

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 3. aprīlī\*

Lieta C-27/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 17. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 26. janvārī, tiesvedībā

*Banque Fédérative du Crédit Mutuel*

pret

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

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

\* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],  
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 21. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* vārdā — I. Mersjē [*Y. Mercier*] un A. Žerardēns [*A. Gerardin*], advokāti,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un H. K. Grasijs [*J.-Ch. Gracia*], pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un Ž. P. Kepenns [*J.-P. Keppenne*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2008. gada 24. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālo jautājumu attiecas uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.; turpmāk tekstā — “Direktīva”), 4. panta 2. punkta un 7. panta 2. punkta interpretāciju.
  
- 2 Šis lūgums tika iesniegts sakarā ar prāvu starp *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (turpmāk tekstā — “BFCM”) un ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministru.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienų tiesiskais regulējums*

- 3 Direktīvas 4. pantā ir paredzēts:

“1. Ja mātesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums, 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 [nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas 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 likmi [vienotā veidā], stabili noteiktā [vienotā] summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas.

[..]”

4 Direktīvas 5. panta redakcija ir šāda:

“1. Peļņu, ko meitasuzņēmums ir sadalījis mātesuzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitasuzņēmuma kapitāla, atbrīvo no tiešā peļņas nodokļa [nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā].

2. Neatkarīgi no 1. punkta Grieķijas Republika, ja tā neiekasē uzņēmumu ienākumu nodokli no sadalītas peļņas, var uzlikt tiešo peļņas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā] peļņai, ko sadala citu dalībvalstu mātesuzņēmumiem. [..]

3. Neatkarīgi no 1. punkta Vācijas Federatīvā Republika, ja tā sadalītai peļņai uzliek uzņēmumu ienākumu nodokli ar likmi, kas ir vismaz par 11 punktiem mazāka par likmi, ko piemēro ieturētai peļņai, un vēlākais līdz 1996. gada vidum, kompensācijai var uzlikt tiešo peļņas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā] 5 % apmērā no peļņas, ko sadala tās meitasuzņēmumi.

4. Neatkarīgi no 1. punkta Portugāles Republika tiešo peļņas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā] var uzlikt peļņai, ko meitasuzņēmumi sadala citu dalībvalstu mātesuzņēmumiem, ilgākais astoņus gadus kopš dienas, kad stājusies spēkā šī direktīva.

[..]”

5 Direktīvas 7. pantā ir precizēts:

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

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

### *Valsts tiesiskais regulējums*

- 6 Dividenžu, kas ir izmaksātas Francijā reģistrētām mātes sabiedrībām, aplikšanu ar nodokli regulē Vispārējā nodokļu kodeksa (turpmāk tekstā — “V NK”) 216. pantā, kurš redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietas faktiskajiem apstākļiem, ir paredzēts:

“1. Tīro peļņu no dalības citā sabiedrībā, kas ļauj piemērot mātes sabiedrību režīmu un kas minēta 145. pantā, un kuru finanšu gada laikā ir guvusi mātes sabiedrība, var atskaitīt no mātes sabiedrības kopējās tīrās peļņas pēc tam, kad no tās ir atskaitīta atbilstošā izmaksu un izdevumu daļa.

Izmaksu un izdevumu daļa, kas aprakstīta pirmajā daļā, ir vienotā veidā fiksēta 5 % apmērā no kopējās peļņas no dalības citā sabiedrībā, ieskaitot nodokļa atlaidi. Tomēr šī daļa nedrīkst katrā taksācijas periodā pārsniegt visa veida izmaksu un izdevumu summu, ko mātes sabiedrība ir uzrādījusi šajā pašā laika periodā.”

- 7 V NK 145. pantā redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietas faktiskajiem apstākļiem, ir precizēts, ka mātes sabiedrību režīms ir cita starpā piemērojams sabiedrībām, kurām piemērojama parastā sabiedrību ienākuma nodokļa likme un kurām pieder vismaz 5 % no citas sabiedrības daļām.

