ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 3. jūlijā [1]

1. Šajā lietā *Cour d'appel de Liège* (Ljēžas Apelācijas tiesa) (Beļģija) būtībā ir uzdevusi Tiesai jautājumu par to, vai sabiedrību, kurai pieder citas sabiedrības akciju lietojuma tiesība, var uzskatīt vai tā ir jāuzskata par mātes sabiedrību tādā nozīmē, kā to saprot Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs [2] (turpmāk tekstā — "Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību direktīva" vai "Direktīva").

Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību direktīva

2. Ar Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību 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.

3. Pirmkārt, tiktāl, ciktāl tas attiecas uz šo situāciju, 4. panta 1. punktā paredzēts:

"Ja mātesuzņēmums [mātes sabiedrība] saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums [meitas sabiedrība], tad [..] mātesuzņēmuma [mātes sabiedrības] valsts vai nu:

— atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

— uzliek šādai peļņai nodokļus [..], ļaujot mātesuzņēmumam [mātes sabiedrībai] no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākuma nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un [..] ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums [meitas sabiedrība]."

4. Otrkārt, 5. pantā ir izvirzīta prasība dalībvalstīm no nodokļa iekasēšanas atbrīvot peļņu, ko meitas sabiedrība sadala savai mātes sabiedrībai.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — OV L 225, 6. lpp., OV Īpašais izdevums latviešu valodā 09/1. sēj., 147. lpp. Direktīva vēlāk ir grozīta, bet pamata prāva attiecas tikai uz sākotnējo versiju.

3 — Skat. preambulas trešo apsvērumu. Preambula detalizētāk ir aplūkota 44. un 45. punktā.

5. 3. pantā ir definēta "mātes sabiedrība". Minētais pants ir formulēts šādi:

"1. Šajā Direktīvā:

a) mātesuzņēmuma [mātes sabiedrības] statusu piešķir vismaz katrai dalībvalsts sabiedrībai, kas atbilst 2. pantā [4] izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 25 % kapitāla citas dalībvalsts sabiedrībā, kas atbilst tiem pašiem nosacījumiem;

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, dalībvalstīm ir izvēles tiesības:

— noslēdzot divpusēju nolīgumu, kapitāla daļas kritēriju aizstāt ar balsu daļas kritēriju,

— nepiemērot šo Direktīvu tādu dalībvalstu sabiedrībām, kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļas, kuru dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām], vai tām šo valstu sabiedrībām, kurās citas dalībvalstu sabiedrības nesaglabā tādu kapitāla daļu nepārtraukti vismaz divus gadus."

6. Tā kā 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā mātes sabiedrība ir definēta, atsaucoties uz *vismaz* tādu sabiedrību, kas atbilst 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 25 % kapitāla, ir skaidrs, ka dalībvalstīm ir izvēles iespēja izmantot plašāku definīciju, iekļaujot, piemēram, sabiedrības, kam pieder mazāks kapitāla daļu procents. Turklāt 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētais minimālais kapitāla daļu procents ir samazināts līdz 20 % ar 2004. gada 2. februāri, līdz 15 % ar 2007. gada 1. janvāri un tiks samazināts līdz 10 % ar 2009. gada 1. janvāri [5].

4 — 2. pantā "dalībvalsts sabiedrība" ir definēta kā ikviena sabiedrība, kas a) pastāv kādā no direktīvas pielikumā uzskaitītajām juridiskām formām; b) kas ir rezidente aplikšanas ar nodokļiem dalībvalstī mērķiem; c) kam ir uzliekams kāds no uzskaitītajiem nodokļiem.

5 — Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīva 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2004, L 7, 41. lpp., OV Īpašais izdevums latviešu valodā 09/2. sēj., 3. lpp.).

7. 1. panta 2. punktā ir noteikts, ka Direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos ietvertus noteikumus, kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.

Beļģijas tiesiskais regulējums

Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību direktīvas piemērošana

8. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu sniedz ļoti skopu informāciju par valsts tiesisko regulējumu. Pamatojoties uz šo nelielo informācijas daudzumu un ņemot vērā plašākos paskaidrojumus, kas ietverti *Les Vergers du Vieux Tauves SA* (turpmāk tekstā — "prasītāja") un Beļģijas valdības iesniegtajos rakstveida apsvērumos, šķiet, ka situācija ir šāda.

