

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2019. gada 19. decembris (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādos dalībvalstīs – Direktīva 90/435/EEK – Nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana – 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums – Aizliegums aplikēt ar nodokli saņemto peļņu – Meitasuzņēmuma izmaksēto dividenžu iekaušana mētesuzņēmuma nodokļu bāzē – Izmaksēto dividenžu atskaitēšana no mētesuzņēmuma nodokļu bāzes un pārmaksas pārņemšana uz nākamajiem taksācijas gadiem bez ierobežojuma laikā – Kārtība, kādā veicami nodokļu atskaitējumi no peļņas – Nodokļu priekšrocības zaudējums

Lietā C-389/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance francophone de Bruxelles* (Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2018. gada 26. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 13. jūnijā, tiesvedībā

### **Brussels Securities SA**

pret

**État belge,**

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors ģe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretāre: V. Džakobo-Peironnela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ģemot vārā rakstveida procesu un 2019. gada 4. aprīlī un 2019. gada 3. jūlijā tiesas sēdes,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Brussels Securities SA* vārdā – *R. Forestini, avocat*,
- Beļģijas valdības vārdā – *C. Pochet, P. Cottin* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji, kā arī *G. Vercauteren*, eksperts,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *N. Gossement*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 5. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 4. panta 1. punktu Padomes Direktīvu 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādos dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris) (OV 2004, L 7, 41. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 90/435”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Brussels Securities SA* un *État belge* [Beļģijas valsti] par kārtību, kādā no peļņas, kas apliekama ar nodokli, ir jāatpazīna atskaitīmie ienākumi.

### Atbilstošās tiesību normas

#### Savienības tiesības

3 Direktīvas 90/435 trešajā apsvērumā ir noteikts:

“tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulā attiecībā starp dažādu dalībvalstu mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādos dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgi, ja tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem; tā kā šie iemesli dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīga, tā kā šie iemesli dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbību; tā kā šim tērķumam ir jādara gals, ieviešot kopīgu sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanu [Kopienas mērķi]”.

4 Šīs direktīvas 4. pants ir formulēts šādi:

“1. Ja mētesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mētesuzņēmuma apvienību ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mētesuzņēmuma valsts un pastāvīgā uzņēmuma valsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

– atturas tādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

– uzliek tādai peļņai nodokļus, ataujot mētesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājams nodokļa summas to uzņēmuma peļņas nodokļa daļu, kas saistīta ar tādā peļņā un ko samaksājis meitasuzņēmums un zemākā līmeņa meitasuzņēmumi, saskaņā ar nosacījumu, ka katrā līmenī sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmumi atbilst 2. un 3. pantā paredzētajam prasībām, līdz atbilstošā maksājams nodokļa summas robežai.

[..]

2. Katrā dalībvalstī tomēr saglabā izvērles tiesības paredzēt, ka no mētesuzņēmuma 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, stabili noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas.

[..]”

5 Direktīva 90/435 tika atcelta ar Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīvu 2011/96/ES par kopīgo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādos dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kas spēkā stājusies 2012. gada 18. janvārī. Tomēr, ņemot vērā pamatlīetas faktu rašanās laiku, Direktīva 90/435 tiem ir piemērojama *ratione temporis*.

## Be??ijas ties?bas

6 *Code des impôts sur les revenus de 1992* [1992. gada ien?kuma nodok?a kodeksa], redakcij?, kas bija sp?k? 2011. taks?cijas gad? (turpm?k tekst? – “1992. gada *CIR*”), 202. pant? attiec?b? uz gal?gi ar nodok?iem apliekamu ien?kumu sist?mu (turpm?k tekst? – “*RDT*”) ir paredz?ts:

“1. No taks?cijas perioda pe??as taj? iek?autaj? apm?r? atskaita ar?:

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

[..]

2. Ie??umus, kas min?ti 1. punkta 1. un 2. apak?punkt?, iz?emot gad?jumus, kad p?rmaxu rada 211. panta 2. punkta tre??s da?as vai noteikumu ar l?dz?gu iedarb?bu cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? piem?rošana, atskaita tikai tad, ja:

1° ??o dividenžu [ie??umumu] pie??iršanas vai izmaksas dien? uz??mumam, kas t?s sa?em, pieder vismaz 10 [%] da?u dividenžu izniegu?? uz??mum? pamatkapit?l? vai ieguld?juma v?rt?ba taj? ir vismaz 2 500 000 EUR apm?r?;

2° ??os ien?kumus g?st no akcij?m vai da??m, kas veido finan??u pamatl?dzek?us, attiec?b? uz kuriem ir vai ir biju??as pilnas ??pa??umties?bas vismaz viena gada nep?rtraukt? period?.”

