ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 8. maijā [1]

1. Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem [mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs [2] (turpmāk tekstā — "Mātes sabiedrību/meitas sabiedrību direktīva" vai "Direktīva") 4. panta 1. punktā paredzēts, ka, ja mātes sabiedrība, kas rezidē vienā dalībvalstī, saņem dividendes no meitas sabiedrības, kas rezidē citā dalībvalstī, mātes sabiedrības dalībvalsts vai nu atturas šādām dividendēm uzlikt nodokļus vai arī ļauj mātes sabiedrībai no maksājamās nodokļu summas atskaitīt nodokļa summu, ko par tādējādi sadalīto peļņu samaksājusi meitas sabiedrība.

2. Šajā lietā *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes Apelāciju tiesa, Beļģija) būtībā ir uzdevusi Tiesai jautājumu par to, vai tāds valsts tiesību akts, saskaņā ar kuru šādas dividendes vispirms tiek pieskaitītas mātes sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummai un pēc tam tiek atskaitītas no šīs pamatsummas tikai tiktāl, ciktāl mātes uzņēmumam ir ar nodokli apliekama peļņa, ir pretrunā Direktīvas 4. pantam.

Mātes sabiedrības/meitas sabiedrības direktīva

3. Ar Mātes sabiedrības/meitas sabiedrības direktīvu cenšas novērst no nodokļu viedokļa nelabvēlīgo iespaidu uz dažādu dalībvalstu sabiedrībām salīdzinājumā ar sabiedrībām no vienas un tās pašas dalībvalsts gadījumos, kad šīs sabiedrības sadarbojas, izveidojot mātes sabiedrību un meitas sabiedrību grupas. [3] Direktīva šo jautājumu risina divos veidos.

4. Pirmkārt, Direktīvas 4. panta 1. punktā paredzēts, ka, ja mātes sabiedrība [4] saņem sadalītu peļņu no meitas sabiedrības, mātes sabiedrības dalībvalsts vai nu "atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus" (atbrīvojuma metode), vai arī "uzliek šādai peļņai nodokļus [..] tādā apjomā, kas nepārsniedz attiecīgā nodokļa

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — OV L 225, 6. lpp. Direktīva pēc tam ir grozīta, taču pamatprāva attiecas tikai uz sākotnējo redakciju.

3 — Skat. preambulas trešo apsvērumu: "tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem [mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām], dažādās dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgāki nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem [mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām]; [..] dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību; [..] šim trūkumam ir jādara gals, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanos".

4 — Jēdzieni "mātes sabiedrība" un "meitas sabiedrība" ir definēti Direktīvas 3. pantā. Definīcija ietver prasību, ka mātes sabiedrībai un meitas sabiedrībai no nodokļu iekasēšanas mērķu viedokļa ir jārezidē dažādās dalībvalstīs.

summu dalībvalstī, ļaujot mātes sabiedrībai no maksājamās nodokļu summas atskaitīt nodokļa summu, ko par tādējādi sadalīto peļņu samaksājusi meitas sabiedrība" (kredīta vai attiecināšanas metode).

5. Otrkārt, 5. panta 1. punkts izvirza prasību dalībvalstīm no nodokļa iekasēšanas atbrīvot peļņu, ko meitas sabiedrība sadala savai mātes sabiedrībai.

Valsts tiesību akti

6. Lai gan rīkojums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ir lakonisks attiecībā uz valsts tiesību normām, šķiet, ka pastāv vienprātība, ka Beļģijas tiesību akti [5], ciktāl tiem ir nozīme šajā lietā, darbojas šādi. Pirmkārt, no meitas sabiedrībām saņemtās dividendes Direktīvas izpratnē tiek ietvertas mātes sabiedrības maksājamā nodokļa bāzes aprēķinā. Otrkārt, 95 % no šādu dividenžu apmēra tiek atskaitīti no mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamās peļņas [6]. Šī atskaitīšana tiek dēvēta par "aftrek van definitief belaste inkomsten" (galīgi ar nodokļiem apliktu ienākumu atskaitījums; turpmāk tekstā — "*ADBI*"). Treškārt, *ADBI* ir noteikti ierobežojumi, paredzot, ka tas var būt tikai peļņas attiecīgajā laika periodā, par kuru tiek maksāti nodokļi, apmērā. Tāpēc *ADBI* nevar izmantot gadā, kad nav gūta peļņa; turklāt, ja *ADBI* pārsniedz gūto peļņu, neizmantoto *ADBI* daļu nevar pārnest.

