Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA M. KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [*M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 26. oktobrī [1]

Lieta C-448/15

Belgische Staat
pret
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

(Hof van beroep te Brussel (Briseles Apelācijas tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Mātesuzņēmumi un meitasuzņēmumi, kas atrodas dažādās dalībvalstīs — Piemērojamā kopējā nodokļu sistēma — Uzņēmumu ienākuma nodoklis — Direktīvas 90/435/EEK piemērošana — Atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa — Kapitāla brīva aprite

1. Tiesai atkal ir jāaplūko situācija, kurā par dividendēm, ko meitasuzņēmums (šajā gadījumā Beļģijas) sadala (Nīderlandes) mātesuzņēmumam, ienākuma gūšanas vietā tiek ieturēts Beļģijas Karalistes nodokļu iestāžu iekasētais nodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas.

2. Tiesas *a quo* pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz Direktīvas 90/435/EEK [2] interpretāciju. Ņemot vērā mātesuzņēmuma īpašo statusu Nīderlandē, vispirms būs jālemj, vai to var uzskatīt par vienu no "dalībvalsts sabiedrībām", kurām piemērojama šī direktīva (2. pants).

3. Ja atbilde būtu apstiprinoša, rodas jautājums, vai nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir saderīgs ar Direktīvas 90/435 5. pantu, atbilstoši kuram no minētā ieturējuma principā ir atbrīvota peļņa, ko meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam.

4. Ja turpretim Direktīva 90/435 šajā lietā nebūtu piemērojama, iesniedzējtiesa jautā, vai lietā aplūkotais Beļģijas tiesiskais regulējums par nodokļa uzlikšanu dividendēm ir saderīgs ar LESD 49. un 63. pantu.

1 — Oriģinālvaloda – spāņu.

2 — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kas aizstāta ar Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīvu 2011/96/ES (OV 2011, L 345, 8. lpp.).

I – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

Direktīva 90/435/EEK

5. Tās preambulas pirmajā apsvērumā ir teikts:

“Tā kā dažādu dalībvalstu sabiedrību grupēšanās var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķas valsts iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu kopējā tirgus izveidi un efektīvu funkcionēšanu; tā kā ierobežojumiem, grūtībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu attiekties uz šādām operācijām; tā kā šā iemesla dēļ attiecībā uz dažādu valstu sabiedrību grupēšanos ir jāievieš nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties kopējā tirgus prasībām, celt ražīgumu un uzlabot starptautisku konkurētspēju.”

6. Preambulas trešajā apsvērumā savukārt ir teikts:

“Tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādās dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgāki nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem; tā kā šā iemesla dēļ dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību; tā kā šim trūkumam ir jādara gals, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanos [Kopienu līmenī].”

7. Direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā “dalībvalsts sabiedrība” ir ikviena sabiedrība:

a) kas pastāv kādā no šīs direktīvas pielikumā uzskaitītajām juridiskām formām;

b) ko, uzliekot nodokļus, saskaņā ar kādas dalībvalsts nodokļu likumiem uzskata par tādu, kas rezidē tajā, un ko saskaņā ar nodokļu divkāršas uzlikšanas novēršanas nolīgumu, kas noslēgts ar kādu trešo valsti, neatzīst par tādu, kura, uzliekot nodokļus, nerezidē Kopienā;

c) kam turklāt ir uzliekams kāds no šādiem nodokļiem bez izvēles tiesībām vai tiesībām saņemt atbrīvojumu no šā nodokļa:

[..]

— *vennootschapsbelasting* Nīderlandē,

[..].”

8. Saskaņā ar 3. panta 1. punktu:

“Šajā direktīvā:

a) mātesuzņēmuma statusu piešķir vismaz katrai dalībvalsts sabiedrībai, kas atbilst 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 25 % kapitāla citas dalībvalsts sabiedrībā, kas atbilst tiem pašiem nosacījumiem;

b) "meitasuzņēmums" ir sabiedrība, kuras kapitālā ir a) apakšpunktā minētā kapitāla daļa."

9. Direktīvas 5. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Peļņu, ko meitasuzņēmums ir sadalījis mātesuzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitasuzņēmuma kapitāla, atbrīvo no tiešā peļņas nodokļa."

10. Pielikums: Direktīvas 2. panta a) apakšpunktā minēto sabiedrību saraksts

"a) sabiedrības, kas saskaņā ar Beļģijas likumiem ir "*société anonyme*"/"*naamloze vennootschap*", "*société en commandite par actions*"/"*commanditaire vennootschap op aandelen*", "*société privée à responsabilité limitée*"/"*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*", un tie publisko tiesību subjekti, kas darbojas saskaņā ar privāttiesībām;

[..]

j) sabiedrības, kas saskaņā ar Holandes likumiem ir "*naamloze vennootschap*", "*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*";

[..]."

B – *Beļģijas tiesības*

"Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992" [3]

11. Likuma 266. pantā ir noteikts:

"Karalis ar paša noteiktiem nosacījumiem un robežās pilnībā vai daļēji var atteikties iekasēt iepriekš aprēķināto nodokli ienākuma gūšanas vietā par ienākumiem no kapitāla, kustamās mantas un no dažādiem ienākumiem, ciktāl runa ir par ienākumiem, kurus saņēmuši identificēti saņēmēji vai saskaņā ar ārvalstu tiesībām reglamentējamas kolektīvo ieguldījumu sabiedrības ar fiksētu kapitālu, ko tās dalībnieku vārdā pārvalda pārvaldes sabiedrība, ja to kapitāla daļas netiek publiski emitētas Beļģijā un ja tās netiek pārdotas Beļģijā, vai no kādas no turpmāk uzskaitīto kategoriju uzrādītāja vērtspapīriem:1. ienākumi no vērtspapīriem, kas izdoti pirms 1962. gada 1. decembra un kas ar likumu ir atbrīvoti no kustamās mantas nodokļa vai reālnodokļa vai kam ir piemērojams nodoklis ar likmi, kas zemāka par 15 %;

2. ienākumi no Beļģijas kolektīvo ieguldījumu sabiedrību sertifikātiem;

3. emisijas garantijas attiecībā uz obligācijām, parādzīmēm vai citiem aizdevuma vērtspapīriem, kas izdoti pēc 1962. gada 1. decembra.

Karalis nekādā gadījumā nevar atteikties ieturēt nodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas piemērošanas ienākumiem no aizņēmumu vērtspapīriem, kuru procenti tiek kapitalizēti [..], vai no vērtspapīriem, par kuriem nav periodiski jāmaksā procenti un kuri tiek izdoti [..] ar diskonta likmi, kas atbilst līdz vērtspapīra termiņam kapitalizēto procentu summai [..].