7 *Saska?? ar 1992. gada CIR 204. panta 1. punktu:*

“*Saska?? ar 202. panta 1. punkta 1., 3. un 4. apak?punktu atskait?mie ien?kumi ir uzskat?mi par iek?autiem taks?cijas perioda pe??? l?dz 95 % no iekas?t?s vai sa?emt?s summas, ko var palielin?t, pieskaitot patieso vai fikt?vo v?rtspap?ru priek??nodokli, vai, attiec?b? uz 202. panta 1. punkta 4. un 5. apak?punkt? min?tajiem ien?kumiem, samazin?t par p?rdev?jam samaks?tajiem procentiem, ja v?rtspap?ri ir ieg?d?ti taks?cijas period?.”*

8 *1992. gada CIR 205. panta 2. un 3. punkts ir izteikti ??d? redakcij?:*

“2. 202. pant? paredz?tais atskait?jums ir iesp?jams tikai no pe??as summas, kura g?ta ar nodokli apliekamaj? laika posm? un kura paliek p?ri p?c 199. panta piem?rošanas, un no kuras atskait?ti:

[..]

Pirmaj? da?? uzskait?tie atskait?jumi nav piem?rojami attiec?b? uz 202. panta 1. punkta 1. un 3. apak?punkt? min?tajiem ien?kumiem, kurus izmaks?jis vai pie????ris k?d? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? re?istr?ts meitasuz??mums.

Iepriek??j?s da?as piem?rošanas nol?kos ar meitasuz??mumu saprot t?du meitasuz??mumu, k?ds ir defin?ts [Direkt?v? 90/435].

3. 202. panta 1. punkta 1. un 3. apak?punkt? min?tos ien?kumus l?dz 95 % apm?ram, kurus izmaks?jis vai pie????ris 2. punkta tre??aj? da?? min?tais k?d? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? re?istr?ts meitasuz??mums un kurus nav bijis iesp?jams atskait?t, var p?rnest uz v?l?kiem taks?cijas periodiem.”

9 *1992. gada CIR 205.ter panta 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka, lai noteiktu*

atskaitījumu par riska kapitālu (turpmāk tekstā – “DCR”) par taksācijas periodu, riska kapitāls, kas jāņem vērā, ievērojot šīs panta 2.–7. punkta normas, atbilst sabiedrības pašu kapitāla summai iepriekšējā taksācijas perioda beigās, kas noteikta saskaņā ar tiesību aktiem par grāmatvedību un gada pārskatiem, kādi redzami bilancē. 1992. gada CIR 205.ter panta 1. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka pirmajā daļā noteikto riska kapitālu samazina par neto vērtību, no kuras aprēķina nodokļus, – iepriekšējā taksācijas perioda beigās pašu akciju un daļu un finanšu pamatlīdzekļiem, kas sastāv no daļu un citu akciju un vienību, kā arī par neto vērtību, no kuras aprēķina nodokļus, – iepriekšējā taksācijas perioda beigās akciju vai daļu, ko emitējušas ieguldījumu sabiedrības, kuru iespējamos iemumus var atskaitīt no peļņas saskaņā ar 1992. gada CIR 202. un 203. pantu.

10 1992. gada CIR 205.ter panta 2.–7. punktā ir paredzēti gadījumi, kad pašu kapitāls ir jākorrigē, lai pamatojoties uz to, varētu aprēķināt atskaitījuma par riska kapitālu apmēru.

11 1992. gada CIR 205.quinquies pants ir paredzēts:

“Ja kādā taksācijas periodā, kad var veikt riska kapitāla atskaitījumu, nav peļņas vai peļņa nav pietiekama, par šo periodu nesaņemto atbrīvojumu var pakāpeniski pārņest uz nākamajiem septiņu taksācijas periodu peļņu.”

12 1992. gada CIR 206. panta 1. punktā, kas attiecas uz agrāko zaudējumu atskaitīšanu, ir noteikts, ka agrākie profesionālie zaudējumi secīgi tiek atskaitīti no profesionāļu peļņas katrā no nākamajiem taksācijas periodiem.

13 Saskaņā ar 1992. gada CIR 207. pantu Karalis paredz nosacījumu, saskaņā ar kuriem veicami šīs kodeksa 199.–206. pants minētie atskaitījumi.

14 *Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution CIR 1992* [Karaļa 1993. gada 27. augusta Dekrēts par 1992. gada CIR īstenošanu] (*Moniteur belge*, 1993. gada 13. septembris), redakcijā, kas piemērojama pamatlīmeņa (turpmāk tekstā – “AR/CIR 1992”), 77. pants ir paredzēts:

“1992. gada [CIR] 202.–205. pants minētās summas, kas atskaitītas kā galīgi ar nodokļiem apliktie ienākumi vai kā no nodokļa atbrīvoti ienākumi no kustamās mantas, tiek atskaitītas peļņas apjomā, kas paliek pāri pēc 76. panta piemērošanas; šis atskaitījums ir jāveic, ņemot vērā peļņas izcelsmi, un prioritārā kārtībā no peļņas, kurā ietvertas šīs summas.”

