

Turklīt, ja mēs sabiedrībai attiecīgaj nodokļu laika posmā nav bijusi cita ar nodokli apliekama peņa, šāds tiesiskais režīms var samazināt mēs sabiedrības zaudējumus līdz saņemto dividendu apmēram. Tā kā šāds nodokļu tiesiskais regulējums principā pieļauj pārcelt zaudējumus uz nākamajiem nodokļu gadiem, mēs sabiedrības, kura var izmantot šādu pārcelšanu, zaudējumu samazināšana līdz tās saņemto dividendu apmēram ietekmēs šā

sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummu nākamajā taksācijas periodā pēc tās, kura laikā tika saņemtas dividendes, ja peļņa ir lielāka par pārceļamajiem zaudējumiem. No tā izriet, ka pat tad, ja mātes sabiedrības saņemtajām dividendēm netiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis tajā taksācijas periodā, kuras laikā šīs dividendes tika sadalītas, minēto mātes sabiedrības zaudējumu samazināšanas rezultātā šai mātes sabiedrībai var tikt netieši uzlikts nodoklis par šīm dividendēm nākamajos taksācijas periodos, kad tai ir pozitīvi rezultāti, un šādas dividenžu atskaitījuma ierobežojuma sekas neatbilst Direktīvai 90/435.

Lai gan, piemērojot minēto sistēmu gan dividendēm, kuras sadala meitas sabiedrības rezidentes, gan tām, kuras sadala citās dalībvalstīs dibinātas meitas sabiedrības, dalībvalsts vēlās izvairīties no tā, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību, tas neattaisno tās sistēmas piemērošanu, kas neatbilst šīs pašas direktīvas 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzētajai nodokļu dubultas ekonomiskās uzlikšanas novēršanas sistēmai.

(sal. ar 33., 34., 36., 37., 39.–41. un 46. punktu un rezolūvo daļu)

2. Direktīvas 90/435 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir beznosacījumu un pietiekami precīzs, lai uz to varētu pamatoties valsts tiesības. Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā noteiktais pienākums atturēties no nodokļa uzlikšanas peļņai, kuru meitas sabiedrība ir sadalījusi mātes sabiedrībai, ir formulēts viennozīmīgi, un tam nav paredzēti nekādi nosacījumi, kā arī nedz tā izpilde, nedz sekas nav atkarīgas no cita Kopienu iestāžu vai dalībvalstu pieņemta tiesību akta.

(sal. ar 64. un 65. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 12. februārī (*)

Direktīva 90/435/EEK – 4. panta 1. punkts – Tieša iedarbība – Valsts tiesiskais regulējums, kas paredz atcelt dubulto nodokļu uzlikšanu sadalītajai peļņai – Saņemto dividenžu atskaitīšana no mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummas vienīgi tiktāl, ciktāl tai ir ar nodokli apliekama peļņa

Lieta C-138/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van beroep te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 27. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 9. martā, tiesvedībā

Belgische Staat

pret

Cobelfret NV.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši M. Ilešis [*M. Ileši*], A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J. J. Kassel*],

enerģētiskā E. Šārpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

emotīvā rakstveida procesā un 2008. gada 5. marta tiesas sēdē,

emotīvā apsvērumus, ko sniedza:

- *Cobelfret NV* vērda – A. Heige [*A. Huyghe*] un M. Izenbērts [*M. Isenbaert*], *advocaten*,
- Beļģijas valdības vērda – K. Pošeta [*C. Pochet*], pārstāve, kurai palīdz J. Verbruks [*J. Werbrouck*], *advocaat*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vērda – R. Liāls [*R. Lya*], V. Vilss [*W. Wils*] un V. Rāls [*W. Roels*], pārstāvji,

noklausījusies enerģētiskā secinājumus 2008. gada 8. maijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mēsuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem [mēs sabiedrība un meitas sabiedrība], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 4. panta 1. punktu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedības ietvaros starp *Belgische Staat* un sabiedrību *Cobelfret NV* (turpmāk tekstā – “*Cobelfret*”) par pārdziņas ar nodokli apliekamā rezultāta noteikšanu sabiedrību ienākumu nodokļa maksāšanai 1992.–1998. nodokļu gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Saskaņā ar Direktīvas 90/435 trešo apsvērumu tās nolūks tostarp ir atcelt nelabvēlīgu attieksmi, kādai nodokļu jomā ir pakāutas dažādu dalībvalstu sabiedrību grupas, salīdzinot ar vienas dalībvalsts sabiedrību grupu.

4 Saskaņā ar Direktīvas 90/435 3. panta 1. punkta a) apakšpunktu mēsuzņēmuma [mēs sabiedrības] statusu piešķir katrai dalībvalsts sabiedrībai, kas atbilst noteiktiem šīs direktīvas 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 25 % kapitāla citas dalībvalsts sabiedrībā, kura atbilst tiem pašiem nosacījumiem.

