



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2025. gada 13. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs – Direktīva 2011/96/ES – 1. panta 4. punkts – Krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas novēršana – 4. panta 1. punkts – Aizliegums aplikēt ar nodokli saņemto peļņu – Tieša iedarbība – Meitasuzņēmuma izmaksāto dividenžu iekļaušana mātesuzņēmuma nodokļu bāzē – Izmaksāto dividenžu atskaitīšana no mātesuzņēmuma nodokļa bāzes – Atskaitījuma ierobežošana – Pārskaitījuma režīms grupas ietvaros, kas ļauj nodot noteiktu sabiedrību gūto peļņu citām sabiedrībām

Lietā C-135/24

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) iesniegusi ar 2024. gada 29. janvāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2024. gada 20. februārī, tiesvedībā

John Cockerill SA

pret

État belge,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kumins [*A. Kumin*] (referents), tiesneši I. Ziemeles un S. Žervazoni [*S. Gervasoni*],

ģenerālvokāts: R. Norkus [*R. Norkus*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *John Cockerill SA* vārdā – *M. Possoz, avocat*, un *H. Vanhulle, advocaat*,

– Beļģijas valdības vārdā – *S. Baeyens, P. Cottin* un *C. Pochet*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Ferrand* un *W. Roels*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2015. gada 27. janvāra Direktīvu (ES) 2015/121 (OV 2015, L 21, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2011/96”), 1. panta 4. punktu un 4. pantu.
- 2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *John Cockerill SA* un *État belge* (Beļģijas valsts) par šīs sabiedrības nodokļu deklarāciju par 2020. taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2011/96 1. pantā paredzēts:

“1. Ikviens dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

- a) sadalītai peļņai, ko minētās dalībvalsts uzņēmēj sabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs;

[..].

2. Dalībvalstis nepiešķir šīs direktīvas sniegtās priekšrocības struktūrai vai struktūru virknēm, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā šīs direktīvas priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas.

Struktūra var ietvert vairākus posmus vai daļas.

3. Šā panta 2. punkta nolūkos struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par tādu, kas nav īsta, tiktāl, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.
4. Šī direktīva neaizliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, krāpšanos nodokļu jomā vai nodokļu ļaunprātīgu izmantošanu.”

4 Šīs direktīvas 4. panta 1. punktā noteikts:

“Ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma dalībvalsts un tā pastāvīgā uzņēmuma dalībvalsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

- a) atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, ja šāda peļņa nav atskaitāmi izdevumi meitasuzņēmumā, un uzliek nodokļus šādai peļņai, ja šāda peļņa ir atskaitāmi izdevumi; vai
- b) uzliek šādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam – 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 uzņēmēj sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmums atbilst 2. pantā minētajām definīcijām un atbilst 3. pantā noteiktajām prasībām.”