15 Saskaņā ar AR/CIR 1992 77/1. pantu:

“1992. gada [CIR] 205. panta 1.–4. punkts paredzēto atskaitījumu par ienākumiem no patentiem atskaita peļņas apjomā, kas paliek pāri pēc 77. panta piemērošanas.”

16 AR/CIR 1992 77.bis pants ir noteikts:

“1992. gada [CIR] 205.bis–205.septies pants paredzētos [DCR] atskaita peļņas apjomā, kas paliek pāri pēc 77/1. panta piemērošanas”.

17 AR/CIR 1992 78. pants ir paredzēts:

“Peļņu, kas noteikta saskaņā ar 74.–77.bis pantu, atskaita no 1992. gada [CIR] 206. pants paredzētajiem saimnieciskās darbības zaudējumiem, kas ciesti iepriekšējos taksācijas periodos, ciktāl šie zaudējumi, kas noteikti saskaņā ar piemērojamajiem tiesību aktiem taksācijas periodos, uz kuriem tie attiecas, iepriekš nav bijuši atskaitīti vai iepriekš nav segti ar peļņu, kas saskaņā ar līgumiem ir atbrīvota no nodokļiem, vai arī iepriekš nav tikuši sadalīti starp akcionāriem.

Šo atskaitījumu veic saskaņā ar 75. panta otrajā daļā paredzētajiem noteikumiem, vienlaikus atzīstot, ka zaudējumi, kas radušies valstīs, kurās peļņa saskaņā ar līgumiem ir atbrīvota no nodokļiem, tiek atskaitīti tikai tiktāl, cik tie pārsniedz peļņu, kas saskaņā ar līgumiem ir atbrīvota no nodokļiem.”

18 *AR/CIR 1992* 79. pantā ir noteikts:

“1992. gada [*CIR*] 68.–77. un 201. pantā paredzēto atskaitījumu par ieguldījumiem tādā atskaitā no Beļģijas gūtās peļņas summas, kāda paliek pāri pēc 78. panta piemērošanas.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

19 *Brussels Securities*, Beļģijas dibinātai sabiedrībai, ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis šajā dalībvalstī.

20 Nodokļu deklarācijā par 2011. gada taksācijas gadu *Brussels Securities* paziņoja, ka, nosakot nodokļu bāzi, tā vispirms bija veikusi *DCR* atskaitījumu un pēc tam atskaitījusi *RDT*. Tā arī apgalvoja, ka atskaitījumi būtu jāpārnēs uz 2012. gada taksācijas gadu par summu 6 027 313,39 EUR attiecībā uz *RDT*, par summu 38 787 618,70 EUR attiecībā uz *DCR* un par summu 4 600 991,75 EUR attiecībā uz fiskālo deficītu.

21 Nodokļu iestāde 2013. gada 21. maijā paziņojumā par pārskatīšanu informēja par savu nodomu pārskatīt *DCR* summu, ko varētu pārnēs 2011. gada taksācijas gada sākumā un beigās, pamatojoties uz nodokļu atskaitījumu secību, kas paredzēta *AR/CIR 1992* 77.–79. pantā. Saskaņā ar šo kārtoību vispirms no peļņas, kas apliekama ar nodokli, ir jāatskaita *RDT*, pēc tam *DCR* un visbeidzot – pārnēsamie zaudējumi. Tā kā *Brussels Securities* nebija veikusi atskaitījumu minētajā secībā par 2005.–2011. gada taksācijas gadu, nodokļu iestāde uzskatīja, ka attiecībā uz *RDT* uz 2012. gada nevar pārnēs nekādu summu un ka attiecībā uz *DCR* summa būtu jāpalielina līdz 44 630 643,66 EUR. Pārnēsamie zaudējumi tika saglabāti 4 600 991,75 EUR apmērā.

22 2013. gada 23. oktobrī nodokļu iestāde pieņēma lēmumu par aplikšanu ar nodokli, saglabājot savu nostāju, kāda izrietēja no 2013. gada 21. maijā paziņojuma par pārskatīšanu.

23 Tā kā sūdzība par šo lēmumu par aplikšanu ar nodokli tika noraidīta, *Brussels Securities* vēršs iesniedzējtiesā, *tribunal de première instance francophone de Bruxelles* [Briseles frankofonajā pirmās instances tiesā], ar prasību atcelt 2013. gada 21. maijā paziņojumu par pārskatīšanu un 2013. gada 23. oktobra lēmumu par aplikšanu ar nodokli, kā arī ar prasību nopriest, ka *RDT* summas un *RDT* pārmaksas summas, tāpat kā *DCR* summas un *DCR* pārmaksas summas, uz kurām *Brussels Securities* ir tiesīga atsaukties, atbilst summām, kuras šā sabiedrība bija norādījusi nodokļu deklarācijā par 2011. gada taksācijas gadu.

