam attiecībā uz peļņu, ko par labu tam sadala tā meitasuzņēmums, brīdī, kad šī peļņa tiek pārdalīta tālāk, kā rezultātā šī peļņa tiek aplikta apjomā, kas pārsniedz Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo vērtību 5 %, nozīmētu nodokļu dubultu uzlikšanu minētā mātesuzņēmuma līmenī – pretēji šai direktīvai (pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 17. maijs, *AFEP* u.c., C-365/16, EU:C:2017:378, 32. punkts).
- 50 Kā norādīts šī sprieduma 23. punktā, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kāds tas izriet no VNK 223. *sexies* panta, bija maksājams tādas peļņas sadales gadījumā, par kuru tika piešķirts nodokļa kredīts (*avoir fiscal*), gadījumā, ja šī peļņa nav aplikta mātesuzņēmuma līmenī ar uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši pamatlikmei.
- 51 Tiesa jau ir konstatējusi, ka attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, priekšnodokļa piemērošanas rezultātā tiek samazināta sadalāmo dividenžu kopējā summa un ka mātesuzņēmumam, kas saņem šādas dividendes, ir vai nu jāizmaksā dividendes, kuras samazinātas par priekšnodokļa summu un kuru kopējā summa tādā ir mazāka nekā gadījumā, ja tiktu pārdalītas no Francijā iedibinātiem uzņēmumiem saņemtās dividendes, vai arī ir jāpaņem no savām rezervēm summa, kas atbilst summai, kura bija jāmaksā kā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, tādējādi palielinot kopējo izmaksājamo dividenžu summu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 49. un 50. punkts).
- 52 Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, saskaņā ar VNK 223. *sexies* pantu šis priekšnodoklis atbilda nodokļa kredītam (*avoir fiscal*), kas bija piesaistīts dividendēm, kuras mātesuzņēmums izmaksājis saviem akcionāriem, un kas saskaņā ar VNK 158. *bis* pantu bija vienāds ar pusi no šīs sabiedrības faktiski izmaksātajām summām.
- 53 Tādējādi minētā priekšnodokļa piemērošanas rezultātā peļņa, ko mātesuzņēmums saņēmis no saviem citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, tās pārdalīšanas laikā varēja tikt aplikta ar nodokli apmērā, kas pārsniedz Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 % – pretēji šai direktīvai.
- 54 Šo konstatējumu nevar atspēkot iesniedzējtiesas norādītais apstāklis, ka sabiedrībām, kuras ir saņēmušas dividendes no citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibināta meitasuzņēmuma, atbilstoši LESD 49. un 63. pantam, kā tos 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) ir interpretējusi Tiesa, ir piešķiramas tiesības uz nodokļa kredītu, lai uz tiem attiektos tāds pats nodokļu režīms kā uz sabiedrību, kura saņem dividendes no Francijā iedibināta meitasuzņēmuma.
- 55 Ir taisnība, ka Savienības tiesību normas interpretācija, ko Tiesa sniegusi, īstenojot ar LESD 267. pantu tai piešķirto kompetenci, izskaidro un precizē šīs normas nozīmi un tvērumu, kā šī norma ir vai būtu bijusi jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šādi interpretētu normu tiesa var piemērot un tiesai tā ir jāpiemēro pat tām tiesiskajām attiecībām, kas radušās un nodibinātas pirms sprieduma par lūgumu sniegt interpretāciju taisīšanas, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi, kuri ļauj kompetentajās tiesās sākt tiesvedību attiecībā uz minētās tiesību normas piemērošanu (spriedums, 2020. gada 14. maijs, B u.c. (Vertikālā un horizontālā fiskālā integrācija), C-749/18, EU:C:2020:370, 60. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 56 2011. gada 15. septembra spriedumā *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) Tiesa ir nospriedusi, ka LESD 49. un 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuru mērķis ir novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm un kuri ļauj mātesuzņēmumam no priekšnodokļa, kas tam ir jāmaksā, pārdalot starp saviem akcionāriem dividendes, kuras tas saņēmis no saviem meitasuzņēmumiem, atskaitīt nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar šo dividenžu izmaksāšanu, ja tās nāk no šajā dalībvalstī iedibināta meitasuzņēmuma, bet šādu iespēju nepiešķir, ja šīs dividendes ir izmaksājis meitasuzņēmums, kas iedibināts kādā citā dalībvalstī, jo šajā pēdējā gadījumā minētie tiesību akti nedod tiesības uz nodokļa kredītu, kas būtu saistīts ar to, ka šis meitasuzņēmums izmaksā dividendes.