5 Minētās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Ja mēsuzņēmums [mēs sabiedrība] saņem sadalītu peļņu tādā, ka tam ir asociēts

meitasuz??mums [asoci?ta meitas sabiedr?ba], tad, ja vien šo uz??mumu nelikvid?, m?tesuz??muma [m?tes sabiedr?bas] valsts vai nu:

- atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us, vai
- uzliek š?dai pe??ai nodok?us saska?? ar 5. pant? paredz?tajiem ierobežojumiem t?d? apjom?, kas nep?rsniedz attiec?g? nodok?a summu dal?bvalst?, ?aujot m?tesuz??mumam [m?tes sabiedr?bai] no maks?jam?s nodok?u summas atskait?t to uz??muma ien?kumu nodok?a da?u, kas attiecas uz šo pe??u, un, ja tas ir lietder?gi, tiešo pe??as nodokli, ko iekas?jusi dal?bvalsts, kur? atrodas meitasuz??mums [meitas sabiedr?ba].

2. Katra dal?bvalsts tom?r saglab? izv?les ties?bas paredz?t, ka no m?tesuz??muma [m?tes sabiedr?bas] pel?as, kam uzliek nodokli, nevar atskait?t maks?jumus, kas attiecas uz kapit?la da?u un zaud?jumiem, ko rada meitasuz??muma [meitas sabiedr?bas] pe??as sadal?šana. Ja vad?bas izmaksas, kas attiecas uz kapit?la da?u, š?d? gad?jum? ir noteiktas k? izmaksas ar parastu likmi, stabili noteikt? summa nevar p?rsniegt 5 % no meitasuz??muma [meitas sabiedr?bas] sadal?t?s pe??as.”

Valsts tiesiskais regul?jums

6 Direkt?va 90/435 tika transpon?ta Be??ijas ties?b?s ar 1991. gada 23. oktobra likumu (1991. gada 15. novembra *Belgisch Staatsblad*, 25619. lpp.), ar kuru tika groz?ta tobr?d sp?k? esoš? gal?gi ar nodok?iem apliekamu ien?kumu sist?ma (turpm?k tekst? – “RDT sist?ma”) un sa?emto dividenžu summa, kura var tikt atskait?ta no m?tes sabiedr?bas ar nodok?iem apliekamo ien?kumu pamatsummas, tika noteikta 95 % apm?r?.

7 P?c 1992. gad? veikt?s kodifik?cijas atbilstoš?s ties?bu normas attiec?b? uz RDT sist?mu tika apvienotas ien?kumu nodok?u kodeksa, kas tika ieviests ar 1992. gada 10. apr??a kara?a dekr?tu un apstiprin?ts ar 1992. gada 12. j?nija likumu (1992. gada 30. j?lija *Belgisch Staatsblad* pielikums; turpm?k tekst? – “CIR 1992”), 202., 204. un 205. pant?, kas tika ieviesti ar kara?a dekr?tu par 1992. gada ien?kumu nodok?u kodeksa izpildi (1993. gada 13. septembra *Belgisch Staatsblad*, turpm?k tekst? – “Kara?a dekr?ts par CIR 1992 izpildi”).

8 Saska?? ar iepriekš min?taj?m ties?bu norm?m sabiedr?ba var atskait?t no sava rezult?ta 95 % dividenžu, kuras t? ir sa??musi no sav?m meitas sabiedr?b?m Direkt?vas 90/435 izpratn?, ?emot v?r? gal?gos ar nodok?iem apliktos ien?kumus (turpm?k tekst? – “RDT atskait?šana”).

9 RDT sist?mas darb?ba ?sum? var tikt aprakst?ta š?di. S?kotn?ji meitas sabiedr?bas sadal?t? dividendē ir j?iek?auj m?tes sabiedr?bas ar nodokli apliekamo ien?kumu pamatsumm?. V?l?k š? dividendē tiek atskait?ta no š?s ar nodokli apliekamo ien?kumu pamatsummas, tom?r tikai tikt?l, cikt?l attiec?gaj? nodok?u uzlikšanas laikposm? paliek pozit?vs pe??as atlikums p?c tam, kad ir atskait?ta p?r?j? pe??a, kas ir atbr?vota no nodok?a.

10 T? CIR 1992 202. pant? ir nor?d?ts:

“1. No pe??as attiec?gaj? ar nodok?iem apliekamaj? laika posm? ir ar? j?atskaita l?dz apm?ram, k?d? t?s ir iek?autas:

1) dividendes, iz?emot ien?kumus, kas g?ti, ced?jot sabiedr?bai savas akcijas vai piln?b? vai da??ji sadalot sabiedr?bas akt?vus;

[..].”

