

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 12. februārī *

Lieta C-138/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van beroep te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, 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. Ilešičs [*M. Ilešič*], A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kassel*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretāre M. Fereira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 5. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Cobelfret NV* vārdā — A. Heige [*A. Huyghe*] un M. Izenbērts [*M. Isenbaert*],
advocaten,

- Beļģijas valdības vārdā — K. Pošeta [*C. Pochet*], pārstāve, kurai palīdz J. Verbruks
[*J. Werbrouck*], *advocaat*,

- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], V. Vilss [*W. Wils*] un V. Rēls
[*W. Roels*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2008. gada 8. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes-uzņēmumiem un meitasuzņēmumiem [mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 4. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedības ietvaros starp *Belgische Staat* un sabiedrību *Cobelfret NV* (turpmāk tekstā — “*Cobelfret*”) par pēdējās 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 pakļautas dažādu dalībvalstu sabiedrību grupas, salīdzinot ar vienas dalībvalsts sabiedrību grupu.

4 Saskaņā ar Direktīvas 90/435 3. panta 1. punkta a) apakšpunktu mātesuzņēmuma [mātes 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 mātesuzņēmums [mātes sabiedrība] saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums [asociēta meitas sabiedrība], tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mātesuzņēmuma [mātes sabiedrības] 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 [mātes sabiedrībai] no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, ja tas ir lietderīgi, tiešo peļņas nodokli, ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums [meitas sabiedrība].

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

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 Direktīva 90/435 tika transponēta Beļģijas tiesībās ar 1991. gada 23. oktobra likumu (1991. gada 15. novembra *Belgisch Staatsblad*, 25619. lpp.), ar kuru tika grozīta tobrīd spēkā esošā galīgi ar nodokļiem apliekamu ienākumu sistēma (turpmāk tekstā — “*RDT* sistēma”) un saņemto dividenžu summa, kura var tikt atskaitīta no mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummas, tika noteikta 95 % apmērā.
- 7 Pēc 1992. gadā veiktās kodifikācijas atbilstošās tiesību normas attiecībā uz *RDT* sistēmu tika apvienotas Ienākumu nodokļu kodeksa, kas tika ieviests ar 1992. gada 10. aprīļa karaļa dekrētu un apstiprināts ar 1992. gada 12. jūnija likumu (1992. gada 30. jūlija *Belgisch Staatsblad* pielikums; turpmāk tekstā — “*CIR 1992*”), 202., 204. un 205. pantā, kas tika ieviesti ar karaļa dekrētu par 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksa izpildi (1993. gada 13. septembra *Belgisch Staatsblad*, turpmāk tekstā — “Karaļa dekrēts par *CIR 1992* izpildi”).
- 8 Saskaņā ar iepriekš minētajām tiesību normām sabiedrība var atskaitīt no sava rezultāta 95 % dividenžu, kuras tā ir saņēmusi no savām meitas sabiedrībām Direktīvas 90/435 izpratnē, ņemot vērā galīgos ar nodokļiem apliktos ienākumus (turpmāk tekstā — “*RDT* atskaitīšana”).
- 9 *RDT* sistēmas darbība īsumā var tikt aprakstīta šādi. Sākotnēji meitas sabiedrības sadalītā dividendē ir jāiekļauj mātes sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā. Vēlāk šī dividendē tiek atskaitīta no šīs ar nodokli apliekamo ienākumu

pamatsummas, tomēr tikai tiktāl, ciktāl attiecīgajā nodokļu uzlikšanas laikposmā paliek pozitīvs peļņas atlikums pēc tam, kad ir atskaitīta pārējā peļņa, kas ir atbrīvota no nodokļa.

¹⁰ Tā *CIR* 1992 202. pantā ir norādīts:

“1. No peļņas attiecīgajā ar nodokļiem apliekamajā laika posmā ir arī jāatskaita līdz apmēram, kādā tās ir iekļautas:

1) dividendes, izņemot ienākumus, kas gūti, cedējot sabiedrībai savas akcijas vai pilnībā vai daļēji sadalot sabiedrības aktīvus;

[..].”

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

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

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

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

[..].”