- 57 Lai gan iesniedzējtiesa norāda, ka pēc 2011. gada 15. septembra sprieduma *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) pasludināšanas sabiedrībai, kas ir saņēmusi dividendes no citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibināta meitasuzņēmuma, ir tiesības uz nodokļa kredītu, kas piešķirams, lai uz to attiektos tāds pats nodokļu režīms kā uz sabiedrību, kura saņem dividendes no Francijā iedibināta meitasuzņēmuma, tomēr nav strīda par to, ka nav pieņemts neviens legīslatīvs vai reglamentējošs akts, lai precizētu šī nodokļa kredīta piešķiršanas nosacījumus. Iesniedzējtiesa turklāt neizklāsta kārtību, ko valsts tiesas piemēro minētā nodokļa kredīta aprēķinam.
- 58 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kuri iekasēti dalībvalstī pretēji Savienības tiesību normām, ir Savienības tiesību normās – kā tās ir interpretējusi Tiesa – attiecīgajām personām piešķirto tiesību sekas un papildinājums (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 59 Taču ir jākonstatē, ka nodokļa kredīts, kura mērķis ir novērst valsts tiesiskā regulējuma nesaderību ar LESD 49. un 63. pantu, kādu to – atbilstoši tam, ko tiesas sēdē Tiesā apgalvoja *Schneider Electric* u.c., – vairākus gadus pēc nodokļu kredīta (*avoir fiscal*) un priekšnodokļa sistēmas atcelšanas bija paredzējušas valsts tiesas, nevar novērst šī tiesiskā regulējuma sekas, kas nav saderīgas ar Direktīvu 90/435.
- 60 Vispirms iespēja saņemt šādu nodokļa kredītu citastarp ir pakļauta nosacījumam, ka nodokļu maksātāji šajā ziņā uzsāk administratīvu procesu un tiesvedību un ka tie spēj sniegt nepieciešamos pierādījumus, ko nodokļu iestādes ir tiesīgas pieprasīt, lai izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajos tiesību aktos paredzētie nodokļu priekšrocības piešķiršanas nosacījumi un līdz ar to – vai minētā priekšrocība ir vai nav jāpiešķir (spriedums, 2018. gada 4. oktobris, Komisija/Francija (Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas), C-416/17, EU:C:2018:811, 58. punkts).
- 61 Jāatgādina, ka dalībvalstis nav tiesīgas no Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma izrietošās priekšrocības piešķiršanu pakļaut nosacījumiem, kuri nav paredzēti šajā direktīvā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 62 Turklāt, kā norāda Eiropas Komisija, ja tiktu ņemts vērā šāds nodokļa kredīts, tas būtībā nozīmētu, ka dividendēm, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem, kuri ir citas, nevis attiecīgās dalībvalsts rezidenti, tiktu piemērota atskaitīšanas metode.
- 63 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka atbrīvojuma sistēmas vai atskaitījuma sistēmas izvēle ne vienmēr rada vienu un to pašu rezultātu attiecībā uz sabiedrību, kura saņem dividendes, un ka dalībvalsts, kura, transponējot direktīvu, ir izvēlējusies vienu no tajā paredzētajām alternatīvajām

sistēmām, nevar atsaukties uz sekām vai ierobežojumiem, kas varētu izrietēt no otras sistēmas ieviešanas (spriedums, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 48. un 50. punkts).