Pamata prāva un uzdotais jautājums

7. Vēlreiz, rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu sniegtā informācija ir skopa. Tomēr, ciktāl tam ir nozīme, no rakstveida apsvērumiem var secināt šādus faktus.

8. Katru gadu laika periodā no 1992. līdz 1998. gadam *Cobelfret NV* (turpmāk tekstā — "*Cobelfret*"), Beļģijas sabiedrība, saņēma dividendes no saviem holdingiem sabiedrībās Beļģijā un Apvienotajā Karalistē. Pastāv vienprātība par to, ka *Cobelfret* attiecībā uz tās holdingiem Beļģijas sabiedrībās ir mātes sabiedrība un ka šīs sabiedrības ir *Cobelfret* meitas sabiedrības Direktīvas izpratnē.

9. 1994., 1995. un 1997. gadā *Cobelfret* cieta zaudējumus un tādējādi nevarēja izmantot *ADBI* par šiem gadiem. 1996. gadā *ADBI*, uz kuru *Cobelfret* bija tiesības, par EUR 277 432 pārsniedza tās ar nodokļiem apliekamo peļņu. Tā nevarēja šo neizmantoto *ADBI* daļu pārnest uz nākamo gadu, kad tā cieta zaudējumus. *Cobelfret* uzskata, ka tas nozīmē, ka Beļģija dividendes patiesi neatbrīvo no nodokļiem, jo ar nodokļa aprēķinu saistītie zaudē-

5 — 1992. gada *Wetboek van de inkomstenbelastingen* (Ienākumu nodokļa kodekss) 202., 204. un 205. pants.

6 — Direktīvas 4. panta 2. punkts faktiski atļauj dalībvalstīm, kuras izvēlējušas atbrīvojuma metodi, ierobežot atbrīvojumu, attiecinot to tikai uz 95 % no saņemto dividenžu apmēra.

jumi, ko var pārnest, ir samazināti tā, ka nākamajā gadā ar nodokļiem apliekamā peļņa tiek mākslīgi palielināta, pievienojot dividendes, kuras būtu bijis jāatbrīvo no aplikšanas ar nodokļiem.

10. *Cobelfret* sekmīgi pierādīja *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Pirmās instances tiesa, Antverpene), ka šāda veida *ADBI* piemērošanas ierobežošana ir pretrunā Direktīvas 4. panta 1. punktam. Beļģijas nodokļu iestādes iesniedza apelāciju *Hof van beroep te Antwerpen*, kas Tiesai uzdeva šādu jautājumu:

"Vai tādi noteikumi kā Beļģijas regulējums par galarezultātā ar nodokli apliktajiem ienākumiem, saskaņā ar kuru attiecīgās dividendes vispirms tiek pieskaitītas mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummai un pēc tam šīs saņemtās dividendes saskaņā ar Beļģijas Ienākumu nodokļa kodeksa 205. panta 2. punktu tiek atskaitītas no mātes sabiedrības ar nodokļiem apliekamo ienākumu pamatsummas (95 % apmērā) tikai, ja mātes sabiedrībai ir ar nodokļiem apliekama peļņa, atbilst [Mātes sabiedrību/meitas sabiedrību direktīvas] 4. pantam tiktāl, ciktāl šāds ar nodokļiem galarezultātā apliktu ienākumu atskaitījuma ierobežojums noved pie tā, ka mātes sabiedrībai vēlākā nodokļu uzlikšanas laika posmā par izmaksātajām dividendēm ir jāmaksā nodokļi, ja nodokļu uzlikšanas laika posmā, kad tika izmaksātas dividendes, tai nebija vai bija nepietiekama ar nodokļiem apliekamā peļņa vai vismaz ja ar nodokļa aprēķinu saistītie zaudējumi par attiecīgo nodokļu uzlikšanas laika posmu tika izmantoti negodīgi un līdz ar to tos vairs nevar pārcelt līdz saņemto dividenžu summai, kas jebkurā gadījumā, ja nav ar nodokļa aprēķinu saistītu zaudējumu, bija atbrīvota no nodokļa 95 % apmērā?"

11. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Cobelfret*, Beļģija un Komisija; tās visas bija pārstāvētas arī tiesas sēdē.