9. Beļģija saskaņā ar Direktīvas 4. panta 1. punktu ir izvēlējusies atbrīvojuma metodi. Īsumā, saskaņā ar atbilstošajām tiesību normām [6] no meitas sabiedrībām saņemtās dividendes Direktīvas izpratnē, pirmkārt, tiek ietvertas mātes sabiedrības nodokļu bāzes aprēķinā un, otrkārt, 95 % [7] no tām tiek atskaitīti no šīs nodokļu bāzes tiktāl, ciktāl mātes sabiedrībai ir ar nodokļiem apliekama peļņa [8].

10. Ienākuma nodokļa kodeksa 202. pantā (turpmāk tekstā — "202. pants") [9] faktu laikā un tiktāl, ciktāl tam ir nozīme šajā lietā, bija noteikts:

"1. No peļņas attiecīgajā ar nodokļiem apliekamajā laika periodā ir arī jāatskaita līdz apmēram, kādā tās ir iekļautas:

1) dividendes [..]

6 — 1992. gada *Code des impôts sur les revenus* (Ienākuma nodokļa kodekss), 202., 204. un 205. pants.

7 — Direktīvas 4. panta 2. punkts būtībā atļauj dalībvalstīm, kas izvēlējušās atbrīvojuma metodi, ierobežot atbrīvojumu līdz 95 % no saņemtajām dividendēm.

8 — Jautājums par to, vai ar šādu sistēmu pareizi tiek ieviesta Direktīva, šobrīd tiek izskatīts Tiesā lietā C-138/07 *Cobelfret*, kurā es sniedzu secinājumus 2008. gada 8. maijā.

9 — 1992. gada 30. jūlija *Moniteur belge*, versijā, kāda bija piemērojama attiecīgajā laikā. 202. panta 2. punkts tika ieviests 1992. gada 28. decembrī ar *Loi portant dispositions fiscales, financières et diverses* (Likums, kas ietver nodokļu, finanšu un dažādas normas) kā 203. panta 2. punktu, kas vēlāk kļuva par 202. panta 2. punktu, 1992. gada 31. decembra *Moniteur belge*, kā to minējusi iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu (skat. 18. punktu).

[..]

2) ienākumus, kas minēti 1. punkta 1. apakšpunktā [..], var atskaitīt tikai tādā gadījumā, ja deklarēšanas vai maksājuma dienā sabiedrībai, kas tos saņem, pieder vismaz 5 % kapitāla tajā sabiedrībā, kura ir veikusi sadali [..]."

11. 1992. gada kodekss aizstāja 1964. gada kodeksu [10]. 202. pants daļēji atveido 1964. gada kodeksa 111. pantu, ko grozīja 1991. gada 23. oktobra likums, kas ieviesa Direktīvu (turpmāk tekstā — "ieviešanas likums") [11]. Izmaiņas, ko 1964. gada kodeksā veica ar ieviešanas likumu, ietvēra to, ka tika atcelta iepriekš skaidri noteiktā prasība par to, ka sabiedrībai, kas saņem dividendes, ir jāpieder visam kapitālam, kas ir šo dividenžu pamatā, lai tā varētu izmantot 111. pantā noteikto labvēlīgo nodokļu sistēmu. 202. pants vēlāk tika grozīts, iekļaujot tādu pašu skaidri noteiktu prasību [12], bet šie grozījumi stājās spēkā pēc finanšu gadiem, kam ir nozīme šajā lietā.

12. Beļģijas valdība ir paskaidrojusi, ka ieviešanas likuma mērķis bija ietvert arī jomu, ko neregulē Direktīva, tas ir, attiecības starp vienas un tās pašas valsts sabiedrībām, lai jautājumos, kas saistīti ar dividendēm, izvairītos no atgriezeniskās diskriminācijas attiecībā uz tām Beļģijas mātes sabiedrībām, kurām ir Beļģijas meitas sabiedrības, salīdzinājumā ar Beļģijas sabiedrībām, kurām ir meitas sabiedrības citās dalībvalstīs.

Lietojuma tiesība Beļģijas tiesību sistēmā

13. Beļģija paskaidro, ka Beļģijas tiesību sistēmā lietojuma tiesība nozīmē "le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance" (tiesība saņemt labumu no lietas, kas pieder citam, kā pašam īpašniekam, bet ar nosacījumu, ka tiek saglabāta būtība). Tādējādi lietojuma tiesības izmantotājam pieder tikai *usus* un *fructus*, bet tam nav tiesības atsavināt (*abusus*) — šo tiesību patur īpašumtiesības turētājs [13].

14. Precīzāk, akcijas lietojuma tiesība piešķir tikai tiesības gūt labumu, tas ir, tiesības uz akcijas radīto peļņu, nevis uz tās pārstāvēto kapitāla daļu. Tādējādi akciju lietotājam nav citu tiesību uz sabiedrības gūto peļņu, kā tikai saņemt deklarētās dividendes. Tāpat viņam arī

10 — 1964. gada 10. aprīļa *Moniteur belge*.