- 64 Visbeidzot, kā tiesas sēdē atzina Francijas valdība, pat ņemot vērā nodokļa kredītu, varēja pastāvēt priekšnodokļa atlikums, it īpaši gadījumā, ja citā dalībvalstī, kas nav Francija, iekasētā nodokļa likme ir bijusi zemāka par Francijas nodokli.
- 65 Līdz ar to Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka tad, ja mātesuzņēmums saviem akcionāriem pārdala peļņu, ko izmaksājuši tā meitasuzņēmumi un kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, šim mātesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes, ja summas, kas jāmaksā kā priekšnodoklis, pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 %.

Par Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta interpretāciju

- 66 Iesniedzējtiesa tomēr vēlas noskaidrot, vai uz valsts tiesisko regulējumu – kurā ir noteikts, ka mātesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis, ja tā akcionāriem tiek pārdalīta tā meitasuzņēmumu izmaksātā peļņa, kā rezultātā tiek piešķirts nodokļa kredīts, gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes, – attiecas Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkts.
- 67 Atbildot uz šo jautājumu, vispirms jānorāda, ka no Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta formulējuma izriet, ka šīs tiesību normas piemērošanas joma attiecas ne tikai uz nodokli, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā, kāds ir paredzēts šīs direktīvas 5. panta 1. punktā un 6. pantā. Proti, atšķirībā no minētās direktīvas 7. panta 1. punkta, kas tieši attiecas uz nodokli, kurš ieturams ienākumu izcelsmes vietā, tās 7. panta 2. punktā ir vienīgi paredzēts, ka šī direktīva neietekmē tādu valsts tiesību normu vai līgumos ietverto noteikumu piemērošanu, kuri paredzēti, lai novērstu vai samazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm, it īpaši tādu noteikumu piemērošanu, kuri attiecas uz nodokļu kredītu izmaksu dividenžu saņēmējiem.
- 68 Šajā ziņā Francijas valdība norāda, ka no Direktīvas 90/435 sagatavošanas darbiem izriet, ka šīs direktīvas 7. panta noteikumi, kas nebija iekļauti sākotnējā Komisijas iesniegtajā priekšlikumā direktīvai, tika iekļauti šajā dokumenta projektā, apspriežot to starp dalībvalstīm pēc Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes iniciatīvas, lai nodrošinātu, ka tie aptver uzņēmumu ienākuma nodokļa avansu (*advance corporation tax*) un mehānismus, kas ir saistoši atbilstoši līgumu noteikumiem. Šo 7. panta teksta priekšlikumu esot atbalstījusi Francijas delegācija, un šī panta redakcija esot precizēta, lai tas tieši attiektos uz priekšnodokli. No turpmākajiem sagatavošanas darbiem izrietot, ka, pieņemot Direktīvas 90/435 7. pantu, Savienības likumdevēja mērķis acīmredzami ir bijis izslēgt no tās piemērošanas jomas tostarp Francijā pastāvošos priekšnodokļa un nodokļa kredīta (*avoir fiscal*) mehānismus.
- 69 Jāatgādina, pirmkārt, ka dalībvalstu Eiropas Savienības Padomē paustajiem nodomiem nepiemīt juridiska vērtība, ja tie nav atspoguļoti tiesību normās. Proti, šīs tiesību normas paredzētas attiecīgajām personām, kam ir jāuzticās to saturam atbilstoši tiesiskās drošības principa prasībām (spriedums, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 39. punkts).