Šā panta 2. punkts nav piemērojams vērtspapīriem, kas radušies Beļģijas valsts izdoto lineāro obligāciju sadales rezultātā."

3 — 1992. gada Ienākuma nodokļa kodekss [*Code des impôts sur les revenus 1992*] (turpmāk tekstā – "*CIR 1992*").

"Koninklijk Besluit van 27. augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992" [4]

12. Šā dekrēta 106. panta 5. punktā ir paredzēts:

"Nodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas ieturējumu nepiemēro dividendēm, kuru maksātājs ir Beļģijas meitasuzņēmums un to saņēmējs ir mātesuzņēmums kādā citā Eiropas Ekonomikas Kopienas dalībvalstī.

Tomēr šis atbrīvojums [no nodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas ieturējuma] neattiecas uz gadījumiem, kad mātesuzņēmumam, kam izmaksājamas dividendes, nepieder vismaz 25 % meitasuzņēmuma kapitāla daļu un šī dalība kapitālā vismaz 25 % apmērā nav notikusi vismaz vienu gadu ilgu nepārtrauktu periodu.

Šī punkta pirmās un otrās daļas izpratnē jēdzieni "meitasuzņēmums" un "mātesuzņēmums" nozīmē meitasuzņēmumus un mātesuzņēmumus Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, izpratnē."

C – *Beļģijas valdības un Nīderlandes valdības Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un par dažu citu jautājumu reglamentāciju saistībā ar ienākuma un kapitāla nodokļiem* [5]

13. Konvencijas 10. pantā ir noteikts:

"1. ° Dividendēm, kuras kādas valsts rezidente sabiedrība izmaksā sabiedrībai, kas ir rezidente otrā valstī, uzliek nodokli šajā otrā valstī.

2. ° Tomēr valstī, kurā maksātāja sabiedrība ir rezidente, šīm dividendēm var uzlikt nodokli saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem, taču tādējādi noteiktais nodoklis nevar pārsniegt [..] 5 % no dividenžu bruto summas, ja dividenžu saņēmējs ir akciju sabiedrība, kurai tieši pieder vismaz 25 % no dividenžu maksātājas sabiedrības kapitāla [..]."

II – Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

14. *Wereldhave Belgium* ir saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibināta akciju komandītsabiedrība, kas pieder saskaņā ar Nīderlandes tiesībām dibinātām sabiedrībām *Wereldhave International* un *Wereldhave* (attiecīgi – 35 % un 45 %) un ir to meitasuzņēmums.

15. *Wereldhave International* un *Wereldhave* ir kolektīvo ieguldījumu sabiedrības [6], kas veidotas akciju sabiedrības [7] formā un tieši sadala peļņu saviem akcionāriem, un saskaņā ar Nīderlandes tiesībām maksā uzņēmumu ienākuma nodokli (*vennootschapsbelasting* Nīderlandē), bet tām tiek piemērota "nulles likme".

16. 1999. un 2000. gadā *Wereldhave Belgium* sadalīja peļņu *Wereldhave International* un *Wereldhave*, par šiem ienākumiem tām tika ieturēts nodoklis par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas 5 % apmērā [8].

4 — Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēts, ar kuru ievieš 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksu (turpmāk tekstā – "*RD/CIR 1992*").

5 — Parakstīta Briselē 1970. gada 19. oktobrī (turpmāk tekstā – "Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu").

6 — Turpmāk tekstā – "KIS".

7 — "Naamloze vennootschap".

8 — Saskaņā ar Beļģijas un Nīderlandes Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu piemērotā likme.

17. Minētās sabiedrības iesniedza pieteikumus Beļģijas nodokļu administrācijā, lūdzot atbrīvot tās no sadalītajām dividendēm piemērotā ieturējuma. Šajā ziņā tās atsaucās uz Direktīvas 90/435 5. panta 1. punktu un *RD/CIR 1992* 106. panta 5. punktu, ar ko tā ir transponēta Beļģijas tiesībās.

18. Tā kā turpmāko sešu mēnešu laikā Beļģijas administrācija nebija skaidri pieņēmusi lēmumu, *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* un *Wereldhave* cēla prasību *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel* (Briseles pirmās instances tiesa, Beļģija).

19. 2012. gada 20. novembrī *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel* (Briseles pirmās instances tiesa) pasludināja divus spriedumus, kuros atzina, ka par dividendēm, kuras *Wereldhave Belgium* 1999. un 2000. finanšu gadā sadalīja Nīderlandes sabiedrībām *Wereldhave International* un *Wereldhave*, nodokļa par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas ieturējums nebija jāmaksā, piespriežot Beļģijas valstij atlīdzināt samaksātās summas kopā ar procentiem.

20. Beļģijas administrācija abus spriedumus pārsūdzēja *Hof van beroep te Brussel* (Briseles Apelācijas tiesa, Beļģija), būtībā apgalvojot, ka dividenžu saņēmējas bija Nīderlandes KIS un ka tās nav atbrīvojamas no nodokļa par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas ieturējuma tāpēc, ka tās neatbilst prasībām, kas ir noteiktas Direktīvas 90/435 2. panta c) punktā, aplūkojot to kopsakarā ar *RD /CIR 1992* 106. panta 5. punktu, jo Nīderlandē tās nodokli maksā pēc nulles likmes.

21. *Hof van beroep te Brussel* (Briseles Apelācijas tiesa) *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* un *Wereldhave* apgalvo, ka akciju sabiedrības formā veidotās KIS principā Nīderlandē maksā uzņēmumu ienākuma nodokli (Nīderlandes 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 1. pants) un, pēc to domām, ar to pietiek, lai strīdīgais ieturējums netiktu veikts. Tās pamatojas uz *CIR 1992* 266. pantu, *RD/CIR 1992* 106. panta 5. punktu, kā arī Direktīvas 90/435 5. pantu un aizstāv viedokli, ka šajā pēdējā minētajā tiesību normā minētā nodokļa uzlikšana nav paredzēta kā nodokļa faktiska iekasēšana.