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

“[*CIR*] 1992 no 202. līdz 205. pantam minētās summas, kas atskaitāmas kā galīgi ar nodokļiem apliktie ienākumi, [..]atskaita līdz atlikušās peļņas summai, kura paliek pāri pēc 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 dalību Kapienu teritorijā dibinātās sabiedrībās, 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 nodokļiem apliekamo 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 šis 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 pāri pēc *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 apliekamo 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 tādi noteikumi kā [RDT sistēma], saskaņā ar kuru attiecīgās dividendes vispirms tiek pieskaitītas mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummai un pēc tam šīs saņemtās dividendes saskaņā ar [...] [CIR 1992] 205. panta 2. punktu tiek atskaitītas no mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummas (95% apmērā) tikai, ja mātes sabiedrībai ir ar nodokļiem apliekama peļņa, atbilst Direktīvas 90/435 [...] 4. pantam tiktāl, ciktāl šāds RDT atskaitījuma ierobežojums izraisa to, ka mātes sabiedrībai vēlākā nodokļu uzlikšanas laika posmā par izmaksātajām 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 posma 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, sākot no kuras sabiedrība var tikt uzskatīta par mātes sabiedrību un otra sabiedrība — par tās meitas sabiedrību Direktīvas 90/435 izpratnē.

- 21 Šajā sakarā ir jāpiebilst, ka iesniedzējtiesa nav norādījusi *Cobelfret* saņemto dividenžu izcelsmi un šīs sabiedrības procentuālo dalību sabiedrībās, kuras sadala dividendes.
- 22 *Cobelfret* Tiesā šajā sakarā norādīja, un Beļģijas valdība to nav apstrīdējusi, ka tā ir saņēmusi dividendes no savām meitas sabiedrībām, kuras ir dibinātas Apvienotajā Karalistē, un ka tās dalība šajās sabiedrībās 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 nolēmumu, 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 piemīt valstu tiesu prejudiciālā kārtā uzdotiem jautājumiem, var noraidīt tikai izņēmuma gadījumos, kad ir acīmredzami skaidrs, ka lūgtajai Kopienų 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 iesniedzējtiesas lūgtajai Kopienų tiesību interpretācijai nebūtu nekādas nozīmes šai tiesai, turklāt lūguma sniegt prejudiciālu

nolēmumu pieņemamību nav apstrīdējusi nedz *Cobelfret*, nedz Beļģijas valdība, nedz arī Eiropas Kopienu Komisija.

Par lietas būtību

- 26 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par, pirmkārt, Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta interpretāciju. Otrkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka ir nepieciešams zināt, vai šai tiesību normai var būt tieša iedarbība. Šie abi aspekti ir jāskata atsevišķi.

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

- 27 Uzdotot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts, ka mātes sabiedrības saņemtās dividendes tiek ietvertas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, lai vēlāk tiktu atskaitītas apmērā līdz 95 % tiktāl, ciktāl attiecīgajā nodokļu aplikšanas laika posmā, pēc tam, kad ir atskaitīta pārējā peļņa, kas ir atbrīvota no nodokļa, paliek pozitīvs peļņas atlikums.
- 28 Kā izriet no Direktīvas 90/435 trešā apsvēruma, tās mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir izbeigt dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbības nostādīšanu nelabvēlīgākā

stāvokli salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību un tādējādi atvieglot sabiedrību apvienošanas grupās Kopienu līmenī (skat. 2008. gada 3. aprīļa spriedumu lietā C-27/07 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Krājums, I-2067. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Lai nodrošinātu to, ka meitas sabiedrības, kuras juridiskā adrese atrodas vienā dalībvalstī, peļņas izdalīšana citā dalībvalstī reģistrētai mātes sabiedrībai būtu neitrāla no nodokļu viedokļa, Direktīvā 90/435 ir paredzēts novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu šādai peļņai, proti, novērst, ka sadalītajai peļņai vispirms tiek uzlikts nodoklis meitas sabiedrībā, un pēc tam — mātes sabiedrībā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, 24. un 27. punkts).
- 30 Šajā sakarā Direktīvas 90/435 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 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, 25. punkts).
- 31 Tiesa jau ir nospriedusi, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktā skaidri ir atļauts dalībvalstīm izvēlēties starp atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, kas attiecībā uz akcionāru, kurš gūst peļņu no dividendēm, ne vienmēr rada vienu un to pašu rezultātu (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 43. un 44. punkts).