- 8 Ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrijas 2000. gada 31. janvāra instrukcijā Nr. 4H1-00 (2000. gada 16. februāra *Bulletin officiel des impôts*), atsaucoties uz šīs ministrijas 1999. gada 25. jūnija instrukciju Nr. 4H4-99 (1999. gada 5. jūlija *Bulletin officiel des impôts*), precizēti VNK 216. pantā minēto izmaksu un izdevumu daļas piemērošanas noteikumi. Tajā cita starpā ir norādīts, ka minētās nodokļa atlaides “atbilst nodokļa atlaidēm par Francijā gūto peļņu [...] vai arī nodokļa atlaidēm par peļņu, kuru ārvalstīs guvusi meitas sabiedrība, kuras juridiskā adrese atrodas valstī, kas noslēgusi ar Franciju nodokļu konvenciju.”
- 9 Atbilstoši *Conseil d'État* [Valsts padomes] minētajam saskaņā ar starptautiskajām konvencijām, ko Francijas Republika ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm, Francijā reģistrētai mātes sabiedrībai tiek piešķirta nodokļa atlaide, citā dalībvalstī reģistrētai meitas sabiedrībai veicot peļņas sadalīšanu, ja šai peļņas sadalīšanai minētā dalībvalsts ir uzlikusi nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā. Šī nodokļa atlaide atbilst ieturētajam nodoklim.
- 10 Atbilstoši VNK 146. panta 2. punktam redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietas faktiskajiem apstākļiem, ja sakarā ar mātes sabiedrības veiktu dividenžu izmaksāšanu saviem akcionāriem ir piemērojams *précompte mobilier* [nodoklis ienākumiem no kustamā īpašuma], kas paredzēts VNK 223.e pantā, nodokļa atlaides, kuras ir saistītas ar dividendēm, kas saņemtas ilgākais pirms pieciem gadiem, ir atskaitāmas no *précompte mobilier*. Turklāt, atbilstoši *Conseil d'État* minētajam, piemērojot kādu Ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrijas instrukciju, šīs nodokļa atlaides ir arī atskaitāmas no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, mātes sabiedrībai izmaksājot dividendes personām, kuru fiskālā rezidence vai juridiskā adrese nav Francijā.

## Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 11 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, piemērojot mātes sabiedrību režīmu, kas ir paredzēts VNK 216. pantā, *BFCM* no savas kopējās tīrās peļņas atskaitīja dividendes,

ko tai izmaksāja tās meitas sabiedrības, bet savā nodokļa bāzē tā iekļāva daļu no izmaksām un izdevumiem, kas aprēķināta atbilstoši minētajam pantam.

12 Pamata lietā *BFCM* lūdz *Conseil d'État* atcelt iepriekš minētās instrukcijas Nr. 4H1-00 un Nr. 4H4-99.

13 Šajā sakarā tā apgalvo, ka minētās instrukcijas ir pretrunā Direktīvas 4. pantam, jo izmaksu un izdevumu daļā, kas vienotā veidā ir noteikta 5 % apmērā no kopējās peļņas no dalības citā sabiedrībā, tiek iekļauta nodokļa atlaide, kas piešķirta, piemērojot nodokļu konvencijas, ko Francijas Republika ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm, bet Direktīvā paredzēts, ka izmaksu, kas nav atskaitāmas no mātes sabiedrības ar nodokli apliekamā ienākuma, apmērs, kad tas tiek noteikts vienotā veidā, nedrīkst pārsniegt 5 % no meitas uzņēmuma sadalītās peļņas.

14 Šajā sakarā *Conseil d'État* jautā, vai izmaksu un izdevumu daļas, kas ir vienotā veidā noteikta 5 % apmērā no peļņas no dalības citā sabiedrībā, ieskaitot nodokļa atlaidi, iekļaušana mātes sabiedrības apliekamajā ienākumā ir uzskatāma par 5 % no sadalītās peļņas robežas, kuru atļauj Direktīvas 4. panta 2. punkts, pārsniegšanu un vai tā var ietekmēt peļņas pārrobežu sadalīšanas neitralitāti, un vai tā ir maksājums, kura vienīgais mērķis ir daļēji samazināt nodokļa atlaidi, kas ir piešķirta mātes sabiedrībai sakarā ar dividenžu izmaksāšanu, un tādēļ uz to attiecas visi noteikumi par nodokļa atlaides piešķiršanu dividenžu saņēmējiem, kuru mērķis tādējādi ir nodokļu dubultās uzlikšanas mazināšana.

15 Attiecībā uz to *Conseil d'État*, pirmkārt, atsaucas uz 2003. gada 25. septembra spriedumu lietā *C-58/01 Océ van der Grinten (Recueil, I-9809. lpp.)*, kurā Tiesa nosprieda, ka nodokļa atlaide ir finanšu instruments, kura mērķis ir novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu peļņai, kas ir sadalīta dividendēs, nevis peļņai no vērtspapīriem.