- 70 Otrkārt, nav strīda par to, ka termins “priekšnodoklis” Direktīvas 90/435 7. panta 2. punktā nav lietots, savukārt šīs direktīvas 7. panta 1. punktā ir norādīts, ka šajā direktīvā lietotais jēdziens “tiešais peļņas nodoklis [nodoklis, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā]” neietver uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu vai iepriekšēju samaksu (*précompte*) meitasuzņēmuma atrašanās dalībvalstij, kas notiek saistībā ar peļņas sadalīšanu tā mātesuzņēmumam. Pamatlietā aplūkots priekšnodoklis nenozīmē aplikšanu ar nodokli par labu meitasuzņēmuma atrašanās dalībvalstij, bet gan izpaužas kā par labu mātesuzņēmuma atrašanās dalībvalstij veicamais maksājums, kas jāveic pēdējai minētajai sabiedrībai. Līdz ar to no Direktīvas 90/435 7. panta formulējuma neizriet, ka pamatlietā aplūkots priekšnodoklis būtu izslēgts no šīs direktīvas piemērošanas jomas.
- 71 Turpinājumā, runājot par Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta kontekstu, nevar izslēgt, ka tās 7. panta 1. punktā paredzētie gadījumi būtu jāņem vērā, lai noteiktu pirmās minētās tiesību normas tvērumu. Tomēr šīs direktīvas 7. panta 2. punkta piemērošanas jomas ierobežojums, saskaņā ar kuru tas attiektos tikai uz nodokļiem, kas iekasēti dividendes sadalošā meitasuzņēmuma atrašanās valstī, tāpat tieši neizriet no šī 2. punkta pozīcijas šajā 7. pantā salīdzinājumā ar minētā panta 1. punktu.
- 72 Ir taisnība, ka šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi – tā kā Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkts veido atkāpi no šīs direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētā vispārējā principa par aizliegumu sadalītajai peļņai piemērot nodokli, kas ieturams ienākumu izcelsmes vietā, šis 7. panta 2. punkts ir interpretējams šauri (spriedums, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe*, C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 45. punkts).
- 73 Tomēr, tā kā lietas, kurās pasludināts 2010. gada 24. jūnija spriedums *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364), kā arī 2003. gada 25. septembra spriedums *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495), uz kuru veikta atsauce pirmajā minētajā spriedumā, attiecas uz Direktīvas 90/435 5. panta 1. punkta piemērošanu, no minētajiem spriedumiem nevar secināt, ka Tiesa tajos būtu ieņēmusi nostāju par neiespējamību atsaukties uz šīs direktīvas 7. panta 2. punktu attiecībā uz citiem nodokļiem, kuriem nepiemīt ieturējuma ienākumu izcelsmes vietā iezīmes, tostarp kā atkāpi no minētās direktīvas 4. pantā ietvertajiem noteikumiem.
- 74 Līdz ar to, lai noteiktu, vai valsts tiesiskais regulējums – kurā ir noteikts, ka mātesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis, ja tā akcionāriem tiek pārdalīta tā meitasuzņēmumu izmaksātā peļņa, kā rezultātā tiek piešķirts nodokļa kredīts, gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes, – ir atzīstams par “valstu noteikumiem vai līgumos ietvertiem noteikumiem, kas paredzēti, lai novērstu vai samazinātu nodokļu [ekonomisko] dubulto uzlikšanu dividendēm, jo īpaši noteikumiem saistībā ar nodokļu kredītu izmaksu dividenžu saņēmējiem”, visbeidzot ir jāaplūko Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta mērķis, kā arī mērķis, ko tiecas sasniegt ar šo direktīvu kopumā.
- 75 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkts ļauj vienīgi saglabāt īpašu valsts tiesību normās vai līgumos paredzēto režīmu piemērošanu, ja tie atbilst šīs direktīvas mērķim (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 102. punkts) un paredzēti, lai novērstu vai samazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 3. aprīlis, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 49. punkts).