Tiešā iedarbība

12. Uzdotais jautājums nemin Direktīvas 4. panta 1. punkta tiešo iedarbību. Tomēr rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ir norādīts, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka "ir nepieciešams saņemt izšķirošu atbildi attiecībā uz Direktīvas tiešo iedarbību", un visi lietas dalībnieki ir iesnieguši savus apsvērumus par šo jautājumu. Attiecīgi es izklāstīšu šādus īsus apsvērumus šajā sakarā.

13. Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka visos gadījumos, kuros kādas direktīvas noteikumi pēc to satura šķiet beznosacījuma

un pietiekami precīzi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja noteiktajā termiņā nav pieņemti ieviešanas pasākumi, lai atspēkotu ikvienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā direktīvai, vai ja šie noteikumi paredz tiesības, uz kurām indivīdi ir tiesīgi atsaukties attiecībā pret valsti [7]. Kopienas tiesību norma ir beznosacījuma, ja tā paredz pienākumu, ko nepapildina nekādi nosacījumi un tās īstenošana vai ietekme nav pakārtota tam, ka Kopienas iestādēm vai dalībvalstīm jāpieņem kāds pasākums [8]. Tā ir pietiekoši precīza, lai uz to varētu atsaukties privātpersona un to varētu piemērot tiesas, ja tā viennozīmīgā veidā paredz pienākumu [9].

14. Es piekrītu *Cobelfret* un Komisijai, ka Direktīvas 4. panta 1. punkts atbilst abiem šiem kritērijiem. Tajā paredzētais pienākums, proti, atturēties no nodokļu uzlikšanas sadalītajai peļņai, ko no savas meitas sabiedrības saņēmusi mātes sabiedrība, vai aplikt šādu peļņu ar nodokļiem, vienlaikus atļaujot mātes sabiedrībai no maksājamā nodokļa summas atskaitīt meitas sabiedrības samaksāto nodokli, kas saistīts ar šo peļņu, ir paredzēts viennozīmīgā veidā un to nepapildina nekādi nosacījumi, tāpat no tā īstenošanas vai iespaida viedokļa tas nav pakārtots tam, ka Kopienas iestādēm vai dalībvalstīm jāpieņem kāds pasākums.

15. Beļģija apgalvo, ka 4. panta 1. punktam nevar būt tieša iedarbība, jo tas dalībvalstīm piedāvā izvēli attiecībā uz vēlamā rezultāta sasniegšanas metodēm.

16. Tomēr, kā norāda *Cobelfret*, Tiesa ir nolēmusi, ka "valsts tiesības izvēlēties iespējamos līdzekļus, lai sasniegtu direktīvas noteikto rezultātu, neliedz indivīdiem iespēju atsaukties valsts tiesās uz tiesībām, kuru saturu var noteikt pietiekami precīzi, pamatojoties tikai uz direktīvas normām" [10].

17. Līdz ar to es uzskatu, ka direktīvas 4. panta 1. punktam ir tieša iedarbība.

Atbilstība Direktīvas 4. panta 1. punktam

18. *Cobelfret* un Komisija norāda, ka Beļģijas tiesību normas ir pretrunā Direktīvai, Beļģijas valdības nostāja ir pretēja.

7 — Skat. piemēram, 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies* (Krājums, I-5517. lpp., 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — 1997. gada 29. maija spriedums lietā C-389/95 *Klattner* (*Recueil*, I-2719. lpp., 33. punkts).

9 — Turpat.

10 — 1991. gada 19. novembra spriedums apvienotajās lietās C-6/90 un C-9/90 *Francovich* u.c. (*Recueil*, I-5357. lpp., 17. punkts) un 1994. gada 14. jūlija spriedums lietā C-91/92 *Faccini Dori* (*Recueil*, I-3325. lpp., 17. punkts).

19. Es piekrītu pirmajam viedoklim.

20. Direktīvas 4. panta 1. punktā ir prasīts, lai dalībvalstis vai nu atturētos no dividenžu aplikšanas ar nodokļiem, vai arī lai tās mātes sabiedrībai no nodokļa summas, kas jāmaksā par dividendēm, atļautu atskaitīt nodokli, ko meitas sabiedrība samaksājusi par tādējādi sadalīto peļņu. Manuprāt, Beļģijas tiesību normas pienācīgi neievieš nevienu no šīm divām metodēm.