Beļģijas tiesības

- 5 Uz pamatlietu attiecas 1992. gada Ienākumu nodokļa kodeksa, redakcijā, kas bija spēkā 2020. taksācijas gadā (turpmāk tekstā – “1992. gada *CIR*”), normas.
- 6 Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkts Beļģijas tiesībās transponēts ar 1992. gada *CIR* 202. un nākamajiem pantiem. Beļģijas likumdevējs izvēlējies tā saukto “iekļaušanas un atskaitīšanas” metodi, atbilstoši kurai būtībā meitasuzņēmuma izmaksātās dividendes vispirms tiek iekļautas mātesuzņēmuma nodokļa bāzē un pēc tam atskaitītas no šīs bāzes kā “galīgi ar nodokli apliekami ienākumi” (turpmāk tekstā – “*RDT*”), ja izpildīti likumā paredzētie nosacījumi. Ja *RDT* ir lielāki par sabiedrības nodokļu bāzi, pārpalikumu var pārnest uz nākamajiem finanšu gadiem.
- 7 Turklāt 1992. gada *CIR* paredzēts “pārskaitījuma grupas iekšienē” režīms. Šis režīms ļauj Beļģijas sabiedrībām, kuras to izmanto, ar atsevišķiem nosacījumiem pārskaitīt visus savus ienākumus vai to daļu tās pašas grupas sabiedrībām, kurām tajā pašā taksācijas periodā varētu būt radušies zaudējumi. Sabiedrībai, kas veic pārskaitīšanu, pārskaitītā summa samazina taksācijas periodā gūto peļņu (1992. gada *CIR* 205/5. pants). Pārskaitītā summa tiek iekļauta sabiedrības, kas saņem pārskaitījumu, nodokļa bāzē (1992. gada *CIR* 185. panta 4. punkts).
- 8 Ierobežojums paredzēts 1992. gada *CIR* 207. panta astotajā daļā, kas formulēta šādi:
“Nevienu no 199.–206. pantā, 536. un 543. pantā paredzētajiem atskaitījumiem nevar veikt no 185. panta [4. punkta pirmajā daļā] minētā pārskaitījuma grupas iekšienē, kas iekļauts nodokļa bāzē.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 9 *John Cockerill* ir Beļģijas rezidente sabiedrība, kas maksā uzņēmumu ienākuma nodokli.
- 10 2019. gadā tā saņēma dividendes no dalības Beļģijā, citās Eiropas Savienības dalībvalstīs un trešās valstīs reģistrētos meitasuzņēmumos, no kurām daļa 96 302 105 EUR apmērā, pēc šīs sabiedrības domām, atbilst nosacījumiem, lai varētu izmantot *RDT* režīmu. Turklāt šajā pašā gadā sabiedrība saņēma pārskaitījumu grupas iekšienē 43 697 824,53 EUR, kas tika pieskaitīts tās nodokļa bāzei.

- 11 Tomēr 1992. gada *CIR* 207. panta astotajā daļā paredzētā atskaitīšanas ierobežojuma dēļ *John Cockerill* no savas ar nodokli apliekamās bāzes tomēr nevarēja atskaitīt visas saņemtās dividendes, kas atbilda *RDT* sistēmas piemērošanas nosacījumiem. Tāpēc tai tika pieprasīts samaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli 13 057 328,95 EUR par 2020. taksācijas gadu. Šī sabiedrība uzskata, ka tad, ja tā attiecīgajā finanšu gadā nebūtu saņēmusi nekādas dividendes, kas atbilstu nosacījumiem, lai varētu izmantot *RDT* režīmu, tās nodokļa bāze būtu bijusi negatīva, tāpēc tā nebūtu bijusi apliekama ar nodokli.