22. Pakārtoti, ja Direktīva 90/435 nebūtu piemērojama, tās norāda, ka tām piemērotās Beļģijas tiesību normas ir pretrunā LESD 49. un 63. pantam, kā tas izrietot no Tiesas 2012. gada 12. jūlija rīkojuma *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. Šajos apstākļos *Hof van beroep te Brussel* (Briseles Apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, ir interpretējama tādējādi, ka tai nav pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai Beļģijas tiesībās paredzēto atbrīvojumu no nodokļa par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas ieturējuma nevar piemērot dividendēm, ko Beļģijas meitasuzņēmums izmaksā Nīderlandē reģistrētam mātesuzņēmumam, kuram pieder minimālais tā kapitāldaļu daudzums, jo Nīderlandes mātesuzņēmums ir fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu sabiedrība, kura savu peļņu pilnībā sadala tās kapitāldaļu turētājiem, un šī iemesla dēļ tam ir piemērojams nulles likmes uzņēmumu ienākuma nodoklis?

“2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai Līguma par Eiropas Savienības darbību (redakcijā, kas ir spēkā pēc Lisabonas līgumā veiktajiem grozījumiem un mainītās numerācijas) 49. pants (bijušais 43. pants) un 63. pants (bijušais 56. pants) ir interpretējami tādējādi, ka šīm normām ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai Beļģijas tiesībās paredzēto atbrīvojumu no nodokļa par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas ieturējuma nevar piemērot dividendēm, ko Beļģijas meitasuzņēmums izmaksā Nīderlandē reģistrētam mātesuzņēmumam, kuram pieder minimālais tā kapitāldaļu daudzums, jo Nīderlandes mātesuzņēmums ir fiskāla rakstura kolektīvo ieguldījumu sabiedrība, kura savu peļņu pilnībā sadala tās kapitāldaļu turētājiem, un šī iemesla dēļ tam ir piemērojams nulles likmes uzņēmumu ienākuma nodoklis?”

III – Lietas dalībnieku apsvērumu kopsavilkums

A – *Par pirmo prejudiciālo jautājumu*

24. *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* un *Wereldhave* apgalvo, ka šie nīderlandiešu uzņēmumi maksā uzņēmumu ienākuma nodokli Nīderlandē un ka, lai arī tie maksā nulles likmes nodokli, jo ir KIS, kas dividendes sadala akcionāriem, tie atbilst Direktīvas 90/435 2. panta c) punktā paredzētajam nosacījumam. Apgalvotā pamatošanai tie atsaucas uz vairākiem juridiskās literatūras avotiem [9], no kuriem tie secina, ka nodokļa uzlikšanai nav nepieciešama faktiska nodokļa iekasēšana. Tas esot subjektīvs nosacījums, kuram ir cieša saikne ar pašu sabiedrību, nevis tās gūtajiem ienākumiem, nedz arī tai piemērojamo nodokļu režīmu, tādējādi pilnīgs vai daļējs atbrīvojums no nodokļa neskarot nodokļa uzlikšanu. Tie piebilst, ka saskaņā ar Nīderlandes juridiskajā literatūrā valdošo uzskatu KIS nav atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, bet gan ar šo nodokli pilnībā apliekamas, taču ar nulles likmi [10].

25. Tam, ka saskaņā ar Direktīvas 90/435 sagatavošanas materiāliem Nīderlandes KIS netika iekļautas tās piemērošanas jomā, neesot nozīmes: Padomes paziņojumiem nav juridiskā spēka, ja tie nav iekļauti apstiprinātajās tiesību normās, kā tas ir šajā gadījumā [11].

26. Tāpēc *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* un *Wereldhave* uzskata, ka Direktīva 90/435 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā šajā lietā apstrīdētā.

27. Beļģijas, Čehijas Republikas, Francijas un Itālijas valdības, kā arī Komisija būtībā ir vienisprātis, ka šajā gadījumā Direktīva 90/435 nav piemērojama, jo:

— tās 2. panta c) punktā ir noteikta prasība, ka sabiedrībai ne tikai ir uzliekams nodoklis, bet tas tai ir iekasējams faktiski, kā to esot atzinusi Tiesa spriedumā *Aberdeen Property Finivest Alpha* [12];

— Direktīvas 90/435 mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, kuras obligāts priekšnosacījums ir nodokļa faktiska iekasēšana. Ja pieļautu atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā un ja nodoklis rezidences valstī faktiski netiktu uzlikts, šo mērķi nevarētu sasniegt un tas varētu kļūt par līdzekli, lai izvairītos no nodokļa uzlikšanas vispār. Direktīva 90/435 nav piemērojama jebkādai dividenžu sadalei starp mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, bet tikai tajā paredzētajos gadījumos, kas neattiecas uz nodokļu dubultās uzlikšanas situācijām.

28. Itālijas valdība un Komisija turklāt uzsver, ka atbrīvojuma (no uzņēmumu ienākuma nodokļa) neesamībai, uz kuru ir atsauce Direktīvas 90/435 2. panta c) punktā, ir jābūt pastāvīgai un nav jāattiecas uz konkrētu finanšu gadu vai īpašu notikumu, kas nosaka, ka nodokļa maksāšanas pienākums nerodas.

9 — De Broe, L. un De Boeck, R. "De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie", no: *Europees Belastingrecht*, Peeters, B. (red.), Gente: *Larcier*, 2005, 362. lpp.; Jansen, T. un De Vos, P. *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antverpene: *Intersentia*, 2008, 269. lpp.; Lagae, J. P. "Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères", no: *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brisele: *Ed. du Jeune Barreau*, 1990, 116. lpp.; Van Crombrugge, S. *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antverpene: *Kluwer*, 2008, 54. lpp., un Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antverpene: *Kluwer*, 1997, 48. lpp.

10 — Marres, O. C. R. un Wattel, P. J. Dividendbelasting, Deventere: *Kluwer*, 2011, 216. un 217. lpp.

11 — Tās pamatojas uz spriedumu, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c. (C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387), 29. punkts.

12 — Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs (C-303/07, EU:C:2009:377).

29. Attiecībā uz šajā pašā tiesību normā iekļauto nosacījumu, ka nodoklis ir uzliekams "bez izvēles tiesībām", Itālijas valdība norāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav paskaidrots, vai nulles likmes piemērošana Nīderlandes KIS izriet no to vadības struktūru izvēles vai sabiedrību dibināšanas statūtiem. Tā apgalvo, ka abos gadījumos rezultāts būtu vienāds, jo atbrīvojums neatšķiroties no apliekamības ar nulles likmi. Komisija uzskata, ka KIS dibināšana izrietot no konkrētas izvēles izmantot šo tiesisko regulējumu un ievērot tā nosacījumus.