- 32 No apsvērumiem, kurus Tiesai ir iesniegusi Beļģijas valdība, izriet, ka Beļģijas Karaliste ir izvēlējusies Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzēto sistēmu. Šī valdība uzskata, ka *RDT* atskaitījums garantē, ka no mātes sabiedrības netiek iekasēti nekādi nodokļi par dividendēm, ko tā saņem saistībā ar dalību meitas sabiedrībā.
- 33 Jānorāda, ka dalībvalsts, kura ir izvēlējusies Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā paredzēto sistēmu, pienākumam atturēties no nodokļa uzlikšanas peļņai, kuru mātes sabiedrība saņem tādēļ, ka tai ir asociēta meitas sabiedrība, nav paredzēti nekādi nosacījumi un šis pienākums ir noteikts, vienīgi ievērojot šī paša panta 2. un 3. punktā, kā arī šīs direktīvas 1. panta 2. punktā noteiktos priekšnoteikumus.
- 34 Minētās direktīvas 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā nav noteikts neviens nosacījums attiecībā uz citas ar nodokli apliekamas peļņas esamību, lai mātes sabiedrības saņemtajām dividendēm netiktu uzlikts nodoklis.
- 35 Taču *RDT* sistēmas, saskaņā ar kuru ir noteikts, ka mātes sabiedrības saņemtās dividendes tiek pievienotas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummai un pēc tam summa, kas atbilst 95 % no šīm dividendēm, tiek atskaitīta no šīs pamatsummas vienīgi tad, ja mātes sabiedrībai ir ar nodokli apliekama peļņa, rezultāts ir tāds, ka mātes sabiedrība šo priekšrocību var izmantot pilnībā vienīgi ar nosacījumu, ka tai attiecībā uz šiem citiem ar nodokli apliekamiem ienākumiem šajā pašā laika posmā nav negatīvs rezultāts.
- 36 Kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 23. punktā, dalībvalstis nevar vienpusēji ieviest tādus ierobežojošus pasākumus kā prasību, lai mātes sabiedrībai būtu ar nodokli

apliekama peļņa, un noteikt to par nosacījumu Direktīvā 90/435 paredzēto priekšrocību izmantošanai.

- 37 Turklāt, ja mātes sabiedrībai attiecīgajā nodokļu laika posmā nav bijusi cita ar nodokli apliekama peļņa, pamata lietā piemērotais tiesiskais režīms var samazināt mātes sabiedrības zaudējumus līdz saņemto dividendžu apmēram.
- 38 Šajā sakarā Beļģijas valdība piekrīt, ka *RDT* atskaitīšanas ierobežojumam ir ietekme uz mātes sabiedrības zaudējumiem. Tomēr šī valdība uzskata, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums nenosaka, ka šāda ietekme uz zaudējumiem būtu aizliegta.
- 39 Jānorāda, ka no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka principā Beļģijas nodokļu regulējums pieļauj pārcelt zaudējumus uz nākamajiem nodokļu gadiem. Līdz ar to mātes sabiedrības, kura var izmantot šādu pārcelšanu, zaudējumu samazināšana tās saņemto dividendžu apmērā ietekmē šīs sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummu nākamajā taksācijas periodā pēc tā, kura laikā tika saņemtas dividendes, ja peļņa ir lielāka par pārceļamajiem zaudējumiem. Pārceļamo zaudējumu samazināšanas rezultātā minētā ar nodokli apliekamā pamatsumma ir augstāka.
- 40 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 šī mātes sabiedrība var tikt netieši pakļauta nodoklim par šīm dividendēm nākamajos taksācijas periodos, kad tai ir pozitīvi rezultāti.

- 41 Šādas *RDT* atskaitījuma ierobežojuma sekas neatbilst nedz Direktīvas 90/435 redakcijai, nedz tās mērķiem un sistēmai.
- 42 Pirmkārt, pretēji tam, ko norāda Beļģijas valdība, no tā, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā ir izmantoti vārdi “atturas uzlikt nodokļus”, nevis darbības vārds “atbrīvo”, nevar secināt, ka tādējādi tiek pieļautas šādas *RDT* atskaitījuma ierobežojuma sekas attiecībā uz mātes sabiedrības zaudējumiem.
- 43 Kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 28. punktā, ne Direktīvas 90/435 sistēma, ne mērķi neliecina, ka ir nozīmīga atšķirība starp jēdzienu “atturēties no nodokļu uzlikšanas” un jēdzienu “atbrīvot no nodokļiem” attiecībā uz mātes sabiedrības iegūto peļņu, turklāt Tiesa izmanto gan jēdzienu “atbrīvojums no nodokļiem”, gan jēdzienu “attur[ēties] no nodokļu uzlikšanas” minētā 4. panta 1. punkta izpratnē (skat. it īpaši 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 53. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 44. un 102. punkts, kā arī spriedumu lietā *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, 44. punkts).
- 44 Otrkārt, Beļģijas valdība norāda, ka *RDT* sistēma atbilst Direktīvai 90/435, jo, pakļaujot dividendes, kuras ir saņemtas no Beļģijā dibinātām meitas sabiedrībām, un dividendes, kuras ir saņemtas no meitas sabiedrībām, 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* sistēma neļauj