11 *CIR* 1992 204. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Saskaņā ar 202. panta 1. punkta 1) apakšpunktu atskaitīmie ienākumi [...] jāiekļauj peļņā ar nodokli apliekamajā laika posmā apmērā līdz 95 [%] no iekasētās vai saņemtās summas, pieskaitot patieso vai fiktīvo vārtspārņu priekšnodokli [...]”

12 *CIR* 1992 205. panta 2. punkts ir noteikts:

“202. pantā paredzētais atskaitījums ir iespējams tikai no ar nodokli apliekamajā laika posmā gūtās peļņas summas, kas paliek pirms p.c 199. panta piemērošanas [...]”

[..]”

13 Karaļa dekrēta par *CIR* 1992 izpildi 77. pantā ir noteikts:

“[*CIR*] 1992 no 202. līdz 205. pantam minētās summas, kas atskaitīmas kā galīgi ar nodokliem apliktie ienākumi, [...] atskaita līdz atlikušās peļņas summai, kura paliek pirms p.c 76. panta piemērošanas; šis atskaitījums tiek veikts, ņemot vērā peļņas izcelsmi, turklāt pirmām kārtām tiek ņemta vērā peļņa, uz kuru šīs summas attiecas.”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

14 *Cobelfret*, sabiedrība ar juridisko adresi Beļģijā, 1992.–1998. nodokļu gadā saņēma dividendes par daļu Kopienas teritorijā dibinātās sabiedrības, tomēr vairākos nodokļu gados tā cieta zaudējumus.

15 Saskaņā ar Beļģijas tiesību aktiem *Cobelfret* nevarēja nedz izmantot *RDT* atskaitījumu nodokļu maksāšanas laikā, kurā tā cieta zaudējumus, nedz pārcelt uz vēlāku laiku šo neizmantoto atskaitījuma daļu, ja *RDT* atskaitījuma daļa, uz kuru *Cobelfret* varēja pretendēt, bija lielāka par tās ar nodokliem aplikamo peļņu.

16 Līdz ar to, uzskatot, ka saņemtās dividendes netika pilnībā atbrīvotas no nodokļa, *Cobelfret* iesniedza sūdzības par paziņojumu par nodokļu uzlikšanu saistībā ar sabiedrību ienākuma nodokli par 1992.–1998. nodokļu gadu.

17 Tā kā šīs sūdzības tika noraidītas, *Cobelfret* vērsās *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes Pirmās instances tiesa), kura 2005. gada 16. decembra spriedumā norādīja, ka, *RDT* atskaitījumu ierobežojot līdz peļņas summai, kas gūta ar nodokli apliekamajā laika posmā un kas paliek pirms p.c *CIR* 1992 199. panta piemērošanas, peļņai, kas izdalīta *Cobelfret*, tiek daļēji uzlikts nodoklis, kas ir pretrunā Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktam.

18 *Belgische Staat* iesniedza apelācijas sūdzību par minēto spriedumu *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes Apelācijas tiesa). Šī tiesa uzskatīja, ka, lai noteiktu patieso *Cobelfret* ar nodokli aplikamo rezultātu attiecībā uz apstrīdētajiem nodokļu gadiem, ir nepieciešams lemt par Direktīvas 90/435 tiešo iedarbību, kā arī iespējamo *CIR* 1992 205. panta 2. punkta neatbilstību šai direktīvai.

19 Šādos apstākļos *Hof van beroep te Antwerpen* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai tādā noteikumā kā [*RDT* sistēma], saskaņā ar kuru attiecīgās dividendes vispirms tiek pieskaitītas mētes sabiedrības ar nodokliem aplikamo ienākumu pamatsummai un pēc tam šīs saņemtās dividendes saskaņā ar [...] [*CIR* 1992] 205. panta 2. punktu tiek atskaitītas no mētes

sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummas (95 % apmērā) tikai, ja mētes sabiedrībai ir ar nodokļiem apliekama peļņa, atbilst Direktīvas 90/435 [..] 4. pantam tiktāl, ciktāl šāds RDT atskaitījuma ierobežojums izraisa to, ka mētes sabiedrībai vēlāk nodokļu uzlikšanas laika posmā par izmaksājām dividendēm ir jāmaksā nodokļi, ja nodokļu uzlikšanas laika posmā, kad tika izmaksātas dividendes, tai nebija vai bija nepietiekama ar nodokļiem apliekamā peļņa, vai vismaz to, ka attiecīgā nodokļu uzlikšanas laika posmā zaudējumi tiek nepamatoti dzēsti un līdz ar to tos vairs nevar pārcelt saņemto dividenžu summas robežās, kuras jebkurā gadījumā, ja nav ar nodokļa aprēķinu saistītu zaudējumu, būtu atbrīvotas no nodokļa 95 % apmērā.”