30. Turklāt Komisija norāda, ka Direktīvas 90/435 sagatavošanas materiālos ir ietverts paziņojums, atbilstoši kuram no tās piemērošanas jomas ir izslēgtas Nīderlandes KIS. Lai arī šis paziņojums pats nav juridiski saistošs, tas parāda Savienības likumdevēja nodomus: ar to skaidri tika izslēgtas ne tikai KIS, bet arī jebkura cita sabiedrība, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, tomēr pastāvīgi atbrīvota no tā maksāšanas. Tas, ka KIS galīgajā redakcijā skaidri nav norādītas, lai arī tās bija minētas sagatavošanas materiālos, ir izskaidrojams ar apstākli, ka, saņemot atbrīvojumu, tās vairs neietilpst Direktīvas 90/435 piemērošanas jomā atbilstoši tās 2. panta c) punktam.

B – *Par otro prejudiciālo jautājumu*

31. Par šo lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu daļu Francijas valdība nav sniegusi apsvērumus. Taču tos sniedza Itālijas un Čehijas Republikas valdības, kā arī Komisija, kas visas uzskata, ka otrais jautājums ir nepieņemams, jo lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav izklāstītas atbilstošās valsts tiesību normas, nedz arī atšķirības attieksmē pret Beļģijā rezidējošajām un nerezidējošajām KIS.

32. Turpretī *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* un *Wereldhave* galvenokārt pievēršas Beļģijas tiesību aktu analīzei, lai apgalvotu, ka pret sabiedrībām rezidentēm un sabiedrībām nerezidentēm esot atšķirīga attieksme, kuras iznākumā pēdējās no minētajām nevar izvairīties no vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas. Ar nelabvēlīgo attieksmi pret sabiedrībām nerezidentēm esot pārkāptas tiesības uz kapitāla brīvu apriti un brīvība veikt uzņēmējdarbību.

33. Beļģijas valdība nepiekrīt, ka lietai būtu iespējams piemērot lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minēto rīkojumu *Tate & Lyle Investments* [13] un spriedumu *Aberdeen Property Finivest Alpha* [14]. Pamatojoties uz nodokļu tiesību aktu analīzi, tā apgalvo, ka Beļģijā pret sabiedrībām nerezidentēm nav nelabvēlīgākas attieksmes salīdzinājumā ar attieksmi pret sabiedrībām rezidentēm. Beļģijas un Nīderlandes sabiedrībām uzliekamie nodokļi ir jāsalīdzina, ņemot vērā nodokļu sistēmu, kas ir piemērojama pārmērīgi labvēlīgu attieksmi saņemošajām beļģu KIS, nevis beļģu sabiedrībām, kurām ir piemērojams vispārējais nodokļu regulējums.

34. Itālijas valdība un Komisija pakārtoti uzskata, ka, ja tiktu pierādīta nelabvēlīgas attieksmes esamība pret KIS, kas nav Beļģijas rezidentes, būtu jāpiemēro rīkojuma *Tate & Lyle Investments* [15] judikatūra. Šajā gadījumā būtu kapitāla brīva aprites pārkāpums, lai gan vēl būtu jāizvērtē, vai noteiktos ierobežojumus var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, un arī pat tad, vai tie ir atbilstīgi, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, un nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai to sasniegtu.

IV – Tiesvedība Tiesā

35. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2015. gada 19. augustā.

13 — Rīkojums, 2012. gada 12. jūlijs (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — Rīkojums, 2012. gada 12. jūlijs (C-384/11, EU:C:2012:463).

36. *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International*, *Wereldhave*, Beļģijas, Čehijas Republikas, Francijas un Itālijas valdības un Eiropas Komisija iesniedza savus rakstveida apsvērumus. Tiesas sēde netika rīkota.

V – Vērtējums

A – *Par pirmo prejudiciālo jautājumu*

37. Direktīvas 90/435 mērķis ir novērst, ka dividendes, kas tiek sadalītas starp mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuru juridiskās adreses atrodas dažādās dalībvalstīs, ar nodokli tiek apliktas divkārši, jo tas rada šķēršļus uzņēmumu vai sabiedrību grupu izveidei Savienības līmenī. Saskaņā ar tās preambulas pirmajā un trešajā apsvērumā [16] kopsakarā teikto, lai atvieglotu šo sabiedrību grupu izveidi, būtu jātiek vaļā no "ierobežojumiem, grūtībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi", kas diskriminē jeb rada "nelabvēlīgāku stāvokli" attiecībām starp mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas nav reģistrēti vienā un tajā pašā valstī.

38. Direktīvā 90/435 tālab ir paredzēti divu veidu īpaši pasākumi. Pirmkārt, tajā ir noteikts, ka mātesuzņēmuma valsts neuzliek nodokli no meitasuzņēmuma saņemtajai peļņai vai arī to uzliek, bet "ļaujot mātesuzņēmumam no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu" [17]. Otrkārt, no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atbrīvo peļņu vai dividendes, ko meitasuzņēmums ir sadalījis mātesuzņēmumam, ja vien ir izpildīti zināmi nosacījumi [18]. Pamatlietā strīds ir tieši par šo otro noteikumu.

39. Tomēr šī "kopējā sistēma" [19] nav piemērojama nedz vienmēr, nedz arī visa veida mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu attiecībām. Direktīvā 90/435 tās piemērošanas joma ir noteikta, definējot (2. pantā) "dalībvalsts sabiedrīb[as]", uz kurām tā attiecas. Konkrēti, šāda kvalificējamība tajā pakārtota virknei obligātu nosacījumu, tostarp par to, ka sabiedrībai "uzliekams kāds no šādiem nodokļiem bez izvēles tiesībām vai tiesībām saņemt atbrīvojumu no šā nodokļa: [..] *vennootschapsbelasting* Nīderlandē" (2. panta c) punkts).

40. Pretrunas rodas tāpēc, ka pamatlietā iesaistītajiem mātesuzņēmumiem *vennootschapsbelasting* Nīderlandē tiek uzlikts ar nulles likmi. Vai šis apstāklis nozīmē, ka tie ir "atbrīvoti" no šī nodokļa savā rezidences valstī? Ja tas tā būtu, no Direktīvas 90/435 2. panta c) punkta piemērošanas automātiski izrietētu, ka šīs direktīvas regulējums šajā gadījumā nebūtu piemērojams, jo šajā tiesību normā ir noteikta prasība, ka sabiedrībai ne tikai ir uzliekams uzņēmumu ienākuma nodoklis, bet arī tā nedrīkst būt atbrīvota no tā [20].

41. Prasītājas pamatlietā uzskata, ka strīdīgā prasība ir izpildīta jau tikai ar to vien, ka tās ir nodokļa maksātājas. Nodokļa maksātāja statuss var būt arī bez faktiskas nodokļa iekasēšanas, un tas pastāv pat tad, ja tiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai uzlikts nodoklis ar samazinātu likmi.