- 16 Otrkārt, *Conseil d'État* precizē, ka 5 % no [meitas sabiedrības] sadalītās tīrās peļņas un nodokļa atlaides iekļaušana mātes sabiedrības apliekamajā ienākumā kā daļa no izmaksām un izdevumiem nostāda mātes sabiedrību tādā stāvoklī, kādā tā atrastos, ja nepastāvētu nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā. Tomēr tas tā ir tikai tad, ja nodokļa atlaide var tikt pilnībā atskaitīta no mātes sabiedrības maksājama nodokļa.
- 17 Valsts Padome apgalvo, ka no VNK 146. panta 2. punkta redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietas faktiskajiem apstākļiem, un administratīvās prakses, kuru precizē instrukcija Nr. 4K-1121, izriet, ka nodokļa atlaides, kas ir piešķirtas sakarā ar dividendēm, ko citā dalībvalstī reģistrēta meitas sabiedrība ir izmaksājusi savai mātes sabiedrībai, var tikt atskaitītas no mātes sabiedrības maksājamā nodokļa tikai tādā gadījumā, ja šīs dividendes nākamo piecu gadu laikā tiek izmaksātas akcionāriem. Šādā gadījumā 5 % no nodokļa atlaides iekļaušana mātes sabiedrības apliekamajā ienākumā neietekmē peļņas pārrobežu sadalīšanas nodokļu neitralitāti.
- 18 Turpretī *Conseil d'État* apgalvo, ka, līdzko mātes sabiedrība nolemj neizmaksāt šīs dividendes minētajā laikā, 5 % no nodokļa atlaidēm, kas netiek atskaitītas no sabiedrības maksājamā nodokļa, iekļaušanas tās apliekamajā ienākumā kā daļa no izmaksām un izdevumiem rezultātā tās ar nodokli apliekamie ienākumi palielinās, pārsniedzot 5 % robežu no reāli izmaksātās peļņas, kas ir noteikta Direktīvas 4. panta 2. punktā, un tādējādi ietekmē peļņas pārrobežu sadalīšanas nodokļu neitralitāti.
- 19 *Conseil d'État* norāda, ka šādā gadījumā rodas jautājums, vai mātes sabiedrības maksātā sabiedrību ienākuma nodokļa palielinājums, kas izriet no tās apliekamā ienākuma palielinājuma sakarā ar 5 % no nodokļa atlaides iekļaušanu šajos ienākumos, ir maksājums, kas sakarā ar tāniecīgo apmēru un to, ka tas ir ieviests tiešā saistībā ar

nodokļa atlaidēm, kas ir paredzētas, lai novērstu nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu, var tikt uzskatīts par tādu, kuram nav noteikta tāda likme, kas atceltu šīs dividenžu dubultās ekonomiskās aplikšanas ar nodokli mazināšanas sekas un kuru tādēļ atļauj Direktīvas 7. panta 2. punkts.

- 20 Līdz ar to *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“5 % no nodokļa atlaides iekļaušana Francijā reģistrētas mātes sabiedrības aplikamajā ienākumā gadījumā, kad meitas sabiedrība, kas ir reģistrēta citā Eiropas Savienības dalībvalstī, izmaksā peļņu mātes sabiedrībai [...], ja šī sadalītā peļņas izmaksa šajā citā valstī ir aplikta ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, nerada nekādas sekas attiecībā uz mātes sabiedrības maksājamā nodokļa lielumu, ja tā nodokļa atlaidi var pilnībā atskaitīt no maksājamā nodokļa apmēra. Vai gadījumā, ja mātes sabiedrība nav pieņēmusi lēmumu izmaksāt šo peļņu tās akcionāriem piecu gadu laikā un tādēļ tā nevar izmantot nodokļu priekšrocības, ko rada nodokļa atlaide, papildu sabiedrību ienākuma nodokļa uzlikšana, kas izriet no 5 % no nodokļa atlaides iekļaušanas tās aplikamajā ienākumā, var tikt uzskatīta par tādu, ko atļauj [Direktīvas] 7. panta 2. punkts, sakarā ar šī maksājuma niecīgo apmēru un to, ka tas ir ieviests tiešā saistībā ar nodokļa atlaidēm, kas ir paredzētas, lai novērstu nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu, vai arī tā jāuzskata par šīs pašas Direktīvas 4. pantā noteikto mērķu nepildīšanu?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 21 Savā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai jēdzienam “meitas sabiedrības sadalītā peļņa” Direktīvas 4. panta 2. punkta pēdējā teikuma izpratnē ir pretrunā

dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas iekļauj nodokļa atlaidi minētajā peļņā, un vai attiecīgajā gadījumā uz šādu iekļaušanu attiecas Direktīvas 7. panta 2. punkts.