21. Šo normu iespaids ir tāds, ka no meitas sabiedrības saņemtās dividendes vienmēr tiek ietvertas mātes sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, bet ne vienmēr tiek no tā atskaitītas, jo atskaitīšana netiek īstenota, ja mātes sabiedrībai par to pašu laika periodu nav bijis ar nodokļiem apliekamas peļņas. Šādā gadījumā dividenžu iekļaušana ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā izraisa augstāku nodokli kopumā, jo tā samazina to zaudējumu apmēru, ko var pārnest uz nākamo gadu. Līdz ar to nodoklis tiks iekasēts nākamajā gadā, kurā ir gūta ar nodokļiem apliekama peļņa par papildu summu, kas atbilst visai vai daļai no dividenžu summas.

22. Tādējādi Beļģijas režīms neparedz sistemātisku dividenžu atbrīvošanu no nodokļiem. Tā vietā ar to tiek paredzēts atbrīvojums vienīgi tad, ja ir cita ar nodokļiem apliekama peļņa. Tādējādi Beļģija pakļauj dividenžu atbrīvošanu no nodokļiem direktīvā neparedzētam nosacījumam. Līdz ar to tas nav īstens atbrīvojumu režīms.

23. Tiesa jau ir nolēmusi — tā kā Direktīvas mērķis ir veicināt nodokļu iekasēšanas kārtību, kas regulētu pārrobežu sadarbību, dalībvalstis nevar vienpusēji ieviest tādus ierobežojošus pasākumus kā prasība, lai brīdī, kad tiek sadalīta peļņa, par kuru vēlas saņemt nodokļu priekšrocību, jau būtu beidzies minimālais noteiktais holdinga periods [11]. Es neredzu iemeslu šo pašu principu nepiemērot tam, kas faktiski ir prasība, lai mātes sabiedrībai būtu ar nodokļiem apliekama peļņa.

24. Tāpat Beļģijas režīms nav attiecināšanas režīms, kas paredzētu, ka meitas sabiedrības samaksātais nodoklis tiek atskaitīts no nodokļa, kas jāmaksā mātes sabiedrībai.

11 — 1996. gada 17. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-283/94, C-291/94 un C-292/94 *Denkavit* u.c. (*Recueil*, I-5063. lpp., 26. punkts).

25. Beļģija, pirmkārt, apgalvo, ka *ADBI* ierobežošana izraisa vismaz tādu pašu iznākumu, kādu izraisītu attiecināšanas metode. Tā norāda — ja attiecināšanas metode atbilst 4. panta 1. punkta prasībām, ierobežotajam *ADBI* arī ir tām jāatbilst, jo nav iemesla, kādēļ prasībai "[atturēties] no nodokļu uzlikšanas" sadalītajai peļņai būtu jāizraisa labvēlīgāks rezultāts nekā rezultāts, kuru izraisa attiecināšanas metode.

26. Mani nepārliecina Beļģijas apsvērumi šajā jautājumā. Turklāt, ja *ADBI* ierobežošana patiešām izraisa rezultātu, kas ir vismaz tikpat labvēlīgs nodokļa maksātājam kā tas, ko nodokļu maksātājs saņemtu atbilstoši attiecināšanas metodei, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalsts nevar atsaukties uz to, kā tā būtu varējusi īstenot direktīvu, ja tā būtu izvēlējusies to darīt noteiktā veidā [12]. Beļģija nav apgalvojusi, ka tā būtu izvēlējusies īstenot Direktīvas 4. panta 1. punktu, izmantojot attiecināšanas metodi. Tāpēc, manuprāt, nav nozīmes tam, vai un kādā apmērā tās izvēlētā alternatīvā metode darbojas ne mazāk labvēlīgi, kā būtu darbojusies attiecināšanas metode.

27. Otrkārt, Beļģija norāda, ka no Direktīvas 4. panta 1. punkta formulējuma, kas prasa, lai dalībvalstis "atturas [dividendēm] uzlikt nodokļus", izriet, ka dalībvalstīm ir jāpiešķir "atbrīvojums" un ka šāds "atbrīvojums" prasa, lai saņemtajām dividendēm nevarētu būt iespaids uz pārnesamo zaudējumu apmēru. Direktīvas preambulas apsvērumi un 4 panta 1. punkta formulējums norāda tikai uz "attur[ēšanos] šādai peļņai uzlikt nodokļus" un nevis uz "atbrīvošanu no nodokļiem".

