

Lieta C-27/07

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

pret

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

(Conseil d'État (Francija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – Direkt?va 90/435/EEK – M?tes sabiedr?bas ien?kumi, kuriem ir uzliedzams nodoklis – Neiesp?jam?ba atskait?t izmaksas un izdevumus, kas attiecas uz dal?bu meitas sabiedr?b? – Min?to izdevumu summas vienota noteikšana – Limits 5 % apm?r? no meitas sabiedr?bas sadal?t?s pe??as – Nodok?a atlaides iek?aušana

Sprieduma kopsavilkums

Ties?bu aktu tuvin?šana – Kop?js nodok?u rež?ms, kas piem?rojams daž?du dal?bvalstu m?tes sabiedr?b?m un meitas sabiedr?b?m – Direkt?va 90/435

(Padomes Direkt?vas 90/435 4. panta 2. punkts)

J?dziens “meitas sabiedr?bas sadal?t? pe??a” Direkt?vas 90/435 par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tes uz??mumiem un meitas uz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s, 4. panta 2. punkta p?d?j? teikuma izpratn? ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, kas min?taj? pe??? iek?auj nodok?a atlaides, kas ir pieš?irtas, lai kompens?tu nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, kas m?tes sabiedr?bai ir uzlikts meitas sabiedr?bas dal?bvalst?.

Pirmk?rt, Direkt?vas 4. panta 2. punkta redakcijai nav pretrun? nodok?a atlaižu iek?aušana vienot? apm?ra vad?bas izmaks?s, kas attiecas uz m?tes sabiedr?bas dal?bu meitas sabiedr?b?. Nodok?a atlaižu iek?aušana vienot? apm?ra vad?bas izmaks?s, kas attiecas uz dal?bu Direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?, nodrošina, ka m?tes sabiedr?ba sa?em re?lo izmaks?to pe??u un ka tai tiek piem?rota 5 % likme. Otrk?rt, min?to atlaižu m?r?is ir izvair?ties no nodok?u dubultas juridisk?s uzlikšanas dividend?m, ko meitas sabiedr?ba izmaks? savai m?tes sabiedr?bai. L?dz ar to nodok?a atlaižu, kas pieš?irtas m?tes sabiedr?bai, ?emšana v?r?, apr??inot izmaksu un izdevumu da?u, kas attiecas uz dal?bu meitas uz??mum?, ?auj atspogu?ot t?s sadal?t?s pe??as apm?ru un apm?ru, kas ir l?dzv?rt?gs šaj? sakar? re?li sa?emtajai m?tes sabiedr?bas summai, neitraliz?jot m?tes sabiedr?bas maks?to nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? meitas sabiedr?bas dal?bvalst?. T?d?j?di nodok?a atlaižu iek?aušana vienot? apm?ra vad?bas izmaks?s, kas attiecas uz dal?bu Direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?, atbilst ar? m?r?im nodrošin?t meitas sabiedr?bas pe??as p?rrobežu izmaks?šanas savai cit? dal?bvalst? re?istr?tai m?tes sabiedr?bai nodok?u neitralit?ti.

Direkt?vas izveidot?s sist?mas ietvaros, ja m?tes sabiedr?bai pieder vismaz 25 % no cit? dal?bvalst? re?istr?tas meitas sabiedr?bas kapit?la da??m, nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? princip? ir aizliegts saska?? ar Direkt?vas 5. panta 1. punktu. Dažas dal?bvalstis tom?r var piem?rot š?dus nodok?a ietur?jumus p?rejas period?, kas t?m ir noteikts saska?? ar Direkt?vas 5. panta 2.–4. punktu. Direkt?va neliek dal?bvalstij paredz?t iesp?ju atskait?t no maks?jam? nodok?a š?dus nodok?a ietur?jumus, ja š? dal?bvalsts saska?? ar Direkt?vas 4.

panta 1. punktu ir izvēlējies piemērot atbrīvojuma sistēmu. Šajā kontekstā dalībvalstij, kas ir izvēlējies piemērot atbrīvojuma sistēmu, nevar pārmest, ka tās kompensācija meitas sabiedrības dalībvalsts samaksāto nodokļa ieturējumu ienkumogšanas 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. Turklāt Direktīvas 4. panta 2. punkts ļauj dalībvalstij noteikt neatskaitāmas vadības izmaksas vienotā veidā, nepārsniedzot 5 % no meitas sabiedrības sadalītās peļņas, neizšķirot, vai šīs 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 ieturto nodokli. Līdz ar to, kad dalībvalsts ir izvēlējies ieviest Direktīvas 4. panta 2. punktu paredzēto iespēju, iekļaujot nodokļa atlaides sadalītās peļņas summā, kurai tiek piemērota 5 % likme, tai nevar pārmest, ka tā neizšķirot, vai nodokļa atlaides ir atskaitāmas no maksājamo nodokļu.