- 76 Ņemot vērā šo mērķi, nodokļu maksājumu var uzskatīt par tādu, kas ietilpst Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta piemērošanas jomā, tikai tad, ja šī nodokļu maksājuma piemērošana neatceļ tādu valsts tiesību normu vai līgumos paredzēto noteikumu sekas, kas paredzēti, lai novērstu vai samazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe*, C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 46. punkts).
- 77 It īpaši konkrētais nodokļu maksājums ir jāvērtē nevis izolēti, bet gan kopā ar citiem tāda mehānisma elementiem, uz ko attiecas valsts tiesību normas vai līgumos ietvertie noteikumi, kuri paredzēti, lai novērstu vai samazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm, un ar kuriem – tiešā saistībā – ir ieviests šis nodokļu maksājums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 87. un 88. punkts).
- 78 Konkrētajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kāds tas izriet no VNK 223.*sexies* panta, bija viens no elementiem, kas veidoja ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas sadalītajai peļņai novēršanas mehānismu, kura mērķis bija novērst to, ka tad, ja tiek sadalīta peļņa, kā rezultātā tiek piešķirts nodokļa kredīts, gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes, ar šiem ienākumiem saistītais nodokļu kredīts būtu nepamatots, ņemot vērā nodokļu slogu, kas rodas dividendes izmaksājošajam uzņēmumam saistībā ar peļņu, no kuras šīs summas tiek iegūtas, un tādējādi izvairīties no tā, ka šī nodokļu kredīta piešķiršana radītu “neparedzēta izdevīguma efektu” dividenžu saņēmējam.
- 79 Proti, kā izriet no VNK 158.*bis* panta, mātesuzņēmumam, kas saņēma dividendes no meitasuzņēmuma rezidenta, šo dividenžu dēļ tika piešķirts nodokļa kredīts (*avoir fiscal*), kas bija vienāds ar pusi no šī meitasuzņēmuma rezidenta izmaksātajām dividendēm. Turpretim šāds nodokļa kredīts netika piešķirts saistībā ar dividendēm, ko izmaksāja meitasuzņēmums nerezidents (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 42. punkts).
- 80 Tādējādi Tiesa konstatēja, ka, izmaksājot dividendes, ko mātesuzņēmums saņēma no meitasuzņēmumiem rezidentiem, nodokļa kredīts bija atskaitāms no maksājamā priekšnodokļa un tādējādi minētais priekšnodoklis nesamazināja kopējo maksājamo dividenžu summu. Turpretim dividenžu, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem nerezidentiem, gadījumā, tā kā mātesuzņēmumam nebija piešķirts nodokļa kredīts par šīm dividendēm, līdz ar priekšnodokļa piemērošanu samazinājās kopējā izmaksājamo dividenžu summa (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 49. punkts).
- 81 Līdz ar to nevar apstrīdēt, ka VNK 223.*sexies* pantā paredzētais priekšnodoklis tika ieviests tiešā saistībā ar sabiedrību rezidentu izmaksāto dividenžu saņēmējiem piešķirto nodokļu kredītu un ka tas tādējādi iekļāvās tādu valsts tiesību normu satvarā, kuru mērķis bija novērst vai samazināt nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm, gadījumos, kad sabiedrības rezidentes izmaksāja šīs dividendes saņēmējiem rezidentiem.
- 82 Tomēr, lai gan šo tiesību normu mērķis bija novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm valsts līmenī, minētā priekšnodokļa piemērošanas rezultātā – kā atgādināts šī sprieduma 53. punktā – peļņa, ko mātesuzņēmums saņēmis no saviem citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, tās pārdalīšanas laikā varēja kļūst par nodokļu ekonomiskas dubultas uzlikšanas objektu.

- 83 Pirmkārt, ja nodokļu maksājumu – kura piemērošana atceltu tādu valsts tiesību normu, kas paredzētas, lai novērstu vai samazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm, sekas, – nevar uzskatīt par tādu, kas ietilptu Direktīvas 90/435 7. panta 2. punkta piemērošanas jomā, kā tas atgādināts šī sprieduma 76. punktā, tad *a fortiori* minētā tiesību norma nevarētu attiekties uz nodokļu maksājumu, kura piemērošana ļauj īstenot šādu nodokļu dubulto uzlikšanu.