28. Es šim argumentam nevaru piekrist. Direktīvas sistēma un mērķi neliek domāt, ka pastāv nozīmīga atšķirība starp jēdzienu "atturēties no nodokļu uzlikšanas" un jēdzienu "atbrīvojums no nodokļiem". Kā norāda *Cobelfret*, direktīvas, ar kuru nesen tika grozīta Mātes sabiedrību/meitas sabiedrību direktīva, preambulā faktiski 4. panta 1. punkts ir aprakstīts tādējādi, ka "dubultā nodokļu uzlikšana ir jānovērš ar atbrīvojumu vai nodokļu kredītu" [13]. Turklāt Tiesa jēdzienu "atbrīvojums" ir izmantojusi pārmaiņus ar jēdzienu "attur[ēšanās] no nodokļu uzlikšanas" 4. panta 1. punkta izpratnē [14].

29. Treškārt, Beļģija uzskata, ka tās tiesiskais regulējums atbilst 4. panta 1. punkta mērķim, konkrētāk — novērst nelabvēlīgāko situāciju pārrobežu mātes sabiedrības/meitas sabiedrības attiecībās salīdzinājumā ar šādām attiecībām vienas valsts kontekstā [15]. *ADBI* iero-

12 — Iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Francovich* u.c., 21. punkts, un 2006. gada 30. marta spriedums lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 28. punkts).

13 — Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvas 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem [mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2004 L 7, 41. lpp.), desmitais apsvērums. Skat. arī priekšlikuma šai direktīvai (COM (2003) 462, galīgā redakcija) paskaidrojuma 17. punktu.

14 — 2006. gada 12. decembra spriedumi lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 102. punkts) un lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 53. punkts).

15 — Skat. preambulas trešo apsvērumu, kas izklāstīts iepriekš 3. zemsvītras piezīmē.

bežošana neapgrūtina mātes sabiedrības/meitas sabiedrības attiecību izveidošanu, kā to izšķiroši parāda tas, kā praksē darbojas Beļģijas tirgus, un apstāklis, ka ierobežota *ADBI* piemērošana vienādi attiecas pret mātes sabiedrības/meitas sabiedrības attiecībām vienas valsts ietvaros un gadījumos, kad šīm attiecībām ir pārrobežas raksturs. Tāpēc *ADBI* ierobežošana nav pretrunā 4. panta 1. punkta mērķim.

30. Atkal mani tas nepārliecina. Pat ja Beļģijas apgalvojumi atbilst patiesībai, apstāklis, ka dalībvalsts nepareiza direktīvas normas transponēšana nav pretrunā šīs direktīvas mērķiem, nevar pats par sevi padarīt šo transponēšanu pareizu.

31. Turpinājumā Beļģija atsaucas uz Padomes Direktīvu 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai [16], kura būtībā izvirza dalībvalstīm prasību nodrošināt, lai šādas reorganizācijas neizraisītu kapitāla pieauguma un rezervju, kas atbrīvotas no aplikšanas ar nodokli, aplikšanu ar nodokļiem. Tomēr attiecībā uz zaudējumiem, kas rodas pārrobežu reorganizāciju rezultātā, Beļģija atzīmē, ka šī direktīva vienkārši prasa, lai dalībvalstis pret šādiem zaudējumiem attiektos tāpat kā pret zaudējumiem, kas radušies no reorganizācijām vienas dalībvalsts ietvaros [17]. Šķiet, ka Beļģija apgalvo, ka pēc analoģijas Mātes sabiedrības/meitas sabiedrības direktīvas 4. panta 1. punkts tāpat ļauj dalībvalstij tādu režīmu kā *ADBI* noteikumi piemērot attiecībā uz dividendēm, ko no savas meitas sabiedrības citā dalībvalstī saņēmusi mātes sabiedrība, ar nosacījumu, ka tā šo pašu režīmu piemēro attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no šīs pašas valsts meitas sabiedrības. Tomēr tas nav tas, kas ir paredzēts 4. panta 1. punktā, un es nesaskatu, kāpēc ir nozīme pilnīgi cita tiesību akta normai.