Par prejudiciālo jautājumu

Par pieņemamību

20 Kā izriet no Direktīvas 90/435 1. panta, tā attiecas uz sadalīto peļņu, ko dalībvalsts sabiedrības saņem no savām meitas sabiedrībām citās dalībvalstīs. Turklāt šīs pašas direktīvas 2. pantā tās piemērošanas joma ir noteikta atkarībā no minētās direktīvas pielikumā uzskatīto sabiedrību veidiem, savukārt šīs direktīvas 3. panta 1. punktā ir noteikta minimālā dalība, sēkot no kuras sabiedrība var tikt uzskatīta par mētes sabiedrību un otra sabiedrība – par tās meitas sabiedrību Direktīvas 90/435 izpratnē.

21 Šajā sakarā ir jāpiebilst, ka iesniedzītiesa nav norādījusi *Cobelfret* saņemto dividenžu izcelsmi un šīs sabiedrības procentuālo daļu sabiedrībās, kuras sadala dividendes.

22 *Cobelfret* Tiesā šajā sakarā norādīja, un Beļģijas valdība to nav apstrādājusi, ka tā ir saņēmusi dividendes no savām meitas sabiedrībām, kuras ir dibinātas Apvienotajā Karalistē, un ka tās daļa šājs sabiedrības atbilst Direktīvas 90/435 3. pantā noteiktajiem nosacījumiem.

23 Ja Tiesa neveic faktu precizitātes pārbaudi un tas ir jādara valsts tiesai (1978. gada 16. marta spriedums lietā 104/77 *Oehlschläger*, *Recueil*, 791. lpp., 4. punkts), Tiesas un valsts tiesu sadarbības, kas noteikta EKL 234. pantā, ietvaros vienīgi valsts tiesa ir arī kompetenta izvērtēt, ievērojot katras lietas īpatnības, gan vajadzību saņemt prejudiciālu nolikumu, lai varētu pasludināt spriedumu, gan to jautājumu atbilstību, ko tā uzdod Tiesai (šajā sakarā skat. 2005. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-17/03 *VEMW* u.c., Krājums, I-4983. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Atbilstības prezumpciju, kas piemēta valsts tiesu prejudiciālā kārtā uzdotiem jautājumiem, var noraidīt tikai izņēmuma gadījumos, kad ir acīmredzami skaidrs, ka līgumtajai Kopienu tiesību normu interpretācijai, uz ko attiecas jautājumi, nav nekāda sakara ar situāciju pamata lietā vai pamata lietas priekšmetu (skat. 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-500/06 *Corporación Dermoestética*, Krājums, I-5785. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Tomēr šajā lietā nav acīmredzams, ka iesniedzītīstas līgumtajai Kopienu tiesību interpretācijai nebūtu nekādas nozīmes šai tiesai, turklāt līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu pieņemamību nav apstrādājusi nedz *Cobelfret*, nedz Beļģijas valdība, nedz arī Eiropas Kopienu Komisija.

Par lietas būtību

26 Līgums sniegtā prejudiciālu nolikumu ir par, pirmkārt, Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta interpretāciju. Otrkārt, iesniedzītīstas uzskata, ka ir nepieciešams zināt, vai šai tiesību normai var būt tieša iedarbība. Šie abi aspekti ir jāskata atsevišķi.

Par Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta saturu

27 Uzdodot savu jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? ir noteikts, ka m?tes sabiedr?bas sa?emt?s dividendes tiek ietvertas t?s ar nodokli apliekamo ien?kumu pamatsumm?, lai v?l?k tiktu atskait?tas apm?r? l?dz 95 % tikt?l, cikt?l attiec?gaj? nodok?u aplikšanas laika posm?, p?c tam, kad ir atskait?ta p?r?j? pe??a, kas ir atbr?vota no nodok?a, paliek pozit?vs pe??as atlikums.

28 K? izriet no Direkt?vas 90/435 treš? apsv?ruma, t?s m?r?is, ieviešot kop?ju nodok?u sist?mu, ir izbeigt daž?du dal?bvalstu sabiedr?bu sadarb?bas nost?d?šanu nelabv?l?g?k? st?vokl? sal?dzin?jum? ar vienas dal?bvalsts sabiedr?bu sadarb?bu un t?d?j?di atvieglot sabiedr?bu apvienošanas grup?s Kopienu l?men? (skat. 2008. gada 3. apr??a spriedumu liet? C?27/07 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Kr?jums, l?2067. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Lai nodrošin?tu to, ka meitas sabiedr?bas, kuras juridisk? adrese atrodas vien? dal?bvalst?, pe??as izdal?šana cit? dal?bvalst? re?istr?tai m?tes sabiedr?bai b?tu neitr?la no nodok?u viedok?a, Direkt?v? 90/435 ir paredz?ts nov?rst nodok?u dubulto ekonomisko uzlikšanu š?dai pe??ai, proti, nov?rst, ka sadal?tajai pe??ai vispirms tiek uzlikts nodoklis meitas sabiedr?b?, un p?c tam – m?tes sabiedr?b? (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, 24. un 27. punkts).