11 — *Loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la Directive du Conseil des Communautés européennes du 23/07/1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétes mères et filiales*, 1991. gada 15. novembra *Moniteur belge*.

12 — 2002. gada 24. decembra likums, 2002. gada 31. decembra *Moniteur belge*.

13 — Īsuma labad es atsaukšos uz akciju lietojuma tiesības turētāju kā "lietotāju" vai "akciju lietotāju" un uz šo akciju īpašumtiesību turētāju kā "īpašnieku" vai "akciju īpašnieku".

nav nekādu tiesību uz rezervēm. Lai arī īpašnieks nesaņem šādas rezerves, tās tomēr palielina viņa kapitāla vērtību, un, ja sabiedrība tiek likvidēta, kamēr tā ir maksātspējīga, īpašnieks faktiski saņems daļu no uzkrātajām rezervēm. Principā un saskaņā ar sabiedrības statūtiem tikai šis īpašnieks var izmantot balsošanas tiesības, kas izriet no akcijām. Visbeidzot, lietotājam nav tiesību atsavināt, jo šīs tiesības pieder īpašniekam.

Faktiskie apstākļi un uzdotais jautājums

15. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu arī ir ārkārtīgi lakonisks attiecībā uz faktiskajiem apstākļiem. Tomēr no prasītājas un Beļģijas valdības iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem izriet sekojoši fakti. Tie, šķiet, nav apstrīdēti.

16. 1999. gada jūnijā prasītāja, kas ir Beļģijas sabiedrība, uz 10 gadiem iegādājās akciju lietojuma tiesības sabiedrībā *Narda SA* (turpmāk tekstā — "*Narda*"); cita sabiedrība, *Bepa SA* (turpmāk tekstā — "*Bepa*"), iegādājās akciju īpašumtiesības [bez lietojuma tiesībām]. Pēc 10 gadiem *Bepa* kļūs pilntiesīga akciju īpašniece. Starp akciju pārdevējiem, no vienas puses, un prasītāju un *Bepa*, no otras puses, nebija nekādu akciju paketes saistību. Prasītāja vēlējās iegādāties *Narda* akcijas īstermiņā, lai uzlabotu savus finanšu resursus un palielinātu tās produktu loku. *Bepa* vēlējās iegādāties akcijas vidējā vai ilgtermiņā ilgāka laika posma stratēģiskiem, ekonomiskiem un finansiāliem nolūkiem, palielinot savu meitas sabiedrību skaitu.

17. *Narda* ir Beļģijas sabiedrība. Tās statūtos ir noteikts, ka gadījumos, kad lietojuma tiesība un īpašumtiesība [bez lietojuma tiesības] tiek nošķirtas, īpašnieks var balsot tikai par jautājumiem, kas attiecas uz kapitāla daļu palielināšanu un sabiedrības darbības turpināšanu vai tās likvidēšanu; visos pārējos gadījumos balsošanas tiesības var izmantot lietotājs.

18. 2000., 2001. un 2002. gadā prasītāja vēlējās no savas ar nodokli apliekamās pamatsummas atskaitīt dividendes, ko tā saņēma no *Narda*. Beļģijas nodokļu iestādes ierosināja izlabot prasītājas nodokļu deklarāciju par minētajiem gadiem un aplikt ar nodokļiem dividendes, pamatojoties uz to, ka prasītājai piederošā lietojuma tiesība nav "kapitāla daļu turēšana" *Narda*. Prasītāja iesniedza iebildumus; 2004. gada 22. janvārī Beļģijas

nodokļu iestādes pieņēma lēmumu šos iebildumus noraidīt. Prasītāja minēto lēmumu sekmīgi apstrīdēja *Tribunal de première instance de Namur* (Namūras Pirmās instances tiesa). Apelācijas sūdzības procesā *Cour d'appel de Liège* uzdeva Tiesai šādu jautājumu:

"Vai tas, ka 1992. gada 28. decembra likumā, ar kuru groza *Code des impôts sur les revenus 1992* [1992. gada ienākuma nodokļa kodeksa] 202. panta nosacījumus, atsaucoties uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EKK, un kurā ietverta prasība, ka dividenžu saņēmējam ir jābūt dalībai tās sabiedrības kapitālā, kas šīs dividendes izmaksā, nav pārņemta *expressis verbis* prasība par pilnas īpašumtiesības turēšanu un tādējādi netieši tiek pieļauta atbildētājas sniegtā interpretācija, ka tikai kapitāldaļu lietojuma tiesības turēšana sabiedrībā ļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa par dividendēm, ir savienojams ar minētās direktīvas nosacījumiem par dalību kapitālā un īpaši ar tās 3., 4. un 5. panta nosacījumiem?"

19. Rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, Beļģijas, Francijas, Vācijas, Grieķijas, Itālijas, Nīderlandes, Spānijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija, kas visas, izņemot Francijas, Vācijas un Nīderlandes valdības, bija pārstāvētas arī tiesas sēdē.

Pieņemamība

20. Visas valdības, kas iesniedza apsvērumus, pievēršas jautājumam par pieņemamību, lai arī to viedokļi ir atšķirīgi. Gan prasītāja, gan Komisija apgalvo, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams. Apsvērumi par pieņemamību būtībā koncentrējas uz diviem jautājumiem — uz niecīgo daudzumu informācijas, kas ietverts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, un šķietamo jebkādu Kopienu tiesību elementu neesamību.

21. Būtu lietderīgi nedaudz atgādināt Tiesas pastāvīgo judikatūru par valsts tiesu lūgumu sniegt prejudiciālus nolēmumus pieņemamību.

22. Tiesa ir noteikusi, ka EKL 234. pants ir tiesu sadarbības instruments, pateicoties kuram Tiesa sniedz valsts tiesām Kopienu tiesību interpretācijas elementus, kas tām var noderēt, lai novērtētu attiecīgās valsts tiesību normas sekas strīdā, kurš tām ir jāizskata [14]. Šī sadarbības instrumenta kontekstā tikai valsts tiesa, kurai ir nodots strīds un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas

14 — Tiesas 2003. gada 15. maija spriedums lietā C-300/01 *Salzmann* (*Recueil*, I-4899. lpp., 28. punkts) un 2007. gada 11. decembra spriedums lietā C-280/06 *ETI* u.c. (Krājums, I-10893. lpp., 19. punkts).

nolēmumu, ņemot vērā tajā ierosinātās lietas īpašās iezīmes, novērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciāls nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstību [15].

23. Līdz ar to gadījumā, ja lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Kopienu tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu [16]. Tātad uz jautājumiem par Kopienu tiesību interpretāciju attiecas attiecināmības pieņēmums un valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata prāvas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem [17].

24. Turklāt, ja valsts tiesību akti saistībā ar situācijām, kuras ir saistītas tikai ar šo valsti, paredz tādus pašus risinājumus kā Kopienu tiesības, Tiesa ir noteikusi, ka no Kopienu tiesībām pārņemto noteikumu vai jēdzienu vienveidīga interpretācija neatkarīgi no apstākļiem, kādos tos ir paredzēts piemērot, nepārprotami ir Kopienu interesēs — lai novērstu interpretācijas atšķirības nākotnē [18].

Nepietiekama informācija

25. Vācija, Itālija, Spānija un Apvienotā Karaliste apgalvo, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir nepietiekama informācija par valsts tiesību normu interpretāciju.

26. Nav apstrīdams, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir ārkārtīgi kodolīgs un ka Tiesa ir noteikusi, ka nepieciešamība sniegt valsts tiesai lietderīgu Kopienu tiesību interpretāciju prasa valsts tiesai definēt lietas

15 — Tiesas 2003. gada 7. janvāra spriedums lietā C-306/99 *BIAO* (*Recueil*, I-1. lpp., 88. punkts).

16 — Iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Salzmann*, 29. punkts, un lietā *ETI*, 20. punkts.

17 — Tiesas 2007. gada 8. novembra spriedums lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 64. punkts).

18 — Tiesas 1990. gada 18. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-297/88 un C-197/89 *Dzodzi* (*Recueil*, I-3763. lpp., 37. punkts), 1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-28/95 *Leur-Bloem* (*Recueil*, I-4161. lpp., 32. punkts), 2001. gada 11. janvāra spriedums lietā C-1/99 *Kofisa Italia* (*Recueil*, I-207. lpp., 37. punkts) un iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ETI*, 20. punkts.

faktiskos un tiesiskos apstākļus, uz ko attiecas tās uzdotie jautājumi [19]. Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu, kuros šī prasība nav izpildīta, patiesi var tikt noraidīti kā nepieņemami.