- 12 *John Cockerill* uzskata, ka šī situācija, kurā tai ir uzliekams nodoklis, lai gan tas tai nebūtu bijis uzliekams, ja tā nebūtu saņēmusi dividendes, ir pretrunā Direktīvai 2011/96. Tāpēc 2021. gada 20. aprīlī tā iesniedza sūdzību Beļģijas nodokļu administrācijā, lai apstrīdētu tai uzlikto nodokli. Tā kā šī sūdzība tika noraidīta, šī sabiedrība 2022. gada 5. decembrī cēla tāda paša satura prasību *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija), kas ir iesniedzējtiesa.
- 13 Šajā tiesā *John Cockerill* apgalvo, ka, tā kā 1992. gada *CIR* 207. panta astotā daļa neļauj kārtējā gada *RDT* atskaitīt no grupas ietvaros saņemtā pārskaitījuma, tā nesaņem nodokļu priekšrocības. Šī sabiedrība tajā saskata atšķirīgu attieksmi, kas ir pretrunā Direktīvai 2011/96, ja salīdzina situāciju, kādā ir sabiedrība, kura saņem dividendes, kas atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šo direktīvu, un situāciju, kādā ir cita sabiedrība, kura tās nesaņem (lai gan abas ir saņēmušas to pašu pārskaitījumu grupas iekšienē).
- 14 Beļģijas valsts savukārt uzsver, ka pārskaitījuma grupas iekšienē režīma jēga ir nodrošināt taisnīgu peļņas un zaudējumu, kas radušies sabiedrību grupas ietvaros, kompensāciju. Tādējādi 1992. gada *CIR* 207. panta astotās daļas mērķis esot ierobežot interesi veikt pārskaitījumu, kas pārsniedz sabiedrības, kura saņem pārskaitījumu, nodokļu zaudējumus, un tādējādi novērst jebkādu vēlmi ļaunprātīgi izmantot šo režīmu, neitralizējot priekšrocības, kas rastas no pārāk liela pārskaitījuma grupas ietvaros. Katrā ziņā *RDT*, ko nevar atskaitīt saskaņā ar šo tiesību normu, esot pārnesami uz nākamajiem finanšu gadiem.
- 15 Šaubīdamās par valsts tiesību aktu saderību ar Direktīvu 2011/96, *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai Direktīvas [2011/96] 4. pantam ir tieša iedarbība, un vai tas kopsakarā ar citiem Savienības tiesību avotiem jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus:
 - i) ar kuriem ieviests nodokļu konsolidācijas režīms (pārskaitījums grupas iekšienē), kas ļauj sabiedrību grupām ar atsevišķiem nosacījumiem visus ar nodokļiem apliekamos ienākumus vai daļu ar nodokļiem apliekamo ienākumu, kurus guvuši atsevišķi meitasuzņēmumi, pārskaitīt citiem meitasuzņēmumiem, kuriem radušies zaudējumi attiecīgajā nodokļa iekasēšanas gadā (pārskaitījums grupas iekšienē), bet
 - ii) ar kuriem šī priekšrocība saņemto dividenžu apmērā ir liegta sabiedrībām, kam radušies zaudējumi un kas atbilst nosacījumiem atbrīvojuma saņemšanai saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem transponēta Direktīva [2011/96]?
 - 2) Vai šie dalībvalsts tiesību akti var ietilpt Direktīvas [2011/96] 1. panta 4. punkta – kurā precizēts, ka [ši direktīva] “neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumus paredzētus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu”, – piemērošanas jomā?”