30 Šaj? sakar? Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka, ja m?tes sabiedr?ba k? meitas sabiedr?bas dal?bnieks sa?em sadal?to pe??u, m?tes sabiedr?bas dal?bvalsts vai nu atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us, vai ?auj m?tes sabiedr?bai no savas maks?jam?s nodok?u summas atskait?t to meitas sabiedr?bas maks?t? nodok?a da?u, kas attiecas uz šo pe??u, un vajadz?bas gad?jum? nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, ko iekas?jusi dal?bvalsts, kur? atrodas meitas sabiedr?ba, iev?rojot atbilstoš? valsts nodok?a maksim?lo apm?ru (iepriekš min?tais spriedums liet? *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, 25. punkts).

31 Tiesa jau ir nospriedusi, ka Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkt? skaidri ir at?auts dal?bvalst?m izv?l?ties starp atbr?vojuma no nodok?a sist?mu un nodok?a ieskait?šanas sist?mu, kas attiec?b? uz akcion?ru, kurš g?st pe??u no dividend?m, ne vienm?r rada vienu un to pašu rezult?tu (šaj? sakar? skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Kr?jums, l?11753. lpp., 43. un 44. punkts).

32 No apsv?rumiem, kurus Tiesai ir iesniegusi Be??ijas vald?ba, izriet, ka Be??ijas Karaliste ir izv?l?jusies Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum? paredz?to sist?mu. Š? vald?ba uzskata, ka RDT atskait?jums garant?, ka no m?tes sabiedr?bas netiek iekas?ti nek?di nodok?i par dividend?m, ko t? sa?em saist?b? ar dal?bu meitas sabiedr?b?.

33 J?nor?da, ka dal?bvalsts, kura ir izv?l?jusies Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum? paredz?to sist?mu, pien?kumam attur?ties no nodok?a uzlikšanas pe??ai, kuru m?tes sabiedr?ba sa?em t?d??, ka tai ir asoci?ta meitas sabiedr?ba, nav paredz?ti nek?di nosac?jumi un šis pien?kums ir noteikts, vien?gi iev?rojot š? paša panta 2. un 3. punkt?, k? ar? š?s direkt?vas 1. panta 2. punkt? noteiktos priekšnoteikumus.

34 Min?t?s direkt?vas 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum? nav noteikts neviens nosac?jums attiec?b? uz citas ar nodokli apliekamas pe??as esam?bu, lai m?tes sabiedr?bas sa?emtaj?m dividend?m netiktu uzlikts nodoklis.

35 Ta?u *RDT* sist?mas, saska?? ar kuru ir noteikts, ka m?tes sabiedr?bas sa?emt?s dividendes tiek pievienotas t?s ar nodokli apliekamo ien?kumu pamatsummai un p?c tam summa, kas atbilst 95 % no š?m dividend?m, tiek atskait?ta no š?s pamatsummas vien?gi tad, ja m?tes sabiedr?bai ir ar nodokli apliekama pe??a, rezult?ts ir t?ds, ka m?tes sabiedr?ba šo priekšroc?bu var izmantot piln?b? vien?gi ar nosac?jumu, ka tai attiec?b? uz šiem citiem ar nodokli apliekamiem ien?kumiem šaj? paš? laika posm? nav negat?vs rezult?ts.

36 K? ?ener?ladvok?te nor?da savu secin?jumu 23. punkt?, dal?bvalstis nevar vienpus?ji ieviest t?dus ierobežojošus pas?kumus k? pras?bu, lai m?tes sabiedr?bai b?tu ar nodokli apliekama pe??a, un noteikt to par nosac?jumu Direkt?v? 90/435 paredz?to priekšroc?bu izmantošanai.

37 Turkl?t, ja m?tes sabiedr?bai attiec?gaj? nodok?u laika posm? nav bijusi cita ar nodokli apliekama pe??a, pamata liet? piem?rotais tiesiskais rež?ms var samazin?t m?tes sabiedr?bas zaud?jumus l?dz sa?emto dividenžu apm?ram.

38 Šaj? sakar? Be??ijas vald?ba piekr?t, ka *RDT* atskait?šanas ierobežojumam ir ietekme uz m?tes sabiedr?bas zaud?jumiem. Tom?r š? vald?ba uzskata, ka Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums nenosaka, ka š?da ietekme uz zaud?jumiem b?tu aizliegta.