24 Pēc *Brussels Securities* domām, nodokļu atskaitījumu secība, kāda ir paredzēta *AR/CIR 1992* 77.–79. pantā, nozīmētu, ka uzņēmums, kurš gūst labumu no *RDT* sistēmas, zaudētu nodokļu priekšrocības, ko veido *DCR*, līdz *RDT* summai, kuru tas var atskaitīt. Tādējādi valsts tiesiskais regulējums neatbilstot Direktīvas 90/435 4. pantam.

25 Iesniedzējtiesa jautā, vai, ņemot vērā nodokļu atskaitījumu secību, kas paredzēta *AR/CIR 1992*, un ņemot vērā tiesības uz *DCR* un tiesības atskaitīt agrāko zaudējumu atlikumu, atbrīvojuma no nodokļa sistēma, kas, pirmkārt, ietver meitasuzņēmuma sadalīto dividendžu iekaušanu mētesuzņēmuma nodokļu bāzē un, otrkārt, šo dividendžu atskaitīšanu no šīs nodokļu bāzes līdz 95 % no tās summas, attiecībā uz *RDT* rada mētesuzņēmumam lielāku

nodok?u slogu sal?dzin?jum? ar atbr?vojuma no nodok?a sist?mu, kur? meitasuz??muma pieš?irt?s dividendes tiek vien?rši izsl?gtas no t? taks?cijas gada pe??as, kur? t?s tika sa?emtas, t?d?j?di samazinot ar nodokli apliekamo b?zi un attiec?g? gad?jum? palielinot taj? paš? apm?r? p?rnesamos nodok?u zaud?jumus.

26 Šaj? zi?? š? tiesa preciz?, ka gad?jum?, ja vien? no n?kamajiem septi?iem taks?cijas periodiem, kas min?ti 1992. gada *CIR 205. quinquies* pant?, m?tesuz??mums sasniedz pozit?vu rezult?tu, meitasuz??muma pieš?irto dividenžu t?l?t?jas izsl?gšanas sist?ma novestu pie t?, ka vispirms tiktu atskait?ts *DCR* sal?dzin?jum? ar atg?stamo agr?ko zaud?jumu atlikumu, kam pieskait?ta no nodok?a atbr?voto dividenžu summa, lai šo zaud?jumu atlikums, kas j?p?rnes uz n?kamo taks?cijas periodu, b?tu liel?ks nek? *RDT* atskait?šanas sist?m?. Saska?? ar šo sist?mu p?rnest? *RDT* atlikums ir j?atskaita priorit?r? k?rt? sal?dzin?jum? ar p?rnest? *DCR* atlikumu. T?d??, p?c š?s tiesas dom?m, pamatojoties uz nodok?u atskait?jumu veikšanas kart?bu, kas paredz?ta pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, *RDT* atskait?šana var rad?t liel?ku nodok?u slogu, nek? tas b?tu meitasuz??muma pieš?irto dividenžu t?l?t?jas izsl?gšanas sist?m?.

27 Š?dos apst?k?os *tribunal de première instance francophone de Bruxelles* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Direkt?vas 90/435 4. pants kopsakar? ar citiem [Savien?bas ties?bu] aktiem ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?ds valsts iest?des regul?jums k? 1992. gada *CIR* un *AR/CIR 1992*, redakcij?s, kas piem?rojamas 2011. taks?cijas gadam, kur? ir noteikts, ka,

izv?loties atbr?vojuma no nodok?a sist?mu (attur?šan?s aplik? ar nodokli sadal?to pe??u, ko ir guvis m?tesuz??mums, pamatojoties uz asoci?ciju ar savu meitasuz??mumu), m?tesuz??muma nodok?u b?z? vispirms ir j?iek?auj meitasuz??muma sadal?t?s dividendes un v?l?k no nodok?u b?zes j?atskaita 95 % no dividend?m k? [*RDT*],