(sal. ar 36.–40., 42.–46. un 50. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 3. aprīlis (*)

Sabiedrību ienkuma nodoklis – Direktīva 90/435/EEK – Mātes sabiedrības ienkumi, kuriem ir uzliedams nodoklis – Neiespējamība atskaitīt izmaksas un izdevumus, kas attiecas uz dalību meitas sabiedrībā – Minēto izdevumu summas vienota noteikšana – Limits 5 % apmērā no meitas sabiedrības sadalītās peļņas – Nodokļa atlaides iekļaušana

Lieta C-27/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar līgumu, 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*],

ģenerālvadoklītē E. Šārpstone [*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* vērā – I. Mersjē [*Y. Mercier*] un A. Žerardēns [*A. Gerardin*], advokāti,
- Francijas valdības vērā – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un H. K. Grasijs [*J.-Ch. Gracia*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Eiropas Kopienu Komisijas vērā – R. Liļs [*R. Lya*] un Ž. P. Kepenss [*J.-P. Keppenne*], pārstāvji,

noklausījusies enerģētiskās secinājumu 2008. gada 24. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1. Līgums sniegt prejudiciālo jautājumu attiecas uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem 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 līgums tika iesniegts sakarā ar prāvu starp *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (turpmāk tekstā – “*BFCM*”) un ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministru.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3. Direktīvas 4. pants ir paredzēts:

“1. Ja mētesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tādā gadījumā, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums, tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mētesuzņēmuma valsts vai nu:

- atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai
- uzliek šādai peļņai nodokļus saskaņā ar 5. panta paredzētajiem ierobežojumiem tādā apjomā, kas nepārsniedz attiecīgā nodokļa summu dalībvalstī, ņemot mētesuzņēmumam no maksājams 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 mētesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumu, 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 noteikt [vienotā] summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas.

[..]”

4 Direktīvas 5. panta redakcija ir šāda:

“1. Peņģu, ko meitasuzņēmums ir sadalījis mētesuzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitasuzņēmuma kapitāla, atbrīvo no tiešā peņģas nodokļa [nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietē].

2. Neatkarīgi no 1. punkta Grieģijas Republika, ja tē neiekasē uzņēmumu ienākumu nodokli no sadalģtas peņģas, var uzlikt tiešo peņģas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietē] peņģai, ko sadala citu dalģbvalstu mētesuzņēmumiem. [..]

3. Neatkarīgi no 1. punkta Vģcijas Federatģv Republika, ja tē sadalģtai peņģai uzliek uzņēmumu ienākumu nodokli ar likmi, kas ir vismaz par 11 punktiem mazģka par likmi, ko piemģro ieturģtai peņģai, un vģlkais lģdz 1996. gada vidum, kompensģcijai var uzlikt tiešo peņģas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietē] 5 % apmģrē no peņģas, ko sadala tģs meitasuzņēmumi.

4. Neatkarīgi no 1. punkta Portugģles Republika tiešo peņģas nodokli [nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietē] var uzlikt peņģai, ko meitasuzņēmumi sadala citu dalģbvalstu mētesuzņēmumiem, ilgģkais astģus gadus kopģ dienas, kad stģjusies spģkē šē direktģva.

[..]”

5 Direktīvas 7. pantē ir precizģts:

“1. Termins “tieģšais peņģas nodoklis” [nodokļa ieturģjums ienākumu gēšanas vietē] šajē direktģvē neattiecas uz uzņēmumu ienākumu nodokļa priekģmaksģm vai iepriekģģju samaksu (*précompte*) meitasuzņēmuma dalģbvalstij, kas notiek saģstģbē ar peņģas sadalģģšanu tē mētesuzņēmumam.