39 J?nor?da, ka no Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem izriet, ka princip? Be??ijas nodok?u regul?jums pie?auj p?rcelt zaud?jumus uz n?kamajiem nodok?u gadiem. L?dz ar to m?tes sabiedr?bas, kura var izmantot š?du p?rcelšanu, zaud?jumu samazin?šana t?s sa?emto dividenžu apm?r? ietekm? š?s sabiedr?bas ar nodokli apliekamo ien?kumu pamatsummu n?kamaj? taks?cijas period? p?c t?, kura laik? tika sa?emtas dividendes, ja pe??a ir liel?ka par p?rce?amajiem zaud?jumiem. P?rce?amo zaud?jumu samazin?šanas rezult?t? min?t? ar nodokli apliekam? pamatsumma ir augst?ka.

40 No t? izriet, ka pat tad, ja m?tes sabiedr?bas sa?emtaj?m dividend?m netiek uzlikts sabiedr?bu ien?kuma nodoklis taj? taks?cijas period?, kuras laik? š?s dividendes tika sadal?tas, min?to m?tes sabiedr?bas zaud?jumu samazin?šanas rezult?t? š? m?tes sabiedr?ba var tikt netieši pak?auta nodoklim par š?m dividend?m n?kamajos taks?cijas periodos, kad tai ir pozit?vi rezult?ti.

41 Š?das *RDT* atskait?juma ierobežojuma sekas neatbilst nedz Direkt?vas 90/435 redakcijai, nedz t?s m?r?iem un sist?mai.

42 Pirmk?rt, pret?ji tam, ko nor?da Be??ijas vald?ba, no t?, ka Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum? ir izmantoti v?rdi “atturas uzlikt nodok?us”, nevis darb?bas v?rds “atbr?vo”, nevar secin?t, ka t?d?j?di tiek pie?autas š?das *RDT* atskait?juma ierobežojuma sekas attiec?b? uz m?tes sabiedr?bas zaud?jumiem.

43 K? ?ener?ladvok?te nor?da savu secin?jumu 28. punkt?, ne Direkt?vas 90/435 sist?ma, ne m?r?i neliecina, ka ir noz?m?ga atš?ir?ba starp j?dzienu “attur?ties no nodok?u uzlikšanas” un j?dzienu “atbr?vot no nodok?iem” attiec?b? uz m?tes sabiedr?bas ieg?to pe??u, turkl?t Tiesa izmanto gan j?dzienu “atbr?vojums no nodok?iem”, gan j?dzienu “attur[?]ties no nodok?u uzlikšanas” min?t? 4. panta 1. punkta izpratn? (skat. it ?paši 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, l?11673. lpp., 53. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 44. un 102. punkts, k? ar? spriedumu liet? *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, 44. punkts).

44 Otrk?rt, Be??ijas vald?ba nor?da, ka *RDT* sist?ma atbilst Direkt?vai 90/435, jo, pak?aujot

dividendes, kuras ir saņemtas no Beļģijas dibinātā meitas sabiedrībā, un dividendes, kuras ir saņemtas no meitas sabiedrībā, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, vienādam nodokļu režīmam, tiek sasniegts šīs direktīvas trešajā apsvērumā norādītais mērķis – izvairīties no tā, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību.

45 Kā izriet no šī sprieduma 39. un 40. punkta, ja mātes sabiedrība laika posmā, kurā tika saņemtas dividendes, nav guvusi citu ar nodokli apliekamu peļņu, *RDT* sistēmā neapņēmusi pilnībā sasniegt Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzēto mērķi novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu.

46 Līdz ar to, ja arī, piemērojot minēto sistēmu gan dividendēm, kuras sadala meitas sabiedrības – rezidentes, gan tām, kuras sadala citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības, Beļģijas Karaliste vēlas izvairīties no tā, dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību, tas neattiecinās uz šīs sistēmas piemērošanu, kas neatbilst šīs pašas direktīvas 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzētajai nodokļu dubultas ekonomiskās uzlikšanas novēršanas sistēmai.

47 Treškārt, tā kā Beļģijas valdība neapgalvo, ka izvēlēto sistēmu ir minētās direktīvas 4. panta 1. punkta otrajā ievilkumā paredzētā ieskaitīšanas sistēma, tā nevar pamatoties uz faktu, ka *RDT* atskaitījuma ierobežojums rada vismaz tādā pašā rezultātā kā ieskaitīšanas sistēma, un ka nekas nenorāda, ka 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzētajai sistēmai būtu jārada labvēlīgāks rezultāts par to, kas ir sistēmai, kura ir paredzēta minētajā otrajā ievilkumā.

48 No vienas puses, kā tas tika atgādāts šī sprieduma 31. punktā, izvēlei starp atbrīvojuma sistēmu un attiecināšanas sistēmu nav noteikti jārada vienāds rezultāts attiecībā uz sabiedrību, kura gūst peļņu no dividendēm.