m?tesuz??muma ien?kuma nodok?a apr??ina b?zes noteikšanas nol?k? vienlaikus ir piem?rojama š? Be??ijas [*RDT*] atskait?juma sist?ma un 1) ties?bu normas par citu atskait?jumu, kas ir šaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?tais nodok?a atvieglojums [*DCR*], 2) ties?bas atskait?t atg?stamos agr?kos zaud?jumus, 3) ties?bas p?rnest uz n?kamajiem taks?cijas gadiem [*RDT*] p?rpalikumu, [*DCR*] un atg?stamo agr?ko zaud?jumu summu, ja k?d? no taks?cijas gadiem to summa bijusi liel?ka par ar nodokli apliekamo ien?kumu summu, un 4) nodok?u uzlikšanas k?rt?ba, saska?? ar kuru šajos n?kamajos taks?cijas gados ir j?apliek ar nodokli visa ar nodokli apliekam? pe??a: s?kum? p?rnestie [*RDT*], p?c tam p?rnestais [*DCR*] (kuru dr?kst p?rnest tikai “n?kamos septi?us taks?cijas periodus”) un, visbeidzot, atg?stam? agr?ko zaud?jumu summa,

par visu no meitasuz??muma sa?emto dividenžu summu vai da?u no t?s tiek samazin?ti zaud?jumi, kurus sabiedr?ba b?tu var?jusi atskait?t, ja dividendes tiktu vien?rši izsl?gtas no t? taks?cijas gada pe??as, kur? t? tika g?ta (k? rezult?t? šaj? taks?cijas gad? tiek samazin?ts ar nodokli apliekamais rezult?ts un attiec?g? gad?jum? tiek palielin?ti p?rnesamie nodok?u zaud?jumi), atš?ir?b? no gad?juma, ja tie tiktu atst?ti šaj? pe???, v?l?k tiem piem?rotu atbr?vojuma noteikumus un no nodok?a atbr?vot?s summas p?rnestu nepietiekamas pe??as d??,

proti, tiek samazin?ta to m?tesuz??muma atg?stamo agr?ko zaud?jumu summa, kuri var?tu rasties taks?cijas gados, kas seko taks?cijas gadam, kur? [*RDT*], [*DCR*] un atg?stamo agr?ko zaud?jumu summa p?rsniedz ar nodokli apliekam?s pe??as summu?”

## Tiesved?ba Ties?

28 Pirm? tiesas s?de notika 2019. gada 4. apr?l?. P?c Tiesas locek?a, šaj? gad?jum? tiesneša referenta, aiziešanas un vi?a aizst?šanas izties?šanas sast?v? ar citu tiesnesi, k? ar? p?c jauna

tiesneša referenta iecelšanas, otrā tiesas sēde notika 2019. gada 3. jūlijā. Abas tiesas sēdes tika pārstruktūras vienas un tās pašas puses un ieinteresētās personas.

## Par prejudiciālo jautājumu

29 Ar savu jautājumu iesniedzītāja būtībā vaicā, vai Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādai dalībvalstī tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts, ka dividendes, ko mētesuzņēmums saņem no meitasuzņēmuma, vispirms ir jāiekļauj mētesuzņēmuma nodokļu bāzē, lai pēc tam varētu veikt atskaitījumu līdz 95 % no to summas, kuras pārsniegumu var pārnest uz nākamajiem finanšu gadiem bez ierobežojuma laikā, jo šim atskaitījumam ir prioritāte salīdzinājumā ar citu nodokļu atskaitījumu, kura pārnešana ir ierobežota laikā.

30 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkts ir paredzēts, ka gadījumā, ja mētesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mētesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, izņemot gadījumus, kad meitasuzņēmums tiek likvidēts, mētesuzņēmuma dalībvalstī un tā pastāvīgā uzņēmuma dalībvalstī vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliet šādai peļņai nodokļus, ataujot mētesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājams nodokļa summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa dēļ, kas ir saistīta ar minēto peļņu un ko ir samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemākā līmeņa meitasuzņēmums ar nosacījumu, ka katrā līmenī uzņēmums un tā zemākā līmeņa meitasuzņēmums atbilst šīs direktīvas 2. un 3. pantā paredzētajām prasībām līdz atbilstošam maksājams nodokļa summas robežai.

31 Tādējādi Direktīva 90/435 skaidri ļauj dalībvalstīm izvēlēties starp atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļu atskaitīšanas sistēmu, kas attiecas arī ir paredzētas tās 4. panta 1. punkta pirmajā un otrajā ievilkumā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 31. punkts).

32 Saskaņā ar līguma sniegtu prejudiciālu nolikumu sniegto informāciju Beļģijas Karaliste ir izvēlējusies atbrīvojuma no nodokļa sistēmu, kas paredzēta Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā. Tāpēc uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā šo vienu noteikumu.

33 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka pienākums dalībvalstij, kura ir izvēlējusies sistēmu, kas paredzēta Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā, atturēties no nodokļa uzlikšanas peļņai, kuru ir saņēmis mētesuzņēmums, pamatojoties uz asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, nav pakāpams nevienam nosacījumam un uz to tieši attiecas tikai šīs direktīvas šī paša panta 2. un 3. punkts, kā arī 1. panta 2. punkts (spriedums, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 33. punkts).