- 22 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāņem vērā interpretējamās normas redakcija, kā arī tās mērķi un sistēma (skat. šajā sakarā 1996. gada 17. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-283/94, C-291/94 un C-292/94 *Denkavit u.c.*, *Recueil*, I-5063. lpp., 24. un 26. punkts, kā arī 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-375/98 *Epson Europe*, *Recueil*, I-4243. lpp., 22. un 24. punkts).
- 23 Šajā sakarā ir jāatgādina, kā izriet no šīs Direktīvas trešā apsvēruma, tās mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir izbeigt dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbības nostādīšanu nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību un tādējādi atvieglot sabiedrību apvienošanas grupās Kopienų līmenī (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Denkavit u.c.*, 22. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Epson Europe*, 20. punkts; 2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-294/99 *Athinaiki Zythopoiia*, *Recueil*, I-6797. lpp., 25. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Océ van der Grinten*, 45. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 103. punkts).
- 24 Tādējādi Direktīvas mērķis ir nodrošināt meitas sabiedrības, kuras juridiskā adrese atrodas vienā dalībvalstī, peļņas, kas ir izmaksāta citā dalībvalstī reģistrētai mātes sabiedrībai, nodokļu neitralitāti.
- 25 Lai sasniegtu šos mērķus, Direktīvas 4. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, ja mātes sabiedrība kā meitas sabiedrības dalībnieks saņem sadalīto peļņu, mātes sabiedrības dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai ļauj mātes sabiedrībai no

savas maksājamās nodokļu summas atskaitīt to meitas sabiedrības maksātā nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, vajadzības gadījumā, nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitas sabiedrība, ievērojot atbilstošā valsts nodokļa maksimālo apmēru (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 102. punkts).

26 Līdzīgā veidā, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas, Direktīvas 5. panta 1. punktā ir paredzēts peļņu, ko meitas sabiedrība ir izmaksājusi savai mātes sabiedrībai, atbrīvot no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ja mātes sabiedrībai pieder vismaz 25 % no meitas sabiedrības kapitāla (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Denkavit u.c.*, 22. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *Epson Europe*, 20. punkts; lietā *Athinaiki Zythopoiia*, 25. punkts, un lietā *Océ van der Grinten*, 45. punkts).

27 Direktīvā paredzēts novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu peļņai, kuru meitas sabiedrība, kuras juridiskā adrese atrodas vienā dalībvalstī, izmaksā citā dalībvalstī reģistrētai mātes sabiedrībai, t.i., lai novērstu, ka peļņai vispirms uzliek nodokli meitas sabiedrībā un pēc tam — mātes sabiedrībā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Athinaiki Zythopoiia*, 5. punkts).

28 Tomēr saskaņā ar Direktīvas 4. panta 2. punktu katra dalībvalsts saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātes sabiedrības apliekamā ienākuma nevar atskaitīt izmaksas, kas attiecas uz dalību meitas sabiedrībā, precizējot, ka, ja vadības izmaksas, kas attiecas uz minēto dalību, ir noteiktas vienotā veidā, tad vienotā summa nevar pārsniegt 5 % no meitas sabiedrības sadalītās peļņas.

29 Turklāt saskaņā ar Direktīvas 5. panta 2.–4. punktu dažām dalībvalstīm ir tiesības pārejas posmā peļņai, ko meitas sabiedrības rezidentes izmaksā savai citā dalībvalstī reģistrētai mātes sabiedrībai, piemērot nodokļa ieturējumus ienākumu gūšanas vietā.