2. Šē direktģva neliedz piemģrot valstu noteikumus vai starptautiskos lģgumos ietvertus noteikumus, kas paredzģti, lai novģrstu vai samazinģtu divģkģrģģu nodokģu uzliģģšanu dividendģm, jo ģpaģģ noteikumus, kas attiecas uz to, kē dividenģģu saģģmģjiem maksģt nodokģu kredģtus [saģemt nodokģu atlaides].”

Valsts tiesiskais regulģjums

6 Dividenģģu, kas ir izmaksģtas Francijē reģistrģtģm mģtes sabiedrģbģm, aplikģģanu ar nodokli regulē Vispģrģģ nodokģu kodeksa (turpmģk tekstē – “VNK”) 216. pantē, kurģ redakcijē, kas ir piemģrojama pamata lietas faktiskajiem apstģkģjiem, ir paredzģts:

“1. Tģro peņģu no dalģbas citē sabiedrģbē, kas ģauj piemģrot mģtes sabiedrģbu reģģmu un kas minģta 145. pantē, un kuru finanģģu gada laikē ir guvusi mģtes sabiedrģba, var atskaitģt no mģtes sabiedrģbas kopģģģs tģrģs peņģas pģc tam, kad no tģs ir atskaitģta atbilstoģģ izmaksu un izdevumu daģa.

Izmaksu un izdevumu daģa, kas aprakstģta pirmajē daģģ, ir vienotē veidē fiksģta 5 % apmģrē no kopģģģs peņģas no dalģbas citē sabiedrģbē, ieskaitot nodokģa atlaidi. Tomģr šē daģa nedrģkst katrē taksģcijas periodē pģrsniegt visa veida izmaksu un izdevumu summu, ko mģtes sabiedrģba ir uzrģdģģusi šajē paģģ laika periodē.”

7 VNK 145. pantē redakcijē, kas ir piemģrojama pamata lietas faktiskajiem apstģkģjiem, ir

precizēts, ka mētes sabiedrību režīms ir cita starpā piemērojams sabiedrībām, kurām piemērojama parastā sabiedrību ienākuma nodokļa likme un kurām pieder vismaz 5 % no citas sabiedrības daļēm.

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 atlaidei par Francijā gūto peļņu [...] vai arī nodokļa atlaidei par peļņu, kuru ņirvalstīs 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 mētes 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 mētes sabiedrības veiktu dividendu izmaksēšanu saviem akcionāriem ir piemērojams *précompte mobilier* [nodoklis ienākumiem no kustamā īpašuma], kas paredzēts VNK 223.e pantā, nodokļa atlaides, kuras ir saistītas ar dividendām, kas saņemtas ilgākais pirms pieciem gadiem, ir atskaitāmas no *précompte mobilier*. Turklāt, atbilstoši *Conseil d'État* minētajam, piemērojot kōdu Ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrijas instrukciju, šīs nodokļa atlaides ir arī atskaitāmas no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, mētes sabiedrībai izmaksājot dividendes personām, kuru fiskālā rezidence vai juridiskā adrese nav Francijā.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

11 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, piemērojot mētes sabiedrību režīmu, kas ir paredzēts VNK 216. pantā, *BFCM* no savas kopējās tērs peļņas atskaitēja dividendes, ko tai izmaksāja tās meitas sabiedrības, bet savā nodokļa bāzē tē iekļāva daļu no izmaksām un izdevumiem, kas aprēķināta atbilstoši minētajam pantam.

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

13 Šajā sakarā tē apgalvo, ka minētās instrukcijas ir pretrunā Direktīvas 4. pantam, jo izmaksu un izdevumu daļē, kas vienotē veidē ir noteikta 5 % apmērē no kopējās peļņas no dalības citē sabiedrībē, tiek iekļāuta nodokļa atlaide, kas piešķirta, piemērojot nodokļu konvencijas, ko Francijas Republika ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm, bet Direktīvē paredzēts, ka izmaksu, kas nav atskaitāmas no mētes sabiedrības ar nodokli apliekamē ienākuma, apmērs, kad tas tiek noteikts vienotē veidē, nedrēkst pērsniegt 5 % no meitas uzņēmuma sadalītās peļņas.