34 Tādēļ dalībvalstīs nevar izmantot priekšrocības, kas izriet no minētās direktīvas 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma, ar nosacījumiem, kuri nav paredzēti šajā direktīvā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 34. un 36. punkts).

35 Turklīt no Direktīvas 90/435 trešā apsvēruma izriet, ka tās mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir darīt galu tam, ka dažādu dalībvalstu uzņēmumu sadarbība tiek nostādīta nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts uzņēmumu sadarbību, un tādējādi atvieglot uzņēmumu apvienošanas grupās Savienības mērķi. Tādā šā direktīva ir vērsta uz neitralitātes nodrošināšanu nodokļu jomā attiecībā uz meitasuzņēmuma, kas atrodas vienā dalībvalstī, peļņas sadali tās mātesuzņēmumam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī (spriedumi, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 27. punkts un tajā minētā judikatūra, kār 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium u.c.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts).

36 Lai nodrošintu, ka meitasuzņēmums, kura juridiskā adrese atrodas vienā dalībvalstī, peļņas sadale citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmuma būtu neitrāla no nodokļu viedokļa, ar Direktīvu 90/435, tostarp ar tās 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā iekāuto normu, ir paredzēts novērst nodokļu dubulto ekonomisko uzlikšanu šādai peļņai, proti, novērst, ka sadalītajai peļņai vispirms tiek uzlikts nodoklis meitasuzņēmumam, un pēc tam – mātesuzņēmumam (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2008. gada 3. aprīlis, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 24., 25. un 27. punkts, kār 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 29. un 30. punkts).

37 Tādēļ Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums aizliedz dalībvalstīm aplikēt ar nodokļiem mātesuzņēmumu par meitasuzņēmuma sadalīto peļņu, nenošīrot, vai mātesuzņēmuma aplikšana ar nodokli ir šīs peļņas saņemšana vai tās pārdošana (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 17. maijs, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 79. punkts), un ka šis aizliegums attiecas arī uz valsts tiesisko regulējumu, kurš, lai arī mātesuzņēmuma saņemtais dividendes pašas par sevi neparedz aplikēt ar nodokli, var radīt sekas, ka mātesuzņēmums tiek netieši aplikts ar nodokļiem no šīm dividendēm (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 40. punkts).

38 Šāds tiesiskais regulējums nav saderīgs ne ar Direktīvas 90/435 formulējumu, ne ar tās mērķiem un sistēmu, jo tas neapņēms pilnībā sasniegt dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas mērķi, kas paredzēts šīs direktīvas 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 41. un 45. punkts).

39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Beļģijas nodokļu režīms attiecībā uz *RDT*, kurš bija spēkā 1992.–1998. taksācijas gadā, kas tika apskatīti lietā, kurā tika pieņemts 2009. gada 12. februāra spriedums *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82), paredzēja, ka mātesuzņēmuma saņemtais dividendes tiek pievienotas tās nodokļu bāzei un ka pēc tam summa, kas atbilst 95 % no šīm dividendēm, tiek atskaitīta no šīs bāzes, bet tikai tiktāl, cik mātesuzņēmumam joprojām ir ar nodokli apliekamā peļņa un nav iespējas pārņest uz nākamajiem taksācijas gadiem to *RDT* daļu, kas nav tikusi atskaitīta. Tiesa šā sprieduma 37. un 39. punktā uzskatīja, ka tad, ja mātesuzņēmums attiecīgajā taksācijas periodā nav guvis citu ar nodokli apliekamu peļņu, šāda tiesiskā regulējuma rezultātā mātesuzņēmuma zaudējumi tiek samazināti līdz saņemto dividenžu summai un tiktāl, cik šis regulējums ir pārnests zaudējumus uz nākamajiem fiskālajiem gadiem, tas nākamajos fiskālajos gados varētu palielināt mātesuzņēmuma nodokļa bāzi.



40 No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka pēc 2009. gada 12. februāra sprieduma *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82) RDT režīms tika mainīts. Saskaņā ar 1992. gada CIR 205. panta 3. punktu to RDT daļu, kuru attiecīgajās taksācijas gadā nevar atskaitīt nepietiekamas peļņas dēļ, tagad var pārstāvēt uz nākamajiem taksācijas gadiem. Turklāt šī pārvešana nav ierobežota laikā. Tāpēc šīet, ka pārnesamo zaudējumu samazinājumu, kas saistīts ar dividenžu iekaušanu mētesuzņēmuma nodokļu bāzē, tagad kompensē tās pašas RDT summas pārvešana, kurai nav ierobežojuma laikā.