Par pieņemamību

- 16 Beļģijas valdība apstrīd lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību.
- 17 Vispirms tā apgalvo, ka šajā lūgumā nav pietiekamas informācijas par pamatlietas faktiem un atbilstošajām valsts tiesību normām.
- 18 Turpinājumā, ciktāl iesniedzējtiesa pirmajā jautājumā atsaucas uz “sabiedrībām ar zaudējumiem”, Beļģijas valdība apgalvo, ka šajā gadījumā nekādi nav runas par zaudējumiem, jo *John Cockerill* ienākumi pamatlietā aplūkotajā taksācijas gadā ir pozitīvi. Tādējādi lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu esot tikai hipotētisks.
- 19 Visbeidzot – *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Beļģija) jau esot lēmusi par veidu, kādā 1992. gada CIR 207. panta astotajā daļā paredzētais atskaitīšanas aizliegums jāinterpretē, ņemot vērā Direktīvu 2011/96, tādējādi iesniedzējtiesas rīcībā esot visa nepieciešamā informācija, lai izvērtētu konkrētos juridiskos faktus un lemtu pēc būtības.
- 20 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu ieviestajā sadarbībā starp Tiesu un valstu tiesām tikai valsts tiesai, kura izskata lietu un kura ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums nepieciešams tās sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu nozīmīgums. Tāpēc Tiesai principā jāsniedz nolēmums, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju vai spēkā esamības vērtējumu (spriedums, 2024. gada 28. novembris, *ENGIE Deutschland*, C-293/23, EU:C:2024:992, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 No tā izriet, ka uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju vai spēkā esamības vērtējumu, ko valsts tiesa uzdevusi atbilstoši pašas noteiktajam tiesiskajam regulējumam un faktiskajiem apstākļiem, kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas nozīmīguma prezumpcija. Atteikties lemt par valsts tiesas lūgumu Tiesa var tikai tad, ja ir acīmredzams, ka Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2024. gada 28. novembris, *ENGIE Deutschland*, C-293/23, EU:C:2024:992, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 22 Šajā gadījumā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ietver norādes par pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, kas, lai gan izklāstīti ierobežotā apmērā, tomēr ir pietiekami, lai būtu iespējams saprast uzdoto jautājumu tvērumu un to nozīmīgumu šīs lietas atrisināšanai, kā arī lai dotu Tiesai iespēju sniegt lietderīgas atbildes, vienlaikus dodot dalībvalstu valdībām, kā arī pārējām ieinteresētajām personām iespēju iesniegt apsvērumus atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantam.
- 23 Konkrētāk, runājot par pirmo jautājumu, Tiesai nav jāpārbauda faktiskā pieņēmuma, uz kuru balstīts šis jautājums, pareizība, un katrā ziņā nešķiet, ka minētais jautājums būtu acīmredzami hipotētisks, ņemot vērā iesniedzējtiesas aprakstīto pamatlietas priekšmetu.
- 24 Visbeidzot, lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību nevar apšaubīt, ņemot vērā iespējamo atbilstošo *Cour de cassation* judikatūru. Pat pieņemot, ka pastāv valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru pēdējās minētās tiesas sniegtie juridiskie vērtējumi ir saistoši iesniedzējtiesai, šāda tiesību norma nevar tai liegt iespēju vērsties Tiesā ar jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju saistībā ar šādiem vērtējumiem. Valsts tiesai jābūt iespējai brīvi uzdot Tiesai to