16 — Skat. šo secinājumu 5. un 6. punktu.

17 — 4. pants.

18 — 5. pants. Jautājums par šajā tiesību normā paredzētā nosacījuma izpildi gan šoreiz netiek iztirzāts.

19 — Šādi tā tiek nodēvēta Direktīvas 90/435 preambulas 3. apsvēruma pēdējā teikumā.

20 — Atšķirība starp "nodokļa uzlikšanu" un "atbrīvojumu" no nodokļu maksāšanas pienākuma (proti, no nodokļu parāda samaksas) īsumā nozīmē, ka nodokļa neuzlikšanas gadījumā nenotiek ar nodokli apliekams darījums, savukārt šāds darījums tiek noslēgts gadījumā, kad tiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa. Šajā pēdējā minētajā gadījumā galvenais nodokļa maksāšanas pienākums teorētiski rodas, bet nodokļa maksātājs pēc likuma tiek pilnībā vai daļēji atbrīvots no tā maksāšanas un tas beigu beigās no viņa nav iekasējams. Dažu valstu tiesībās šī nošķiršana nerada nedz terminoloģiskas, nedz doktrināras neskaidrības, savukārt citās šādas konceptuālas skaidrības nav. Daži lietas dalībnieki savos apsvērumos min nodokļu uzlikšanu kā "subjektīvu nodokļu uzlikšanu" un neatbrīvošanu kā "objektīvu nodokļu uzlikšanu". Citi izmanto vārdkopas "abstrakta nodokļu uzlikšana" un "konkrēta nodokļu uzlikšana". Vai arī visbeidzot "neatbrīvošanu" tie saista ar domu par "faktiskumu", lietojot tādas vārdkopas kā "faktiska nodokļu uzlikšana" vai "faktiski uzlikt nodokli".

42. Prasītāju uzņēmumu viedoklis strīdā būtu pamatots, ja Direktīvas 90/435 2. panta c) punktā būtu runa tikai par nodokļu uzliekamību. Taču tas tā nav: šajā tiesību normā ir paredzēts kāds pozitīvs nosacījums (būt nodokļa maksātājam) un kāds negatīvs nosacījums (nebūt atbrīvotam no nodokļa), abi nosacījumi ir obligāti un izpildāmi vienlaicīgi. Būtiski, ka šo uzņēmumu apgalvojumi galvenokārt attiecas uz nodokļu maksātāja statusu, gandrīz pilnībā aizmirstot par atbrīvojumu [21]. Taču atbrīvojums nozīmē, ka, neraugoties uz apliekamā darījuma veikšanu (proti, apliekamības), attiecīgā nodokļa maksāšanas pienākums nerodas, jo likumdevējs ir uzskatījis par lietderīgu no nodokļa maksāšanas atbrīvot kādu konkrētu sabiedrību kategoriju.

43. Manuprāt, tad, kad Nīderlandes nodokļu likumā ir paredzēta uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšana kādiem noteiktiem uzņēmumiem (šajā gadījumā – KIS) un pēc tam abstrakti ir noteikts, ka nodoklim ir nulles likme, faktiski tiek atzīts atbrīvojums no nodokļa maksāšanas. Tikpat lielā mērā tie tiek izslēgti no Direktīvas 90/435 piemērošanas jomas.

44. Man nešķiet, ka šis vērtējums būtu kā atspēkojams. Pēc definīcijas uzņēmumu ienākuma nodokļa "nulles likme" ir līdzvērtīga pilnīgai nodokļu neuzlikšanai, proti, pilnīgam atbrīvojumam no tā. Kad šis rezultāts tiek sasniegts, piemērojot speciālu tiesību normu, kurā attiecībā uz zināmu uzņēmumu kategoriju tas ir noteikts *ex ante* un pastāvīgi, lai kāda arī nebūtu šo uzņēmumu gūtā peļņa, manuprāt, nav noliedzams, ka runa ir īstu atbrīvojumu no šī nodokļa Direktīvas 90/435 2. panta c) punkta izpratnē.

45. Papildu argumentācija apstiprina, ka šajā lietā iesaistītās nīderlandiešu sabiedrības neietilpst Direktīvas 90/435 piemērošanas jomā. Tās mērķis, kā izklāstīts, ir novērst, ka saistībā ar attiecībām starp mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem divas dalībvalstis vairākkārt iekasē tāda paša veida nodokli (ar ko apliekama sabiedrību peļņa). Tādējādi, kā norādījuši arī citi lietā iestājušies dalībnieki, tieši tāpēc, lai sasniegtu šo mērķi, Direktīva 90/435 nav piemērojama uzņēmumiem, kas nav šā nodokļa maksātāji vai arī ir no tā atbrīvoti. Gan nodokļa neuzlikšana, gan pilnīgs (šajā gadījumā no kapitāla un kustamas mantas gūto ienākumu) atbrīvojums no nodokļa novērš risku, ka sabiedrībai, kas atbilst kādam no šiem nosacījumiem, uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek uzlikts vairākkārtīgi, tādējādi vairs nav nepieciešamības piemērot direktīvā paredzēto kopējo sistēmu [22].

46. Savos apsvērumos Komisija apraksta, kā Padomes 1990. gada 11. jūnija sanāksmē pirms Direktīvas 90/435 pieņemšanas pēc vairāku valdību pieprasījuma tika formulēti dažādi paziņojumi, lai tādējādi tiesību aktā skaidri tiktu noteikts, ka no šīs direktīvas piemērošanas jomas ir izslēgtas zināmas uzņēmumu kategorijas (tostarp Nīderlandes KIS) [23]. Lai arī šiem paziņojumiem nav saistoša spēka, tiem tomēr ir nozīme interpretācijā. Šie priekšlikumi beigu beigās dokumentā netika iekļauti nevis tāpēc, ka būtu noraidīts to saturs, bet gan aiz pārliecības, ka 2. panta c) punkta noteikumos, ciktāl tiek attiecas uz atbrīvojumu no nodokļa, šādi izņēmumi jau bija iekļauti.

21 — Tie uzsver, ka, konkrētajā taksācijas gadā piemērojot noteikumus par nodokļa aprēķināšanu, tostarp nodokļa bāzes samazinājumus vai summu atskaitījumus, maksājuma summa var būt vienāda ar nulli (vai negatīva), neskarot nodokļa uzlikšanu. Tomēr uzskatu, ka atbrīvojums no nodokļa direktīvā ir paredzēts ar atsauci nevis uz nodokļu parāda noteikšanu katrā taksācijas gadā, bet vispārējiem šo institūtu reglamentējošajiem noteikumiem likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli.