14 Šaj? sakar? *Conseil d'État* jaut?, vai izmaksu un izdevumu da?as, kas ir vienot? veid? noteikta 5 % apm?r? no pe??as no dal?bas cit? sabiedr?b?, ieskaitot nodok?a atlaidi, iek?aušana m?tes sabiedr?bas aplikamaj? ien?kum? ir uzskat?ma par 5 % no sadal?t?s pe??as robežas, kuru at?auj Direkt?vas 4. panta 2. punkts, p?rsniegšanu un vai t? var ietekm?t pe??as p?rrobežu sadal?šanas neitralit?ti, un vai t? ir maks?jums, kura vien?gais m?r?is ir da??ji samazin?t nodok?a atlaidi, kas ir pieš?irta m?tes sabiedr?bai sakar? ar dividenžu izmaks?šanu, un t?d?? uz to attiecas visi noteikumi par nodok?a atlaides pieš?iršanu dividenžu sa??m?jiem, kuru m?r?is t?d??di ir nodok?u dubult?s uzlikšanas mazin?šana.

15 Attiec?b? uz to *Conseil d'État*, pirmk?rt, atsaucas uz 2003. gada 25. septembra spriedumu liet? C?58/01 *Océ van der Grinten (Recueil, I?9809. lpp.)*, kur? Tiesa nosprieda, ka nodok?a atlaide ir finanšu instruments, kura m?r?is ir nov?rst nodok?u dubulto ekonomisko uzlikšanu pe??ai, kas ir sadal?ta dividend?s, nevis pe??ai no v?rtspap?riem.

16 Otrk?rt, *Conseil d'État* preciz?, ka 5 % no [meitas sabiedr?bas] sadal?t?s t?r?s pe??as un nodok?a atlaides iek?aušana m?tes sabiedr?bas aplikamaj? ien?kum? k? da?a no izmaks?m un izdevumiem nost?da m?tes sabiedr?bu t?d? st?vokl?, k?d? t? atrastos, ja nepast?v?tu nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?. Tom?r tas t? ir tikai tad, ja nodok?a atlaide var tikt piln?b? atskait?ta no m?tes sabiedr?bas maks?jama nodok?a.

17 Valsts Padome apgalvo, ka no VNK 146. panta 2. punkta redakcij?, kas ir piem?rojama pamata lietas faktiskajiem apst?k?jiem, un administrat?v?s prakses, kuru preciz? instrukcija Nr. 4K?1121, izriet, ka nodok?a atlaides, kas ir pieš?irtas sakar? ar dividend?m, ko cit? dal?bvalst? re?istr?ta meitas sabiedr?ba ir izmaks?jusi savai m?tes sabiedr?bai, var tikt atskait?tas no m?tes sabiedr?bas maks?jam? nodok?a tikai t?d? gad?jum?, ja š?s dividendes n?kamo piecu gadu laik? tiek izmaks?tas akcion?riem. Š?d? gad?jum? 5 % no nodok?a atlaides iek?aušana m?tes sabiedr?bas aplikamaj? ien?kum? neietekm? pe??as p?rrobežu sadal?šanas nodok?u neitralit?ti.

18 Turpret? *Conseil d'État* apgalvo, ka, l?dzko m?tes sabiedr?ba nolemj neizmaks?t š?s dividendes min?taj? laik?, 5 % no nodok?a atlaid?m, kas netiek atskait?tas no sabiedr?bas maks?jam? nodok?a, iek?aušanas t?s aplikamaj? ien?kum? k? da?a no izmaks?m un izdevumiem rezult?t? t?s ar nodokli aplikamie ien?kumi palielin?s, p?rsniedzot 5 % robežu no re?li izmaks?t?s pe??as, kas ir noteikta Direkt?vas 4. panta 2. punkt?, un t?d??di ietekm? pe??as p?rrobežu sadal?šanas nodok?u neitralit?ti.