interesējošos jautājumus, ja tā uzskata, ka vērtējums tiesību jautājumos, ko veikusi augstākas instances tiesa, varētu tai likt pieņemt Savienības tiesībām neatbilstošu spriedumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 15. janvāris, *Križan* u.c., C-416/10, EU:C:2013:8, 68. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 25 No tā izriet, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 26 Ar abiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka dividendes, ko mātesuzņēmums saņēmis no meitasuzņēmuma, vispirms jāiekļauj pirmā minētā uzņēmuma nodokļa bāzē un pēc tam var tikt atskaitītas, bet tas nav piemērojams ar nodokli apliekamajā bāzē iekļautai pārskaitījuma grupas ietvaros summai, un apstiprinošas atbildes gadījumā – vai minētās direktīvas 1. panta 4. punktā tomēr ir atļauts šāds tiesiskais regulējums.
- 27 Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punktā paredzēts, ka gadījumā, ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums saņem sadalīto peļņu tāpēc, ka mātesuzņēmums apvienojas ar meitasuzņēmumu, tad, ja vien meitasuzņēmumu nelikvidē, mātesuzņēmuma valsts un tā pastāvīgā uzņēmuma valsts vai nu “atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, ja šāda peļņa nav atskaitāmi izdevumi meitasuzņēmumā [...]”, vai arī “uzliek šādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam – 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 uzņēmēj sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmums atbilst [šīs direktīvas] 2. pantā minētajām definīcijām un atbilst [tās] 3. pantā noteiktajām prasībām”.
- 28 Tādējādi Direktīvā 2011/96 dalībvalstīm ir skaidri atstāta izvēle starp atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa atskaitīšanas sistēmu, kas attiecīgi ir paredzētas tās 4. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 20. oktobris, *Allianz Benelux*, C-295/21, EU:C:2022:812, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Saskaņā ar Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem Beļģijas Karaliste ir izvēlējusies Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma no nodokļa sistēmu. Tāpēc uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ņemot vērā tikai šo normu.
- 30 Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais pienākums nav saistīts ne ar vienu nosacījumu, un tas ir izteikts, vienīgi ievērojot šī paša panta 2.–5. punktā, kā arī šīs direktīvas 1. panta 2.–4. punktā paredzētos nosacījumus (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Tādējādi dalībvalstīm nav tiesību minētās direktīvas 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās priekšrocības izmantošanu pakļaut citiem nosacījumiem kā vien tiem, kas paredzēti šajā normā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 32 Šajā kontekstā no Tiesas judikatūras izriet, ka Direktīvas 2011/96 mērķis ir nodrošināt nodokļu neitralitāti attiecībā uz to, ka meitasuzņēmums, kas atrodas vienā dalībvalstī, sadala peļņu mātesuzņēmumam, kurš reģistrēts citā dalībvalstī (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Lai nodrošinātu, ka meitasuzņēmuma, kas iedibināts vienā dalībvalstī, peļņas sadalīšana citā dalībvalstī iedibinātam mātesuzņēmumam būtu neitrāla no nodokļu viedokļa, Direktīvā 2011/96, it īpaši ar tās 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumu, paredzēts novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu šādai peļņai, proti, novērst, ka nodoklis par sadalīto peļņu vispirms tiek uzlikts meitasuzņēmumam un pēc tam – mātesuzņēmumam (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Tādējādi Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm aizliegts uzlikt nodokļus mātesuzņēmumam par meitasuzņēmuma sadalīto peļņu, nenošķirot, vai mātesuzņēmuma nodokļa iekasējamības gadījums ir šīs peļņas saņemšana vai pārdale. Šāds aizliegums attiecas arī uz valsts tiesisko regulējumu, kas, lai gan ar to netiek apliktas ar nodokli mātesuzņēmuma saņemtās dividendes kā tādas, var izraisīt to, ka mātesuzņēmumam netieši tiek uzlikts nodoklis par šīm dividendēm (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Šāds tiesiskais regulējums nav saderīgs ne ar Direktīvas 2011/96 formulējumu, ne ar tās mērķiem un sistēmu, jo tas neļauj pilnībā sasniegt ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas mērķi, kas paredzēts šīs direktīvas 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Šajā gadījumā, kā izriet no šī sprieduma 6. punkta, Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts Beļģijas tiesībās ir transponēts ar 1992. gada CIR 202. un nākamajiem pantiem. Būtībā šajās tiesību normās paredzēta tā sauktā “iekļaušanas un atskaitīšanas” sistēma, saskaņā ar kuru, pirmkārt, mātesuzņēmuma saņemtās dividendes tiek iekļautas tās ar nodokli apliekamajā bāzē un pēc tam šīs dividendes tiek atskaitītas no šīs bāzes kā *RDT*, ja mātesuzņēmums turpina gūt ar nodokli apliekamu peļņu pēc tam, kad ir atskaitīti zaudējumi un cita no nodokļa atbrīvota peļņa. Ja *RDT* ir lielāki par attiecīgās sabiedrības nodokļu bāzi, pārpalikumu var pārnest uz nākamajiem finanšu gadiem.
- 37 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka “pārskaitījuma grupas iekšienē” režīms ar zināmiem nosacījumiem ļauj Beļģijas sabiedrībām, kas saņem dividendes, nodot visu savu peļņu vai tās daļu tās pašas grupas sabiedrībām, kurām tajā pašā taksācijas periodā būtu radušies zaudējumi, pārskaitīto summu iekļaujot sabiedrības, kas gūst labumu no nodošanas, nodokļa bāzē.
- 38 To paturot prātā, 1992. gada CIR 207. panta astotajā daļā paredzēts, ka nekādus atskaitījumus, tostarp *RDT* atskaitīšanu, nevar veikt no pārskaitījuma grupas ietvaros summas, kas ir iekļauta sabiedrības, kura gūst labumu no šī pārskaitījuma, nodokļa bāzē.
- 39 *John Cockerill* būtībā apgalvo, ka 1992. gada CIR 207. panta astotajā daļā paredzētā aizlieguma piemērošana izraisa tās saņemto dividenžu netiešu aplikšanu ar nodokli, lai gan tās atbilst nosacījumiem, lai tiktu atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