22 — Čehijas Republikas valdība to uzskatāmi demonstrēja savos apsvērumos: bez faktiskas nodokļa uzlikšanas nevar būt nodokļu dubulta uzlikšanas. Ja tiktu piešķirts atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kad rezidences valstī nodoklis faktiski netiek uzlikts, nebūtu iespējams sasniegt mērķi attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

23 — Paziņojuma teksts, ciktāl tas skāra Nīderlandes sabiedrības, bija šāds: "Padome un Komisija ir vienisprātis, ka Nīderlandes ieguldījumu sabiedrības 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 28. panta izpratnē nav iekļautas šīs direktīvas piemērošanas jomā." Līdzīgi Padomes un Komisijas paziņojumi šajā dokumentā ir iekļauti arī a) attiecībā uz noteiktām Vācijas ieguldījumu sabiedrībām; b) Spānijas sabiedrībām, kurām piemērojams "nodokļu pārredzamības" režīms, un c) Portugāles sabiedrībām, kurām "principā ir uzliekams uzņēmumu ienākuma nodoklis, taču vienlaikus tās ir atbrīvotas no tā un kuru peļņa tiek uzskatīta par to dalībnieku peļņu".

47. Īsumā sakot, Direktīva 90/435 nav piemērojama tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkotais, ņemot vērā, ka mātesuzņēmumi nevar tikt kvalificēti kā "dalībvalsts sabiedrības" tās 2. panta c) punkta izpratnē. Tādējādi nav jāvērtē, vai šai direktīvai ir pretrunā Beļģijas tiesību normas, ar kurām ieviests uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējums (pēc likmes 5 %) ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko kāds meitasuzņēmums sadala saviem mātesuzņēmumiem.

B – *Par otro prejudiciālo jautājumu*

48. No atbildes uz pirmo prejudiciālo jautājumu tomēr nav nojaušama risinājuma atbilde uz otro. Kā Tiesa jau ir atzinusi tostarp spriedumā *Aberdeen Property Finivest Alpha*[24], situācijās, uz kurām Direktīva 90/435 neattiecas (proti, kurās "dalībvalstīm ir tiesības attiecībā uz dalību sabiedrībās [..] noteikt, vai un cik lielā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubultā nodokļa uzlikšana sadalītajai peļņai, un šajā nolūkā vienpusēji vai ar konvencijām, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest mehānismus, kuri ir paredzēti, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu"), nedrīkst noteikt pasākumus, kas ierobežo Līgumā garantētās aprites brīvības. Nākamais iesniedzējtiesas jautājums attiecas tieši uz šo problēmu.

49. Itālijas un Čehijas Republikas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka otrais prejudiciālais jautājums varētu būt nepieņemams, jo iesniedzējtiesa tajā nav pietiekami aprakstījusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. Francijas valdība par šo jautājumu pat nav iesniegusi apsvērumus.

50. Lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu patiešām piemīt šis trūkums. Pirmkārt, tajā nav paskaidrots, kā Beļģijas tiesību akti nodokļu jomā izraisa nelabvēlīgu attieksmi pret sabiedrībām nerezidentēm salīdzinājumā ar sabiedrībām rezidentēm, tādējādi, ka tiktu pārkāpta kāda no LESD garantētajām pamatbrīvībām. Otrkārt, tā vispār pietiekami detalizēti neizklāsta valsts un konvencijas normas, kurām ir nozīme, lai spriestu par šo brīvību iespējamu pārkāpumu.

51. Šie trūkumi ir jo īpaši zīmīgi, ja tos aplūko, izmantojot metodi, ko Tiesa piemēro ikreiz, kad tā analizē uzdotos prejudiciālos jautājumus saistībā ar tiešajiem nodokļiem lietās, kas ir līdzīgas izskatāmajām. Šī analīze pa posmiem jeb secīgi tiek veikta tālab, lai vispirms identificētu attiecīgo brīvību un iespējami radušos tās ierobežojumu. Otrajā posmā tiek salīdzinātas aplūkojamās situācijas, lai noskaidrotu, vai tajās ir bijusi atšķirīga attieksme – un tālab ir sīki jāizvērtē šo attieksmi nosakošais valsts tiesiskais regulējums. Visbeidzot tiek noskaidrots, vai šī attieksme ir iespējami attaisnota ar kādiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem un vai attiecīgo brīvību ierobežojošais valsts pasākums ir samērīgs.

52. Tādējādi katrā no šiem posmiem ir svarīgi, lai Tiesas rīcībā būtu pietiekama iesniedzējtiesas iesniegta informācija par piemērojamajām valsts tiesībām. Šajā gadījumā tas gan nav nodrošināts. Tādējādi, piemēram, lai noteiktu, vai pamatlietā var konstatēt nevienlīdzīgu attieksmi attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli, salīdzinājums ir jāveic nevis vispārīgi starp Beļģijā rezidējošajiem un nerezidējošajiem uzņēmumiem, bet gan starp Nīderlandes KIS un to līdziniecēm (ieguldījumu sabiedrībām) Beļģijā, kurām piemērojamais tiesiskais režīms lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu gan konkrēti nav aplūkots.

53. Šajā lūgumā arī nav vispār nevienas normatīvās atsauces, no kuras varētu skaidri secināt, ka Beļģijas tiesību aktos nodokļu jomā ir paredzēti mehānismi, kas ļauj mazināt nodokļa vairākkārtēju uzlikšanu vai arī ļauj uzlikt nodokli tikai KIS veida sabiedrībām, kas ir rezidentes Beļģijā, nevis pārējām sabiedrībām. Turklāt iesniedzējtiesa neņem vērā Beļģijas un Nīderlandes Konvenciju par nodokļu

24 — Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs (C-303/07, EU:C:2009:377), 28. punkts.

dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras saturs [25] attiecīgā gadījumā varētu novērst vai mazināt Nīderlandes sabiedrībām radītās nelabvēlīgākajām sekas, kuru pamatā, iespējams, ir Beļģijas tiesību aktos par nodokļiem [26] noteiktais kapitāla brīvas aprites ierobežojums (LESD 56. pants). Visbeidzot lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav nevienas atsauces uz iespējamiem attaisnojumiem ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, nedz arī šā iespējamā ierobežojuma nesamērīgumu.