49 No otras puses, no Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalsts, kas savas tiesiskajā kārtībā nav transponējusi kādas direktīvas normas, nevar Kopienas pilsoņiem izvirzīt ierobežojumus, ko tā saskaņā ar šīm normām būtu varējusi izvirzīt (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Krājums, I-3039. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Tāpat dalībvalsts, kura, transponējot direktīvu, ir izvēlējusies vienu no tajā paredzētajām alternatīvām sistēmām, nevar atsaukties uz sekām vai ierobežojumiem, kas varētu izrietēt no otras sistēmas ieviešanas.

51 Ceturtkārt, jānorāda, ka Beļģijas valdības veiktās atsaucēs uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmumu sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), kā arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (turpmāk tekstā – “ESAO”) Paraugkonvenciju nav būtiskas Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma interpretācijai.

52 Pretīji tam, ko apgalvo Beļģijas valdība, no Direktīvas 90/434 un tās 6. panta nevar tikt secināts, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā būtu vienīgi noteikts, ka pret dividendēm, kuras mātes sabiedrība ar juridisko adresi Beļģijā ir saņēmusi no savām citās dalībvalstīs dibinātām meitas sabiedrībām, ir jābūt tādai pašai attieksmei kā pret dividendēm, kuras ir izmaksājušas šīs sabiedrības Beļģijā dibinātās meitas sabiedrības, neaizliedzot sekas, kuras, ierobežojot *RDT* atskaitījumu, var rasties attiecībā uz zaudējumiem.

53 Direktīvas 90/434 6. pantā ir paredzēts, ka gadījumā, ja dalībvalstis apvienošanas, sadalīšanas, aktīvu pārvēšanas un akciju maiņas darbībām, kuras veic sabiedrības no

pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, piemēro noteikumus, kas saistīti ar sabiedrībai ļauj pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, kuriem vēl nav uzlikti pilnīgi visi nodokļi, dalībvalstij šie noteikumi ir jāattiecinā ar uz šādu pārvedamās sabiedrības zaudējumu pārņemšanu, ko veic saistītajās sabiedrības pastāvīgi uzņēmumi, kas atrodas tās teritorijā. Līdz ar to šā panta saturs atšķiras no Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma saturā. Turklāt tajā nav nevienas atsaucē uz šo pārdējo minēto tiesību normu.

54 Beļģijas valdība nevar arī pamatoties uz to, ka ESAO izstrādātā Paraugkonvencijā nav precīzu noteikumu par nosacījumiem atbrīvojuma režīma īstenošanai un līdz ar to tie ir jānosaka dalībvalstij.

55 Šajā sakarā pietiek norādīt, ka tās Kopienas tiesību akts kā Direktīva 90/435 ir jāinterpretē Kopienas avotu un tiesiskās kārtības ietvaros, ja vien nav skaidri norādīts pretējais (šajā sakarā skat. 1973. gada 9. oktobra spriedumu lietā 12/73 *Muras*, *Recueil*, 963. lpp., 7. punkts).

56 Vienīgi, ja nav Kopienas unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstis saglabā kompetenci noteikt kritērijus noslēdzot līgumu vai vienpusēji cēļ savu nodokļu pilnvaru sadalei, tostarp, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, veiktu vajadzīgos pasākumus šā mērķa sasniegšanai, izmantojot sadales kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā nodokļu praksē, ieskaitot ESAO izstrādātās paraugkonvencijas (šajā sakarā skat. 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr tas nav šajā gadījumā.

57 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kāds ir apskatīts pamata lietā, kurā ir noteikts, ka mētes sabiedrības saņemtais dividendes tiek ietvertas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, lai vēlāk tiktu atskaitītas apmērā līdz 95 % tiktāl, ciktāl attiecīgajam nodokļu aplikšanas laika posmā, pēc tam, kad ir atskaitīta pārējā peļņa, kas ir atbrīvota no nodokļa, paliek pozitīvs peļņas atlikums.

Par Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta tiešo iedarbību

58 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas noteikumi pēc to satura ir bez nosacījumiem un pietiekami precīzi, privātpersonām ir tiesības uz tiem atsaukties valsts tiesās pret valsti, ja tās nav transponējusi direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās vai arī ja tās ir veikusi nepareizu transpozīciju (skat. it īpaši 1991. gada 19. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-6/90 un C-9/90 *Francovich* u.c., *Recueil*, I-5357. lpp., 11. punkts; 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer*, *Recueil*, I-6325. lpp., 25. punkts, kā arī 2004. gada 5. oktobra spriedumu apvienotajās lietās no C-397/01 līdz C-403/01 *Pfeiffer* u.c., Krājums, I-8835. lpp., 103. punkts).