41 Tomēr no norādītajiem lēmumiem par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka saskaņā ar 1992. gada CIR noteikumiem pārstāvētie RDT ir prioritārā kārtībā jāatskaita no pozitīvajiem rezultātiem, ko mētesuzņēmums ir sasniedzis nākamajos taksācijas gados. Citus atskaitījumus, jo īpaši DCR un zaudējumu atskaitījumus, var veikt tikai tad, ja un ciklīdz tas joprojām ir iespējams pēc RDT prioritārā atskaitījuma. Precīzāk, mētesuzņēmuma nodokļu bāzē nosaka, vispirms no tās peļņas atņemot pārstāvēto RDT, pēc tam, ja joprojām ir palikusi ar nodokli apliekamā peļņa, pārstāvēto DCR, ja vēl nav beidzies tās izmantošanas termiņš, un, visbeidzot, pārstāvētos zaudējumus.

42 Tādējādi RDT prioritārā atskaitīšana var samazināt vai pat dzēst nodokļu bāzi, kuras rezultātā nodokļu maksātājam pilnīgi vai daļēji var tikt liegtas citas nodokļu priekšrocības.

43 Lai arī saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kas piemērojami pamatlīdž, zaudējumus var pārstāvēt bez ierobežojuma laikā, DCR var pārstāvēt tikai uz nākamajiem septiņiem taksācijas gadiem. Šādos apstākļos šis sprieduma 41. punkta aprakstītā atskaitīšanas secība var novest pie tā, ka tiek zaudētas tiesības izmantot pārstāvēto DCR līdz RDT summai, kas prioritāri tika atskaitīta no mētesuzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas.

44 Tomēr DCR, kas piešķirts uzņēmumam, kurš Beļģijā tiek aplikts ar uzņēmumu ienākuma nodokli, ir nodokļu priekšrocība, kuras rezultātā tiek samazināta faktiskā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, kura šādam uzņēmumam jāmaksā minētājam dalībvalstī (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Argenta Spaarbank*, C-459/18, EU:C:2019:871, 37. punkts).

45 Tādējādi šīet, ka RDT režīms, kas piemērojams saņēmētajām dividendēm, apvienojumā ar valsts tiesiskajiem regulējumiem paredz to atskaitījumu secību, kār ar DCR izmantošanas iespējas ierobežojumu laikā, var radīt tādā sekā, ka dividenžu saņemšanas rezultātā mētesuzņēmums zaudē citu nodokļu priekšrocības, kas paredzētas valsts tiesiskajiem regulējumiem, un tāpēc tam tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tas būtu, ja šis uzņēmums nebūtu saņēmis dividendes no sava nerezidenta meitasuzņēmuma vai ja, kār to norāda iesniedzējtiesa, dividendes tiktu vienkārši izslēgtas no mētesuzņēmuma nodokļu bāzes.

46 Šādos apstākļos pretēji Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmā ievilkuma mērķim šādu dividenžu saņemšana mētesuzņēmumam nav fiskāli neitrāla.

47 Beļģijas valdība Tiesu apgalvoja, ka ietekme uz mētesuzņēmuma nodokļu bāzi, kār aprakstīts šis sprieduma 42., 43. un 45. punktā, ir radusies viengrī tādā faktoru dēļ, kuri nav saistīti ar dividenžu saņemšanu un uz kuriem neattiecas Direktīva 90/435, piemēram, nodokļu atskaitījumu veikšanas kārtības vai DCR pārvešanas ierobežošanas laikā dēļ, uz ko attiecas tikai valsts tiesiskais regulējums.

48 Šajā ziņā, protams, ir taisnība, ka tad, ja Savienības lēmēji nav saskaņošanas pasākumu, dalībvalstīm saskaņā ar dalībvalstu fiskāls autonomijas principu ir jānosaka secība, kār dā atskaitījumu var piemērot mētesuzņēmuma nodokļu bāzē, un termiņi šādu priekšrocību pārvešanai. Tomēr šāda kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 14. marts, *Jacob un Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 30. punkts

un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2019. gada 15. j?lijs, *Galeria Parque Nascente*, C?438/18, nav public?ts, EU:C:2019:619, 50. punkts).

49 Turkl?t, k? nor?d?ts š? sprieduma 32. punkt?, transpon?jot Direkt?vu 90/435, Be??ijas Karaliste izv?l?j?s atbr?vojuma no nodok?a sist?mu, kas paredz?ta š?s direkt?vas 4. panta 1. punkta pirmaj? ievilkum?, un ieviesa šo sist?mu, paredzot dividendžu iek?aušanu m?tesuz??muma nodok?u b?z? un p?c tam atskait?šanu no š?s b?zes, k? ar? iesp?ju p?rnest *RDT* uz n?kamajiem taks?cijās gadiem priorit?r? atskait?juma veikšanai. Tom?r š?dai izv?lei oblig?ti ir nepieciešama mijiedarb?ba starp dividend?m un cit?m nodok?u b?zes da??m, piem?ram, *DCR*. Š?dos apst?kos š?das mijiedarb?bas sek?m ir j?b?t sader?g?m ar Direkt?vu 90/435 neatkar?gi no t?, ka nodok?u atskait?jumu sec?bas noteikšana un *DCR* p?rnešanas ierobežošana laik? ir tikai un vien?gi dal?bvalsts kompetenc?.