54. Ļoti zīmīgi, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtā informācija ir nepietiekama un to nevar aizstāt tikai ar lietas dalībnieku argumentiem par nodokļu sistēmu, kas pamatlietas faktu rašanās laikā bija piemērojama Beļģijas ieguldījumu sabiedrībām salīdzinājumā ar Nīderlandes KIS, jo šim aspektam ir būtiska nozīme strīdā. Beļģijas valdības un prasītāju sabiedrību apsvērumos šajā ziņā ir pausti ļoti atšķirīgi viedokļi, tomēr Tiesa nevar izskatīt šīs pretrunas, jo valsts tiesību normas identificēt, interpretēt un piemērot ir tikai un vienīgi valsts tiesas ziņā.

55. Proti, Beļģijas valdība apgalvo, ka saskaņā ar tās valsts nodokļu regulējumu, kas piemērojams ieguldījumu sabiedrībām rezidentēm (regulējums, kurā ir paredzētas atkāpes no vispārējo tiesību regulējuma), ieturējums ienākumu gūšanas vietā esot "galīgais nodoklis, jo tas nav piemērojams nodoklim, kas ir jāmaksā minētajām sabiedrībām, nedz arī tas ir atlīdzināms" [27]. Tā pamato šo apgalvojumu, atsaucoties uz *RD/CIR 1992* 123. pantu, aplūkojot to kopsakarā ar 1990. gada 4. decembra likuma 143. panta 1. un 2. punktu. Tā piebilst, ka, lai arī aplūkotā problēma ir līdzīga tai, par kuru taisīts 2012. gada 25. oktobra spriedums Komisija/Beļģija [28], toreiz Tiesas aplūkotais nodokļu regulējums attiecībā uz ieguldījumu sabiedrībām, kurām nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas Beļģijā, bija atšķirīgs no tā, kas piemērojams dividendēm, kuras *Wereldhave Belgium* ir sadalījusi savam mātesuzņēmumam, jo pirmajā minētajā bija atļauts atskaitīt vai atlīdzināt ieturēto summu, kas otrā regulējuma gadījumā savukārt nav izdarāms.

56. Ja šie Beļģijas valdības apgalvojumi apstiprinātos ar faktiem (kas būtu jāpārbauda tiesai *a quo*), būtu pierādīts, ka ieguldījumu sabiedrības rezidentes saistībā ar šajā valstī iekasēto nodokļa par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas ieturējumu nevarēja izvairīties no nodokļu sloga, kas tām izriet no prakses, kādā par šiem ienākumiem tiek ieturēts nodoklis. Citiem vārdiem sakot, tiktu pierādīts, ka attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā pret Nīderlandes KIS un Beļģijas ieguldījumu sabiedrībām šajā pēdējā minētajā valstī ir vienlīdzīga attieksme. Ne vienas, ne otras nebūtu atbrīvotas no nodokļa, ņemot vērā, ka tas ir galīgs un neatmaksājams, un tādējādi būtu izslēgts, ka pirmās no tām tiek diskriminētas.

57. Pieņemot, ka tas tā būtu, uzskatu, ka LESD 49. un 56. pantam nebūtu pretrunā valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām no ieguldījumu sabiedrībām tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Tieši attiecībā uz Beļģijas Karalisti [29] Tiesa jau ir nospriedusi, ka nevar "pieprasīt no izmaksātājas sabiedrības rezidences valsts, lai tā nodrošinātu, ka akcionāram nerezidentam izmaksātajai peļņai

25 — Beļģijas valdība apsvērumos ir atsaukusies uz šo secinājumu 13. punktā citēto Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 10. pantu. Saskaņā ar šo konvencijā paredzēto tiesību normu nodokļu dubulta uzlikšana, kuras pamatā ir Beļģijā veiktais ieturējums, ir mazināta, nosakot 5 % ierobežojumu no "dividenžu bruto summas, ja dividenžu saņēmējs ir akciju sabiedrība, kurai tieši pieder vismaz 25 % no dividenžu maksātājas sabiedrības kapitāla". Tomēr sabiedrības prasītājas pamatlietā noraida, ka šīs konvencijas piemērošana ļauj kompensēt atšķirīgu attieksmi, kas izriet no Beļģijas tiesību aktiem, jo ienākumu gūšanas vietā ieturētā summa (minētie 5 %) kļūst par galīgu maksājumu, kas KIS gadījumā Nīderlandē nav atskaitāms.

26 — Lai arī tiesa *a quo* (kas šajā gadījumā min lietas dalībnieku ierosināto prejudiciālo jautājumu, nepievienojot savu argumentāciju) atsaucas gan uz LESD 49. pantu, gan 56. pantu, uzskatu, ka analīzes veikšanai nepieciešamas normas par kapitāla brīvu apriti. Tomēr neizslēdzu, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, iespējams, varētu tikt pārkāpta, ja ierobežojums skartu akcionāru spēju faktiski ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību. Ja nebūtu šīs spējas (kas gan šajā gadījumā, šķiet, tā nav, jo *Wereldhave Belgium* pieder *Wereldhave International* un *Wereldhave* attiecīgi 35 % un 45 % no kapitāla), piemērojams būtu tikai LESD 56. pants (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 38. punkts).

27 — Rakstveida apsvērumu 41. punkts.

28 — Lieta C-387/11, EU:C:2012:670. Šajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka, "atstājot spēkā atšķirīgas tiesību normas par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no tā, vai tos gūst ieguldījumu sabiedrības rezidentes vai ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 49. pantā [..] paredzētos pienākumus".

29 — Spriedums, 2012. gada 25. oktobris, Komisija/Beļģija (C-387/11, EU:C:2012:670), 78. punkts, kurā ir minēti spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), 59. punkts; 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559), 83. punkts, un 2011. gada 20. oktobris, Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670), 80. punkts.

netiek vairākkārtīgi uzlikts nodoklis vai nepastāv nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana, atbrīvojot no nodokļa šo peļņu par labu izmaksātājai sabiedrībai vai piešķirot minētajam akcionāram nodokļa priekšrocību, kas atbilst izmaksātājas sabiedrības par minēto peļņu samaksātajam nodoklim". Tā piebilst, ka šī prasība nozīmētu, ka "šai valstij būtu jāatsakās no tās tiesībām uzlikt nodokli ienākumam, kas rodas no tās teritorijā veiktas saimnieciskās darbības"[30].