- 84 Otrkārt, kā atgādināts šī sprieduma 44. un 45. punktā, Direktīvas 90/435 mērķis ir novērst situāciju, kad attiecībā uz dažādu dalībvalstu uzņēmumu sadarbību tiktu radīts nelabvēlīgāks stāvoklis salīdzinājumā ar vienas un tās pašas dalībvalsts uzņēmumu sadarbību, un izvairīties no ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas peļņai, ko meitasuzņēmums sadala par labu mātesuzņēmumam, mātesuzņēmuma līmenī, proti, novērst situāciju, kad sadalītā peļņa, pirmām kārtām, tiktu aplikta ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī un, otrām kārtām, – mātesuzņēmuma līmenī.
- 85 Līdz ar to mehānisms, kura piemērošanas rezultātā peļņa, ko mātesuzņēmums saņem no saviem citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, tās pārdalīšanas laikā kļūst par ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas objektu, tāpat neatbilst Direktīvas 90/435 mērķim. Kā atgādināts šī sprieduma 75. punktā, ar šīs direktīvas 7. panta 2. punktu ir paredzēts saglabāt valsts tiesību normās vai līgumos paredzēto režīmu piemērošanu tad, ja tie atbilst šīs direktīvas mērķim.
- 86 Visbeidzot, treškārt, kā norādīts šī sprieduma 54. un 57. punktā, ir taisnība, ka mātesuzņēmumiem ir tiesības uz tādu summu atmaksu, kas nodrošinātu, ka Francijā iedibināto to meitasuzņēmumu izmaksātajām dividendēm un citās dalībvalstīs iedibināto to meitasuzņēmumu izmaksātajām dividendēm, ko minētie mātesuzņēmumi pārdala tālāk, tiek piemērots viens un tas pats nodokļu režīms, kā tas ir prasīts LESD 49. un 63. pantā. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādēm, kas atgādinātas šī sprieduma 57. punktā, šī atmaksa izpaužas kā nodokļu kredīts, kas piešķirts atbilstoši tiesu praksei.
- 87 Tomēr tāda tiesiskā regulējuma piemērošana, kuras rezultātā peļņa, ko mātesuzņēmums saņem no saviem citā dalībvalstī iedibinātiem meitasuzņēmumiem, kļūst par ekonomiskas nodokļu dubultas uzlikšanas objektu tās pārdalīšanas laikā, nevar tikt uzskatīta par saderīgu ar Direktīvas 90/435 mērķi pat tad, ja šīs dubultās nodokļu uzlikšanas sekas, iespējams, varētu mazināt, izmantojot vēlāku pieprasījumu atmaksāt nepamatoti samaksātās summas, pamatojoties uz šo summu maksājuma nesaderību ar LESD 49. un 63. pantu.
- 88 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka tad, ja mātesuzņēmums saviem akcionāriem pārdala peļņu, ko izmaksājuši tā meitasuzņēmumi un kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, šim mātesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlikmes, ja summas, kas jāmaksā kā priekšnodoklis, pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 %. Uz šādu tiesisko regulējumu neattiecas minētās direktīvas 7. panta 2. punkts.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 89 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka tad, ja mātesuzņēmums saviem akcionāriem pārdala peļņu, ko izmaksājuši tā meitasuzņēmumi un kas dod tiesības uz nodokļa kredītu, šim mātesuzņēmumam jāmaksā priekšnodoklis gadījumā, kad šī peļņa nav aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc pamatlīkmes, ja summas, kas jāmaksā kā priekšnodoklis, pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 %. Uz šādu tiesisko regulējumu neattiecas minētās direktīvas 7. panta 2. punkts.

[Paraksti]