59 Beļģijas valdība norāda, ka tāpēc, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts atstāj dalībvalstīm izvēli attiecībā uz peļņas, kuru meitas sabiedrība ir sadalījusi mētes sabiedrībai, nodokļu režīma nosacījumiem, kā arī tāpēc, ka šie nosacījumi un to piemērojamība nav precīzi izstrādāti, šā tiesību norma nav beznosacījumu vai vismaz nav pietiekami precīza, lai tai būtu tieša iedarbība.

60 Beļģijas valdība uzskata, ka minētā tiesību norma var tikt uzskatīta par beznosacījuma un pietiekami precīzu ne vairāk kā attiecībā uz minimālo rezultātu, kāds tiek garantēts, ieviešot katru no tajā paredzētajiem nosacījumiem.

61 Šajā sakarā no pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība izvēlēties no vairākiem iespējamiem līdzekļiem direktīvā paredzētā rezultāta

sasniedzšanai nenozīm?, ka indivīdi nevarētu valsts tiesās pamatoties uz tiesībām, kuru saturs pietiekami precīzi var tikt noteikts, pamatojoties vienīgi uz direktīvas noteikumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Francovich* u.c., 17. punkts, un 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-226/07 *Flughafen Köln/Bonn*, Krājums, I-5999. lpp., 30. punkts).

62 Tomēr šajā gadījumā nav jāpārbauda, vai par spēti izvēlēti, kas dalībvalstīm ir atstāta saskaņā ar Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu, ir iespējams noteikt minimālās tiesības, kuras ir piešķirtas indivīdiem saskaņā ar šo tiesību normu.

63 Tiklīdz, ciktāl no lietas materiāliem izriet, ka Beļģijas Karaliste ir izvēlējusies Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzēto sistēmu, pietiek, ja tiek pārbaudīts, vai šā tiesību norma ir beznosacījumu un pietiekami precīza, lai uz to varētu pamatoties valsts tiesās.

64 Minētajā 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā noteiktais pienākums atturēties no nodokļa uzlikšanas peļņai, kuru meitas sabiedrība ir sadalījusi mātes sabiedrībai, ir formulēts viennozīmīgi un tam nav paredzēti nekādi nosacījumi, kā arī nedz tā izpilde, nedz sekas nav atkarīgas no cita Kopienu iestāžu vai dalībvalstu pieņemta tiesību akta.

65 No tā izriet, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir beznosacījumu un pietiekami precīzs, lai uz to varētu pamatoties valsts tiesās.

Par līgumu ierobežot sprieduma spēku laikā

66 Rakstveida atbildē Beļģijas valdība lūdz Tiesu gadījumā, ja tā Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu interpretētu tādējādi, ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā RDT sistēma, ierobežot sprieduma spēku laikā.

67 Sava līguma pamatojumam minētā valdība atsaucas uz tiesisko paņēmumu, kāda varēja būt šai valdībai, jo Komisija esot netieši atbalstījusi RDT sistēmu, uz neprecīzo minētā 4. panta 1. punkta piemērošanas jomu, uz judikatūras neesamību šajā jautājumā, kā arī uz ietekmi, kāda spriedumam varētu būt uz Beļģijas budžetu, ja šā sistēma tiktu atzēta par neatbilstošu Direktīvai 90/435.

68 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka Tiesa tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Kopienu tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās drošības principu, var ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labā ticības nodibinātās tiesiskās attiecības. Lai varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jāievēro divi pamatnosacījumi, proti, ieinteresēto personu labas ticības esamība un būtisku traucējumu rašanās risks (skat. 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-313/05 *Brzeziński*, Krājums, I-513. lpp., 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Neesot nepieciešamā izskatīt Beļģijas valdības argumentus attiecībā uz tiesisko paņēmumu, pietiek konstatēt, ka to norāda ģenerālvokāte savu secinājumu 36. punktā, ka minētā valdība nav savos rakstveida vai mutvārdu atbildē mēģinājusi pierādīt, ka pastāv šādu būtisku ekonomisku traucējumu risks.

70 Līdz ar to nav pamata ierobežot minētā sprieduma spēku laikā.

Par tiesāšanās izdevumiem

71 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kods ir apskatīts pamata lietā, kurā ir noteikts, ka mētes sabiedrības saņemtās dividendes tiek ietvertas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, lai vēlāk tiktu atskaitītas apmērā līdz 95 % tiktāl, ciktāl attiecīgajā nodokļu aplikšanas laikā posmā, pēc tam, kad ir atskaitīta pārējā peļņa, kas ir atbrīvota no nodokļa, paliek pozitīvs peļņas atlikums;

Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir beznosacījumu un pietiekami precīzs, lai uz to varētu pamatoties valsts tiesībsargi.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.