19 *Conseil d'État* nor?da, ka š?d? gad?jum? rodas jaut?jums, vai m?tes sabiedr?bas maks?t? sabiedr?bu ien?kuma nodok?a palielin?jums, kas izriet no t?s aplikam? ien?kuma palielin?juma sakar? ar 5 % no nodok?a atlaides iek?aušanu šajos ien?kumos, ir maks?jums, kas sakar? ar t?niec?go apm?ru un to, ka tas ir ieviests tieš? saist?b? ar nodok?a atlaid?m, kas ir paredz?tas, lai nov?rstu nodok?u dubulto ekonomisko uzlikšanu, var tikt uzskat?ts par t?du, kuram nav noteikta t?da likme, kas atceltu š?s dividenžu dubult?s ekonomisk?s aplikšanas ar nodokli mazin?šanas sekas un kuru t?d?? at?auj Direkt?vas 7. panta 2. punkts.

20 L?dz ar to *Conseil d'État* nol?ma aptur?t tiesved?bu liet? un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“5 % no nodok?a atlaides iek?aušana Francij? re?istr?tas m?tes sabiedr?bas aplikamaj? ien?kum? gad?jum?, kad meitas sabiedr?ba, kas ir re?istr?ta cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst?, izmaks? pe??u m?tes sabiedr?bai [...], ja š? sadal?t? pe??as izmaks? šaj? cit? valst? ir aplikta ar nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, nerada nek?das sekas attiec?b? uz m?tes sabiedr?bas maks?jam? nodok?a lielumu, ja t? nodok?a atlaidi var piln?b? atskait?t no

maksājumu nodokļa apmēra. Vai gadījumā, ja mētes sabiedrība nav pieņmusi lēmumu izmaksēt 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 iekaušanas tās apliekamajiem ienākumiem, var tikt uzskatīta par tādā, ko atļauj [Direktīvas] 7. panta 2. punkts, sakarā ar šo maksājuma niecīgo apmēru un to, ka tas ir ieviests tieši 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 Savs jautājums iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai jūdzienam “meitas sabiedrības sadalītā peļņa” Direktīvas 4. panta 2. punkta pēdējā teikuma izpratnē ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas iekauj nodokļa atlaidi minētajā peļņā, un vai attiecīgajā gadījumā uz šādu iekaušanu 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 Kopienu lēmējiem (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 izmaksēta citā dalībvalstī reģistrētai mētes sabiedrībai, nodokļu neitralitāti.

25 Lai sasniegtu šos mērķus, Direktīvas 4. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, ja mētes sabiedrība kā meitas sabiedrības dalībnieks saņem sadalīto peļņu, mētes sabiedrības dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai ļauj mētes sabiedrībai no savas maksājumu nodokļu summas atskaitīt to meitas sabiedrības maksātā nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, vajadzības gadījumā, nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas 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 izmaksējusi savai mētes sabiedrībai, atbrīvot no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā, ja mētes 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 peļņā, kuru meitas

sabiedrība, kuras juridiskā adrese atrodas vienā dalībvalstī, izmaksā citā dalībvalstī reģistrētai mētes sabiedrībai, t.i., lai novērstu, ka peļņai vispirms uzliek nodokli meitas sabiedrībai un pēc tam – mētes sabiedrībai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Athinaiki Zythopoia*, 5. punkts).

28 Tomēr saskaņā ar Direktīvas 4. panta 2. punktu katrā dalībvalstī saglabā izvērles tiesības paredzēt, ka no mētes 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 mētes sabiedrībai, piemērot nodokļa ieturējumu gēšanas 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 nolūmuma motīvā 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 aplūkots nodokļa atlaide ir finanšu instruments, kura mērķis ir novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu peļņai, kas ir sadalīta dividendās, nevis peļņai no vērtspapīriem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Océ van der Grinten*, 56. punkts).

32 Tomēr, kā to ir norādījis ģenerālvokāle savu secinājumu 33. punktā, iepriekš minētais spriedums lietā *Océ van der Grinten* attiecas uz nodokļa atlaidi, kas bija piešķirta sakarā ar maksājumu, kam nebija nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā no sadalītās peļņas pazemes (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Océ van der Grinten*, 55. punkts).

33 Šajā lietā runa ir par nodokļa atlaidi, lai kompensētu peļņas izmaksātajās sabiedrības samaksāto nodokli, nevis par nodokļa atlaidi, lai kompensētu akcionāru samaksāto nodokli.