32. Visbeidzot Beļģija norāda uz Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (turpmāk tekstā — "ESAO") Paraugkonvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākumiem un kapitālu [18]. V nodaļa ar virsrakstu "Dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas metodes" paredz gan atbrīvojuma metodi (23.A pants), gan kredīta

16 — 1990. gada 23. jūlija direktīva (OV L 225, 1. lpp.).

17 — 6. pantā ir noteikts: "Ja 1. pantā minētās operācijas veic sabiedrības no pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, tad, ciktāl dalībvalsts piemēro noteikumus, kas saņēmējai sabiedrībai ļauj pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, kurai vēl nav uzlikti pilnīgi visi nodokļi, tiktāl dalībvalsts šos noteikumus attiecina arī uz šādu zaudējumu pārņemšanu, ko veic saņēmējas sabiedrības pastāvīgi uzņēmumi, kas atrodas tās teritorijā."

18 — Paraugkonvencija sākotnēji tika publicēta 1963. gadā. Kopš šī brīža tā ir regulāri aktualizēta. Tās pantus 2003. gada 28. janvāra redakcijā var atrast: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

metodi (23.B pants). Beļģija apgalvo, ka Paraugkonvencija neparedz detalizētu regulējumu par to, kā ir jāievieš atbrīvojuma metode, tāpēc tas ir jāizlemj līgumslēdzējām valstīm.

33. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru — ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā noteikt kritērijus savu nodokļu pilnvaru sadalei, tostarp, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, it īpaši izmantojot sadales kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā nodokļu praksē, tostarp ESAO izstrādātās paraugkonvencijas [19]. Es tomēr nesaprotu, kādā veidā tam varētu būt nozīme izskatāmajā lietā, kura attiecas uz saskaņojoša Kopienas pasākuma interpretāciju.

Noilgums

34. Beļģija savu rakstveida apsvērumu noslēgumā lūdz Tiesu, ja tā izlemtu, ka Direktīvas 4. panta 1. punktam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums kā *ADBI* režīms, ierobežot šī nolēmuma iedarbību laikā. Šajā sakarā tā atsaucas uz i) juridisko drošību, ko radījusi Komisija, kā tiek apgalvots, apstiprinot (kaut arī netiešā veidā) *ADBI* režīmu, ii) neprecīzo 4. panta 1. punkta piemērošanas apjomu, iii) to, ka nav nekādas judikatūras par šo jautājumu, un iv) iespaidu uz budžetu, ja Beļģijas tiesību normas tiktu atzītas par tādām, kas ir pretrunā direktīvai.

35. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties sakarā ar prejudiciālu nolēmumu, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā — šāds ierobežojums jāpiemēro tikai ļoti konkrētos apstākļos, proti, kad a) pastāv risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tādu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labā ticībā, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un b) izrādās, ka privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Kopienu tiesiskajam regulējumam sakarā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Kopienu tiesību normu sekām; šo nenoteiktību varēja pat veicināt citu dalībvalstu vai Eiropas Kopienu Komisijas rīcība [20].

19 — 2007. gada 13. marta spriedums lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 — Skat. visnesenāk 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-313/05 *Brzeziński* (Krājums, I-513. lpp., 57. un 58. punkts).

36. Izskatāmajā lietā, lai kā arī būtu vērtējama Beļģijas pārējo argumentu vērtība, Beļģija nav savos rakstveida vai mutvārdu apsvērumos mēģinājusi pierādīt, ka pastāv šādu smagu ekonomisku seku risks.

37. Līdz ar to es uzskatu — ja tāds valsts tiesiskais regulējums kā *ADBI* režīms ir pretrunā Direktīvas 4. panta 1. punkta noteikumiem, Tiesai nevajadzētu ierobežot šī nolēmuma spēku laikā.

Secinājums

38. Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ es uzskatu, ka uz Beļģijas *Hof van beroep te Antwerpen* iesniegto jautājumu būtu jāsniedz šāda atbilde:

valsts tiesiskais regulējums, kas paredz, ka dividendes, ko mātes sabiedrība vienā dalībvalstī saņēmusi no meitas sabiedrības citā dalībvalstī, vispirms tiek pieskaitītas mātes sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummai un pēc tam tiek atskaitītas no šīs ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummas (95 % apmērā) tikai tiktāl, ciktāl mātes uzņēmumam ir ar nodokli apliekama peļņa, ir pretrunā Padomes Direktīvas 90/435/EEK 4. pantam.