50 Turkl?t nav atbilstošs Be??ijas vald?bas arguments, kuru t? ir izvirz?jusi rakstveida apsv?rumos un saska?? ar kuru, pirmk?rt, m?tesuz??mums netiek sistem?tiski aplikts ar nodokli par dividend?m, ko tas sa?em no sava meitasuz??muma, bet tikai gad?jum?, ja tas nav var?jis izmantot savas ties?bas uz *DCR* septi?us gadus p?c k?rtas, šaj? laikposm? neesot pietiekamai pe??ai, un, otrk?rt, pat ja š?da aplikšana ar nodokli notiktu, t? neattiektos uz dividend?m k? t?d?m.

51 K? b?t?b? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts secin?jumu 82. punkt?, kaut ar? t?da valsts tiesisk? regul?juma k? pamatliet? apl?kojamais kait?g? ietekme var?tu rasties tikai atseviš?os gad?jumos, nevis sistem?tiski, tom?r ir skaidrs, ka š?ds tiesiskais regul?jums rada sekas, kas nav sader?gas ar Direkt?vu 90/435.

52 Visbeidzot, Be??ijas vald?ba nor?da, ka gad?jum?, kad *DCR* iekas?šanas posm? joproj?m ir pe??a, *RDT* jau ir bijis iesp?jams atskait?t no m?tesuz??muma pe??as, t?p?c meitas sabiedr?bas nerezidentes izsniegto dividendžu iepriekš?ja iek?aušana t?s nodok?u b?z? fisk?l? zi?? tika piln?b? kompens?ta ar summu, kas vien?da ar *RDT* atskait?jumu.

53 Tom?r š?da secin?juma m?r?is ir tikai par?d?t, ka dividendes k? t?das netika tieši apliktas ar nodok?iem. Tom?r, k? tika atg?din?ts š? sprieduma 33. un 37. punkt?, ar Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkta pirmo ievilkumu tiek izsl?gti jebk?di tiešie nodok?i, iz?emot, ja to at?auj min?t? panta 2. un 3. punkts, m?tesuz??mumam attiec?b? uz meitasuz??muma sadal?to pe??u un situ?cij?s, kas m?tesuz??mumam tiek netieši uzlikti nodok?i par dividend?m, kas sa?emtas no meitasuz??muma. K? tika preciz?ts š? sprieduma 45. un turpm?kajos punktos, dividendžu sa?emšana, piem?rojot t?du nodok?u rež?mu, k?ds tiek apl?kots pamatliet?, daž?s situ?cij?s var izrais?t nodok?u priekšroc?bas zaud?šanu, kas savuk?rt var rad?t m?tesuz??mumam liel?ku nodok?u logu nek? tas b?tu bijis gad?jum?, ja š?das dividendes b?tu izsl?gtas no t? nodok?u b?zes. T? k? var tikt ietekm?ts m?tesuz??muma nodok?u slogs, j?atz?m?, ka t?d?j?di šis uz??mums tiek netieši aplikts ar nodokli attiec?b? uz dividend?m, kuras tas sa?em no meitasuz??muma.

54 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 90/435 4. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? ir paredz?ts, ka dividendes, ko m?tesuz??mums sa?em no meitasuz??muma, vispirms ir j?iek?auj m?tesuz??muma nodok?u b?z?, lai p?c tam var?tu veikt atskait?jumu l?dz 95 % no to summas, kuras p?rsniegumu var p?rnest uz n?kamajiem finanšu gadiem bez ierobežojuma laik?, jo šim atskait?jumam ir priorit?te sal?dzin?jum? ar citu nodok?u atskait?jumu, kura p?rnešana ir ierobežota laik?.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

55 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata

iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

**Padomes Direkt?vas 90/435/EEK (1990. gada 23. j?lijs) par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris), 4. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? ir paredz?ts, ka dividendes, ko m?tesuz??mums sa?em no meitasuz??muma, vispirms ir j?iek?auj m?tesuz??muma nodok?u b?z?, lai p?c tam var?tu veikt atskait?jumu l?dz 95 % no to summas, kuras p?rsniegumu var p?rnest uz n?kamajiem finanšu gadiem bez ierobežojuma laik?, jo šim atskait?jumam ir priorit?te sal?dzin?jum? ar citu nodok?u atskait?jumu, kura p?rnešana ir ierobežota laik?.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – fran?u.