- 40 Šajā ziņā, runājot par iespējamu netiešu dividenžu aplikšanu ar nodokli, kura, kā atgādināts šī sprieduma 34. punktā, būtu pretrunā minētajam 4. panta 1. punkta a) apakšpunktam, jāsalīdzina tāda situācija kā pamatlietā aplūkotā, kurā tādām mātesuzņēmumam kā *John Cockerill*, veicot nodokļu atskaitījumu, bija jāievēro 1992. gada *CIR* 207. panta astotajā daļā paredzētais aizliegums, ar situāciju, kurā attiecīgā dalībvalsts ieviesusi vienkāršu atbrīvojuma no nodokļa sistēmu, kas paredz dividenžu izslēgšanu no šīs sabiedrības nodokļa bāzes (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 20. oktobris, *Allianz Benelux*, C-295/21, EU:C:2022:812, 42.–44. punkts).
- 41 Kā rakstveida apsvērumos apgalvo Eiropas Komisija, šķiet, ka Beļģijas *RDT* sistēmas, kāda tā bija spēkā pamatlietā aplūkotajā taksācijas gadā, kombinācijas ar pārveduma grupas iekšienē režīmu sekas ir tādas, ka to dividenžu saņemšana, kuras jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu, var izraisīt lielāku nodokļu uzlikšanu mātesuzņēmumam, kurš saņemis pārskaitījumu grupas ietvaros, nekā tas būtu bijis, ja tas nebūtu saņemis šādas dividendes vai ja šīs dividendes būtu vienkārši izslēgtas no tā nodokļa bāzes.
- 42 Ja tas tā ir, un tas jāpārbauda iesniedzējtiesai, dividenžu saņemšana mātesuzņēmumam nav nodokļu ziņā neitrāla, pretēji Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta mērķim (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 46. punkts).
- 43 Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka pārskaitījuma režīms grupas iekšienē saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir brīvprātīgs mehānisms vai ka *RDT*, ko nevar izmantot attiecīgajā gadā, var pārcelt uz nākamo gadu.
- 44 Proti, pirmkārt, veids, kādā Beļģijas likumdevējs īstenojis Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma režīmu, noteikti nozīmē mijiedarbību starp dividendēm un citiem ar nodokli aplikamās bāzes elementiem, piemēram, pārvedumu grupas ietvaros, tomēr šādas mijiedarbības sekām jāatbilst Direktīvai 2011/96 (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 49. punkts).
- 45 Otrkārt, lai gan ir taisnība, ka *RDT*, ko nav bijis iespējams izmantot attiecīgajā gadā, piemērojot 1992. gada *CIR* 207. panta astotajā daļā paredzēto atskaitīšanas aizliegumu, var pārnest uz nākamo taksācijas gadu, tomēr dividenžu saņemšana, piemērojot tādu nodokļu režīmu kā pamatlietā, noteiktās situācijās var izraisīt lielāku nodokļu uzlikšanu mātesuzņēmumam nekā tad, ja šādas dividendes būtu izslēgtas no tā nodokļa bāzes. Tā kā var tikt ietekmēts mātesuzņēmuma nodokļu slogs, jāatzīmē, ka tādējādi šis uzņēmums tiek netieši aplikts ar nodokli attiecībā uz dividendēm, kuras tas saņem no meitasuzņēmuma (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 53. punkts).
- 46 Attiecībā uz jautājumu, vai šāds nodokļu režīms tomēr var tikt atļauts saskaņā ar Direktīvas 2011/96 1. panta 4. punktu, jāatgādina, ka saskaņā ar šo tiesību normu šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai līgumos ietvertus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai ļaunprātīgu izmantošanu.
- 47 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet – lai valsts tiesisko regulējumu varētu uzskatīt par tādu, kura mērķis ir novērst krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, tā konkrētajam mērķim jābūt novērst rīcību, ar ko tiek izveidoti pilnīgi fiktīvi mehānismi, kuriem nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kuru mērķis ir nepamatoti saņemt nodokļu priekšrocību. Savukārt vispārējs