- 30 Saskaņā ar pamata lietā piemērojamo valsts tiesisko regulējumu neatskaitāmo izmaksu un izdevumu, kas minēti 4. panta 2. punktā, vienotā summa ir noteikta 5 % apmērā no sadalītās peļņas, ieskaitot nodokļa atlaides.
- 31 Attiecībā uz nodokļa atlaides jēdzienu ir jāatzīmē, ka gan iesniedzējtiesa sava nolēmuma motīvu daļā, gan *BFCM* un Eiropas Kopienu Komisija savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos atsaucas uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Océ van der Grinten*, kurā Tiesa nosprieda, ka šajā lietā aplūkota nodokļa atlaide ir finanšu instruments, kura mērķis ir novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu peļņai, kas ir sadalīta dividendēs, nevis peļņai no vērtspapīriem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Océ van der Grinten*, 56. punkts).
- 32 Tomēr, kā to ir norādījusi ģenerālvokāte savu secinājumu 33. punktā, iepriekš minētais spriedums lietā *Océ van der Grinten* attiecās uz nodokļa atlaidi, kas bija piešķirta sakarā ar maksājumu, kam nebija nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā no sadalītās peļņas pazīmes (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Océ van der Grinten*, 55. punkts).
- 33 Šajā lietā runa ir par nodokļa atlaidi, lai kompensētu peļņas izmaksātājas sabiedrības samaksāto nodokli, nevis par nodokļa atlaidi, lai kompensētu akcionāra samaksāto nodokli.
- 34 No iesniedzējtiesas nolēmuma, kā arī no *BFCM* un Francijas valdības apsvērumiem tiesas sēdē Tiesā izriet, ka pamata lietā aplūkotās nodokļa atlaides ir piešķirtas, lai kompensētu nodokļa ieturējumus ienākumu gūšanas vietā, kas mātes sabiedrībai ir uzlikti meitas sabiedrības dalībvalstī.

- 35 Tādējādi minēto nodokļa atlaižu mērķis ir kompensēt akcionāru samaksāto nodokli un iepriekš minētais spriedums lietā *Océ van der Grinten* nevar sniegt atbildi uz šo prejudiciālu nolēmumu.
- 36 To precizējot, pirmkārt, ir jānorāda, ka Direktīvas 4. panta 2. punkta redakcijai nav pretrunā nodokļa atlaižu iekļaušana vienotā apmēra vadības izmaksās, kas attiecas uz mātes sabiedrības dalību meitas sabiedrībā.
- 37 Kā to ir norādījusi ģenerālvokāte savu secinājumu 34. punktā, nodokļa atlaižu iekļaušana vienotā apmēra vadības izmaksās, kas attiecas uz dalību Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, nodrošina, ka mātes sabiedrība saņem reālo izmaksāto peļņu un ka tai tiek piemērota 5 % likme.
- 38 Otrkārt, ir jāuzskata, ka minēto atlaižu mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultas juridiskās uzlikšanas dividendēm, ko meitas sabiedrība izmaksā savai mātes sabiedrībai, t.i., izvairīties, ka mātes sabiedrības ienākumiem vispirms tiek uzlikts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā meitas sabiedrības dalībvalstī un pēc tam mātes sabiedrības reģistrācijas dalībvalstī.
- 39 Līdz ar to nodokļa atlaižu, kas piešķirtas mātes sabiedrībai, ņemšana vērā, aprēķinot izmaksu un izdevumu daļu, kas attiecas uz dalību meitas uzņēmumā, ļauj atspoguļot tās sadalītās peļņas apmēru un apmēru, kas ir līdzvērtīgs šajā sakarā reāli saņemtajai mātes sabiedrības summai, neitralizējot mātes sabiedrības maksāto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā meitas sabiedrības dalībvalstī.

- 40 Kā to pareizi savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos norādīja Francijas un Vācijas valdība, nodokļa atlaižu iekļaušana vienotā apmēra vadības izmaksās, kas attiecas uz dalību Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, atbilst arī mērķim nodrošināt meitas sabiedrības peļņas pārrobežu izmaksāšanas savai mātes sabiedrībai nodokļu neitralitāti.
- 41 Šādā kontekstā iesniedzējtiesa tomēr vēlas uzzināt, vai nodokļu neitralitāti neietekmē apstākļi, ka minētās nodokļa atlaides ne vienmēr ir atskaitāmas no mātes sabiedrības maksājamā nodokļa, kā tas izriet no šī sprieduma 17. punkta.
- 42 Šajā sakarā ir jāatgādina, pirmkārt, ka Direktīvas izveidotās sistēmas ietvaros, ja mātes sabiedrībai pieder vismaz 25 % no citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības kapitāla daļām, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā principā ir aizliegts saskaņā ar Direktīvas 5. panta 1. punktu.
- 43 Tādos apstākļos kā pamata lietā esošie dažas dalībvalstis tomēr var piemērot šādus nodokļa ieturējumus pārejas periodā, kas tām ir noteikts saskaņā ar 5. panta 2.–4. punktu.
- 44 Kā to ir norādījusi ģenerāladvokāte savu secinājumu 36. punktā, Direktīva neliek dalībvalstij paredzēt iespēju atskaitīt no maksājamā nodokļa šādus nodokļa ieturējumus, ja šī dalībvalsts saskaņā ar Direktīvas 4. panta 1. punktu ir izvēlējusies piemērot atbrīvojuma sistēmu. Šajā kontekstā dalībvalstij, kas ir izvēlējusies piemērot atbrīvojuma sistēmu, nevar pārņemt, ka tā kompensē meitas sabiedrības dalībvalsts samaksāto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, piešķirot nodokļa atlaidi un