58. Tomēr, iespējams, ka šajā gadījumā ieguldījumu sabiedrībām piemērotie tiesību akti ne gluži atbilst Beļģijas Karalistes apsvērumos sniegtajai versijai. Ja iesniedzējtiesa būtu ar šiem tiesību aktiem iepazinusies, analizēdama to saturu, tā šajā gadījumā varētu konstatēt, ka 2009. un 2010. gada finanšu gadā spēkā esošie normatīvie parametri neatšķiras no tiem, kurus Tiesa izskatīja 2012. gada 12. jūlija rīkojumā *Tate & Lyle Investments*[31] vai 2012. gada 25. oktobra spriedumā Komisija/Beļģija[32] – abi nolēmumi tika pieņemti pirms lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanas un attiecas konkrēti uz Beļģijas tiesību aktiem par uzņēmumu ienākuma nodokli.

59. Šajos apstākļos nevar lūgt Tiesai izskatīt pretrunas (starp *Wereldhave* un Beļģijas valdību) jautājumā par to, kuras patiesībā ir tās valsts tiesību normas, atbilstoši kurām ir jāsalīdzina nodokļu sistēma, kura ir piemērojama Nīderlandes KIS un Beļģijas ieguldījumu sabiedrībām. Tas ir jāveic tiesai, kas iesniedz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, un Tiesa nevar šo uzdevumu izpildīt tās vietā, nedz arī balstīties uz pieņēmumiem, lai sniegtu apmierinošu atbildi uz prejudiciālo jautājumu.

60. Ņemot vērā šos apstākļus, uzskatu, ka otrais prejudiciālais jautājums ir jāatzīst par nepieņemamu, jo tas neatbilst Tiesas Reglamenta 94. pantā paredzētajam prasību minimumam.

61. Tomēr, ja Tiesa nolemtu izskatīt šo jautājumu pēc būtības un izvērtēt, vai, ieturot nodokli dividendēm ienākumu gūšanas vietā, attieksme pret Nīderlandes KIS bija nelabvēlīgāka salīdzinājumā ar attieksmi pret Beļģijas ieguldījumu sabiedrībām, baidos, ka vienīgais, ko tā varētu darīt, būtu ļoti vispārīgi atkārtot savu judikatūru šajā jomā vai konkrēti atsaukties uz 2012. gada 12. jūlija rīkojumu *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463)[33], pielāgojot tā saturu šajā lietā aplūkotajam gadījumam.

62. Proti, tāpat kā lietā *Tate & Lyle Investments*[34], Beļģijas valdība izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, kuras tajā rezidējošās sabiedrības sadala citās dalībvalstīs rezidējošajām sabiedrībām. Līdz ar to jautājumā par risku, ka sadalītās dividendes iespējami tiek vairākkārtīgi apliktas ar nodokli, saņēmējas sabiedrības nerezidentes ir tādā pašā situācijā kā rezidentes, tāpēc šajā ziņā tām ir jābūt iespējai saņemt tādu pašu attieksmi, kāda nodrošināta pret sabiedrībām rezidentēm[35].

63. Tiesai tāpat būtu jānorāda iesniedzējtiesai, ka nelabvēlīga attieksme varētu atturēt kādā citā dalībvalstī rezidējošās sabiedrības veikt ieguldījumus Beļģijā un tādējādi ir ierobežojums kapitāla brīvai apritei, kas principā ir aizliegts LESD 63. pantā[36].

30 — Šī argumentācija ir atrodama arī Tiesas 2012. gada 12. jūlija rīkojuma *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463) 30. punktā, un atkal saistībā ar tiesību normām par nodokļa uzlikšanu dividendēm ienākumu gūšanas valstī, kuras meitasuzņēmums rezidents Beļģijā bija izmaksājis savam mātesuzņēmumam, kas nebija rezidents šajā valstī.

31 — Rīkojums, 2012. gada 2. jūlijs, *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463), 3.–9. punkts.

32 — Lieta C-387/11, EU:C:2012:670.

33 — Starp citu, jāpiebilst, ka toreiz Tiesa iesniedzējtiesai atbildēja nevis spriedumā, bet rīkojumā, jo uzskatīja to par "prejudiciālu jautājumu [..], kas bija identisks jautājumam, uz kuru Tiesa jau bija sniegusi atbildi, vai [ka] atbildi uz šo jautājumu var tieši izsecināt no judikatūras" (minētā rīkojuma 17. punkts).

34 — Rīkojums, 2012. gada 12. jūlijs (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Turpat, 33. punkts.

36 — Turpat, 36. punkts.

64. Taču, tā kā nav izslēdzams, ka dalībvalsts var izpildīt savus Līgumā noteiktos pienākumus, noslēdzot konvenciju ar citu dalībvalsti par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras piemērošana atsvērtu valsts tiesību aktos [37] paredzētās nevienlīdzīgas attieksmes sekas, tiesai *a quo* būtu jāizsver jau minētās Beļģijas un Nīderlandes Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ietekme un jālemj, vai tā nodrošina, ka saskaņā ar Beļģijas tiesībām pret sabiedrībām nerezidentēm ir nodrošināta tāda pati attieksme kā pret sabiedrībām rezidentēm.

65. Visbeidzot atbilstoši šajā jautājumā jau pieņemtajiem nolēmumiem Tiesai būtu jāatgādina, ka gadījumā, ja iesniedzējtiesa – neraugoties uz to, ka, piemērojot konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nodokļa slogs tiek mazināts, – tomēr uzskata, ka pastāv nelabvēlīga attieksme pret sabiedrībām nerezidentēm, tai būtu jāizvērtē, vai šo kārtību pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi [38]. Visbeidzot, pat ja būtu arī šādi primāri vispārējo interešu apsvērumi, būtu vēl jāpierāda, ka kapitāla aprites brīvību ierobežojošie valsts pasākumi ir atbilstīgi, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu un nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo, kā tas norādīts 2012. gada 25. oktobra spriedumā Komisija/Beļģija [39].

VI – Secinājumi

66. Saskaņā ar iepriekš minētajiem apsvērumiem ierosinu Tiesai otro *Hof van beroep te Brussel* (Briseles Apelācijas tiesa, Beļģija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atzīt par nepieņemamu un uz pirmo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, nav piemērojama strīdā par nodokļa ieturējumu, ko Beļģijā veic attiecībā uz peļņu, kuru meitasuzņēmums sadala savam mātesuzņēmumam, ja šis mātesuzņēmums ir Nīderlandes kolektīvo ieguldījumu sabiedrība, kurai uzņēmumu ienākuma nodoklis ir piemērojams ar nulles likmi.

37 — Turpat, 36. un 37. punkts.

38 — Turpat, 45. punkts.

39 — Lieta C-387/11, EU:C:2012:670, 74. punkts.