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 dibinātas meitas sabiedrības, Beļģijas Karaliste vēlas izvairīties no tā, dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību, tas neattiecināms tādas 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 izvēlēta sistēma ir minētās direktīvas 4. panta 1. punkta otrajā ievilkumā paredzētā ieskaitīšanas sistēma, tā nevar pamatoties uz faktu, ka *RDT* atskaitījuma ierobežojums rada vismaz tādu pašu rezultātu 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 atgādināts 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 savā 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 alternatīvajām sistēmām, nevar atsaukties uz sekām vai ierobežojumiem, kas varētu izrietēt no otras sistēmas ieviešanas.
- 51 Ceturtkārt, jānorāda, ka Beļģijas valdības veiktās atsauces uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmēj sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai 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 Pretēji 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 dibinātas 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 pārvešanas un akciju maiņas darbībām, kuras veic sabiedrības no pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, piemēro noteikumus, kas saņēmējai sabiedrībai ļauj pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, kuriem vēl nav uzlikti pilnīgi visi nodokļi, dalībvalstij šie noteikumi ir jāattiecinā arī uz šādu pārvedamās sabiedrības zaudējumu pārņemšanu, ko veic saņēmējas sabiedrības pastāvīgi uzņēmumi, kas atrodas tās teritorijā. Līdz ar to šī panta saturs atšķiras no Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma satura. Turklāt tajā nav nevienas atsauces uz šo pēdējo minēto tiesību normu.

- 54 Beļģijas valdība nevar arī pamatoties uz to, ka ESAO izstrādātajā Paraugkonvencijā nav precīzu noteikumu par nosacījumiem atbrīvojuma režīma īstenošanai un līdz ar to tie ir jānosaka dalībvalstij.
- 55 Šajā sakarā pietiek norādīt, ka tāds Kopienų tiesību akts kā Direktīva 90/435 ir jāinterpretē Kopienų 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 Kopienų unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstis saglabā kompetenci noteikt kritērijus noslēdzot līgumu vai vienpusējā ceļā savu nodokļu pilnvaru sadalei, tostarp, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, veiktu vajadzīgos pasākumus šī 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 tā tas nav šajā gadījumā.
- 57 Ņemot 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 mātes sabiedrības saņemtās dividendes tiek ietvertas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, lai vēlāk tiktu atskaitītas apmērā līdz 95 % tiktāl, ciktāl attiecīgajā 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 tā nav transponējusi direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās vai arī ja tā 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 mātes sabiedrībai, nodokļu režīma nosacījumiem, kā arī tāpēc, ka šie nosacījumi un to piemērojamība nav precīzi izstrādāti, šī 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 pastāvīgas Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība izvēlēties no vairākiem iespējamiem līdzekļiem direktīvā paredzētā rezultāta sasniegšanai nenozīmē, 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 spīti izvēlei, 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 Tiktāl, 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 šī 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 Kopienų 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 lūgumu ierobežot sprieduma spēku laikā

- 66 Rakstveida apsvērumos Beļģijas valdība lūdz Tiesu gadījumā, ja tā Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu interpretētu tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā *RDT* sistēma, ierobežot sprieduma spēku laikā.
- 67 Sava lūguma pamatojumam minētā valdība atsauca uz tiesisko paļāvību, 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 šī sistēma tiktu atzīta par neatbilstošu Direktīvai 90/435.
- 68 No Tiesas pastāvīgas judikatūras izriet, ka Tiesa tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Kopieniu tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās drošības principu, var ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labā ticībā 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 nepieciešamībai izskatīt Beļģijas valdības argumentus attiecībā uz tiesisko paļāvību, pietiek konstatēt, kā to norāda ģenerāladvokāte savu secinājumu 36. punktā,

ka minētā valdība nav savos rakstveida vai mutvārdu apsvērumos 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 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 (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kāds ir apskatīts pamata lietā, kurā ir noteikts, ka mātes sabiedrības saņemtās dividendes tiek ietvertas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, lai vēlāk tiktu atskaitītas apmērā līdz 95 % tiktāl, ciktāl attiecīgajā nodokļu aplikšanas laika 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 tiesās.

[Paraksti]