34 No iesniedzējtiesas nolūmuma, kā arī no *BFCM* un Francijas valdības apsvērumiem tiesas sēdē Tiesā izriet, ka pamata lietā aplūkots nodokļa atlaides ir piešķirtas, lai kompensētu nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā, kas mētes 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 nolūmumu.

36 To precizējot, pirmkārt, ir jānorāda, ka Direktīvas 4. panta 2. punkta redakcijai nav pretrunā nodokļa atlaižu iekāušana vienotā apmērā vadības izmaksās, kas attiecas uz mētes sabiedrības dalību meitas sabiedrībā.

37 Kā to ir norādījis ģenerālvokāle savu secinājumu 34. punktā, nodokļa atlaižu iekāušana vienotā apmērā vadības izmaksās, kas attiecas uz dalību Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, nodrošina, ka mētes 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., izvairties, 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 atlaīžu, 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 šajās sakarā reāli saņemtajai mātes sabiedrības summai, neitralizējot mātes sabiedrības maksājamo nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā meitas sabiedrības dalībvalstī.

40 Kā to pareizi savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos norādīja Francijas un Vācijas valdība, nodokļa atlaīžu iekaušana vienotā apmērā vadības izmaksās, kas attiecas uz dalību Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, atbilst arī mātesim 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 maksājāmā nodokļa, kā tas izriet no šīs sprieduma 17. punkta.

42 Šajās sakarā ir jāatgādina, pirmkārt, ka Direktīvas izveidotās sistēmas ietvaros, ja mātes sabiedrībai pieder vismaz 25 % no citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības kapitāla daļēm, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā principā ir aizliegts saskaņā ar Direktīvas 5. panta 1. punktu.

43 Tādos apstākļos kā pamata lietā esošie dažādas dalībvalstis tomēr var piemērot šādas nodokļa ieturējuma pārējas periodā, kas tām ir noteikts saskaņā ar 5. panta 2.–4. punktu.

44 Kā to ir norādījis ģenerālvokāle savu secinājumu 36. punktā, Direktīva neliek dalībvalstij paredzēt iespēju atskaitīt no maksājāmā nodokļa šādas nodokļa ieturējuma, ja šādas dalībvalsts saskaņā ar Direktīvas 4. panta 1. punktu ir izvēlējusies piemērot atbrīvojuma sistēmu. Šajā kontekstā dalībvalstij, kas ir izvēlējusies piemērot atbrīvojuma sistēmu, nevar pārmest, ka tā kompensē meitas sabiedrības dalībvalsts samaksājamo 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 neatskaitāmas vadības izmaksas vienotā veidā, nepārsniedzot 5 % no meitas sabiedrības sadalītās peļņas, neizšķirot, vai šīs valsts ir piemērojusi atbrīvojuma no nodokļa sistēmu vai nodokļu atskaitāšanas sistēmu. No tā izriet, ka attiecībā uz sadalītās peļņas jēdzienu šīs 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 iekaušana vienotajā vadības izmaksu summā, kas ir saistītas ar dalību, Direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē neapšaubāmi rada mātes sabiedrības nodokļu nastas palielināšanos, šāds apstākļi 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 minēto nodokļa ieturējuma atskaitēšanu no maksājuma nodokļa.

48 Tādējādi meitas sabiedrības peļņas pārrobežu izmaksāšanas savai mātes sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā valstī, nodokļu neitralitāti ietekmē nevis nodokļa atlaides iekāušana 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 gāšanas vietā.

49 Katrā ziņā uz nodokļa atlaides kā mehānismu, lai novērstu nodokļu dubulto juridisko uzlikšanu, iekāušānu 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 jādziens “meitas sabiedrības sadalītā peļņa” Direktīvas 4. panta 2. punkta pārdējā teikuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas minētajā peļņā iekāuj nodokļa atlaides, kas ir piešķirtas, lai kompensētu nodokļa ieturējumu ienākumu gāšanas vietā, kas mātes sabiedrībai ir uzlikts meitas sabiedrības dalībvalstī.

Par tiesāšanas izdevumiem

51 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

jādziens “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 pārdējā teikuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas minētajā peļņā iekāuj nodokļa atlaides, kas ir piešķirtas, lai kompensētu nodokļa ieturējumu ienākumu gāšanas vietā, kas mātes sabiedrībai ir uzlikts meitas sabiedrības dalībvalstī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.