atļaujot izmantot šo atlaidi tikai tad, ja mātes sabiedrība, kas ir saņēmusi dividendes no meitas sabiedrības, piecu gadu laikā izmaksā šo peļņu saviem dalībniekiem.

45 No otras puses, ir jānorāda, ka Direktīvas 4. panta 2. punkts ļauj dalībvalstij noteikt neatskaitāmās vadības izmaksas vienotā veidā, nepārsniedzot 5 % no meitas sabiedrības sadalītās peļņas, neizšķirot, vai šī valsts ir piemērojusi atbrīvojuma no nodokļa sistēmu vai nodokļu atskaitīšanas sistēmu. No tā izriet, ka attiecībā uz sadalītās peļņas jēdzienu šī norma neparedz nekādu atšķirību atkarībā no tā, vai minētajai dalībvalstij ir pienākums paredzēt iespēju atskaitīt meitas sabiedrības dalībvalstī ieturēto nodokli.

46 Līdz ar to, kad dalībvalsts ir izvēlējusies ieviest Direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto iespēju, iekļaujot nodokļa atlaides sadalītās peļņas summā, kurai tiek piemērota 5 % likme, tai nevar pārmest, ka tā neizšķir, vai nodokļa atlaides ir atskaitāmas no maksājāmā nodokļa.

47 Kaut arī tāda valsts tiesiskā regulējuma ietvaros kā pamata lietā esošais, mātes sabiedrībai piecu gadu laikā neizmaksājot saviem dalībniekiem saņemto peļņu, nodokļa atlaides iekļaušana vienotajā vadības izmaksu summā, kas ir saistītas ar dalību, Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē neapšaubāmi rada mātes sabiedrības nodokļu nastas palielināšanos, šāds apstāklis izriet no meitas sabiedrības dalībvalsts piemērotā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 5. panta 1. un 2.–4. punktu un attiecībā uz kuru Direktīvas 4. panta 1. punktā atbrīvojuma no nodokļa sistēmas ietvaros nav paredzēts nekāds pienākums nodrošināt minētā nodokļa ieturējuma atskaitīšanu no maksājāmā nodokļa.



48 Tādējādi meitas sabiedrības peļņas pārrobežu izmaksāšanas savai mātes sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā valstī, nodokļu neitralitāti ietekmē nevis nodokļa atlaides iekļaušana vienotajā vadības izmaksu summā, kas ir saistītas ar dalību, Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, bet gan Direktīvā atļautā iespēja meitas sabiedrības dalībvalstij uzlikt mātes sabiedrībai nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā.

49 Katrā ziņā uz nodokļa atlaides kā mehānisma, lai novērstu nodokļu dubulto juridisko uzlikšanu, iekļaušanu vienotajā vadības izmaksu summā, kas ir saistītas ar dalību, Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē neattiecas Direktīvas 7. panta 2. punkts, kas neietekmē valstu vai konvenciju tiesību normu par nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu dividendēm piemērošanu.

50 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka jēdziens “meitas sabiedrības sadalītā peļņa” Direktīvas 4. panta 2. punkta pēdējā teikuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas minētajā peļņā iekļauj nodokļa atlaides, kas ir piešķirtas, lai kompensētu nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kas mātes sabiedrībai ir uzlikts meitas sabiedrības dalībvalstī.

## **Par tiesāšanās izdevumiem**

51 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem 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 lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospiež:

**jēdziens “meitas sabiedrības sadalītā peļņa” Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 2. punkta pēdējā teikuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas minētajā peļņā iekļauj nodokļa atlaides, kas ir piešķirtas, lai kompensētu nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kas mātes sabiedrībai ir uzlikts meitas sabiedrības dalībvalstī.**

[Paraksti]