pieņemums par krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu nevar attaisnot nodokļu pasākumu, kas apdraud direktīvas mērķus (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2018. gada 14. jūnijs, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, 43. un 44. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 48 Šajā gadījumā nekas neliecina par to, ka 1992. gada *CIR* 207. panta astotajā daļā paredzētais atskaitīšanas aizliegums būtu īpaši paredzēts tādēļ, lai no nodokļu priekšrocības saņemšanas izslēgtu pilnīgi fiktīvus mehānismus, kuru mērķis būtu nepamatoti gūt no tās labumu. Gluži pretēji, šķiet, ka šī tiesību norma vispārīgi izslēdz *RDT* attiecināšanu uz pārskaitījumu grupas iekšienē neatkarīgi no tā, vai pastāv ļaunprātīga izmantošana nodokļu jomā.
- 49 Tādējādi Direktīvas 2011/96 1. panta 4. punktā nav atļauts dalībvalstij piemērot tādu valsts tiesību normu kā 1992. gada *CIR* 207. panta astotā daļa, ciktāl tā pārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai ļaunprātīgu izmantošanu.
- 50 Ciktāl Beļģijas valdība rakstveida apsvērumos turklāt atsaucas uz Direktīvas 2011/96 1. panta 2. punktu, jānorāda, ka saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstis nepiešķir šīs direktīvas priekšrocības struktūrai vai struktūru virknei, kuras nav autentiskas, jo tās ir izveidotas, lai galvenokārt vai saskaņā ar kādu no galvenajiem mērķiem iegūtu nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā minētās direktīvas priekšmetam vai mērķim, ņemot vērā visus atbilstošos faktus un apstākļus.
- 51 Šajā ziņā pietiek ar norādi, ka šajā gadījumā Beļģijas valdība neapgalvo, ka darījums, kurā *John Cockerill* saņēmusi dividendes, kas var tikt atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ietilpst šādā struktūrā. Turklāt ne no viena no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka tas tā būtu bijis.
- 52 Visbeidzot, ja pēc šī sprieduma 40. punktā minētā salīdzinājuma veikšanas iesniedzējtiesa secinātu, ka šajā gadījumā tas, ka *John Cockerill* saņēma dividendes, nodokļu ziņā nav neitrāli, attiecībā uz šāda secinājuma sekām jānorāda, ka, pirmkārt, saskaņā ar pārākuma principu valsts tiesai, kurai atbilstoši savai kompetencei jāpiemēro Savienības tiesību normas, ir pienākums nodrošināt to pilnīgu iedarbību, vajadzības gadījumā pēc savas iniciatīvas nepiemērojot tām pretrunā esošu, pat vēlāk pieņemtu valsts tiesību normu, un nav pienākuma lūgt vai sagaidīt, kad tā tiks atcelta likumdošanas ceļā vai izmantojot kādu citu konstitūcijā paredzētu metodi (spriedums, 2019. gada 24. jūnijs, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir tieša iedarbība (pēc analogijas skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 63.–65. punkts).
- 54 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka Direktīvas 2011/96 1. panta 4. punkts un 4. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka dividendes, ko mātesuzņēmums saņēmis no meitasuzņēmuma, vispirms jāiekļauj pirmā minētā uzņēmuma nodokļa bāzē un pēc tam var tikt atskaitītas, bet tas nav piemērojams ar nodokli apliekamajā bāzē iekļautai pārskaitījuma grupas ietvaros summai.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 55 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2015. gada 27. janvāra Direktīvu (ES) 2015/121, 1. panta 4. punkts un 4. panta 1. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka dividendes, ko mātesuzņēmums saņēmis no meitasuzņēmuma, vispirms jāiekļauj pirmā minētā uzņēmuma nodokļa bāzē un pēc tam var tikt atskaitītas, bet tas nav piemērojams ar nodokli apliekamajā bāzē iekļautai pārskaitījuma grupas ietvaros summai.

[Paraksti]