27. Tomēr Tiesa atsevišķos apstākļos ir mīkstinājusi šī nosacījuma kategoriskumu, nosakot, ka minētā prasība nav tik stingra gadījumos, kad uzdotie jautājumi attiecas uz precīziem tehniskiem punktiem un ļauj Tiesai sniegt lietderīgu atbildi pat tad, ja valsts tiesa nav sniegusi izsmeļošu tiesiskās un faktiskās situācijas izklāstījumu [20]. Tas, ka dalībvalstis un Komisija saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas Statūtu 20. pantu ir iesniegušas savus apsvērumus, kā tas ir šajā lietā, parāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertā informācija ir ļāvusi tām efektīvi izteikt savu viedokli par Tiesai uzdotajiem jautājumiem; turklāt šie apsvērumi var kalpot kā papildinājums lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iekļautajai informācijai [21].

28. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka šajā lietā iesniegtais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai arī nevēlami kodolīgs attiecībā uz lietas apstākļu izklāstu, nav tikai tāpēc vien noraidāms kā nepieņemams.

Kopienu tiesību elementu neesamība

29. Vairums apsvērumus iesniegušo valdību norāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav norādīts, ka šajā lietā ir kāds Kopienu tiesību elements. Iesniedzējtiesa patiesībā lūdzot valsts tiesību akta interpretāciju, kas, lai arī ievieš Direktīvu attiecībā uz dažādās dalībvalstīs nodibinātām mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām, paredz tādu pašu tiesību normu piemērošanu mātes sabiedrību un meitas sabiedrību attiecībām tikai vienas valsts robežās.

30. Ir taisnība, ka iesniedzējtiesa nenorāda, vai pamata prāvā ir iesaistīta citā dalībvalstī nodibināta meitas sabiedrība. Turklāt šķiet, ka atbilde uz šo jautājumu ir negatīva. Tomēr Beļģijas valdība savos rakstveida apsvērumos norāda, ka 202. panta 2. punkta mērķis ir transponēt Direktīvu, tajā pašā laikā paplašinot tās piemērošanu valsts iekšējā jomā un plašākā apjomā, nekā tas paredzēts Direktīvā. Tādējādi šķiet, kā to apgalvo prasītāja,

19 — Tiesas 1993. gada 26. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-320/90 līdz C-322/90 *Telemarsicabruzzo* u.c. (*Recueil*, I-393. lpp., 5. punkts).

20 — Tiesas 1994. gada 3. marta spriedums lietā C-316/93 *Vaneetveld* (*Recueil*, I-763. lpp., 13. punkts).

21 — Tiesas 2002. gada 19. februāra spriedums lietā C-35/99 *Arduino* (*Recueil*, I-1529. lpp., 28. un 29. punkts).

Francija, Vācija, Grieķija, Nīderlande un Komisija, ka situācija ir līdzīga tai, kāda sastopama, ja tā var teikt, *Leur-Bloem* tipa lietās [22], kad iesniedzējtiesa lūdz valsts tiesību akta interpretāciju, kas papildus tam, ka ar to ievieš Direktīvu, ir piemērojams situācijās, kas attiecas tikai uz šo valsti, bet ir analogas Kopienu situācijām attiecīgās direktīvas ietvaros.

31. Kā norāda minētās lietas dalībnieces un kā tas izriet no minētās judikatūras, Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka tai ir jurisdikcija interpretēt Kopienu tiesību normas gadījumos, kad pamata prāvas faktiskie apstākļi attiecas uz iekšēju strīdu un valsts tiesību normas situācijām, kas attiecas tikai uz šo valsti, paredz tādus pašus risinājumus kā Kopienu tiesību normas.

32. Šajā lietā šķiet, ka attiecībā uz atbrīvojumiem no nodokļiem, kas pieejami mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām, ir piemērojama viena tiesību norma neatkarīgi no tā, vai šīs pēdējās sabiedrības ir nodibinātas Beļģijā vai citās dalībvalstīs. Turklāt no Beļģijas valdības apsvērumiem, šķiet, izriet, ka 202. panta 2. punktu padarīja piemērojamu situācijām, kas attiecas tikai uz šo valsti, tādēļ, lai izvairītos no atgriezeniskas diskriminācijas attiecībā uz Beļģijas sabiedrībām, pamatojoties uz to meitas sabiedrību dibināšanas vietu. Šī brīvprātīgā valsts tiesību normu tuvināšana Direktīvas noteikumiem apvienojumā ar valsts tiesas lūgumu sniegt interpretējošu norādi, manuprāt, ir pietiekama, lai lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ietilptu pieņemamības nosacījumu ietvaros.

33. Beļģijas, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības tālāk apgalvo, ka Direktīvas interpretācijai nav nozīmes, jo 202. panta 2. punktam ir plašāka piemērošanas joma — papildus dividendēm tas attiecas arī uz citiem ienākumiem, un tajā ietvertā robeža attiecībā uz dalību kapitālā ir būtiski zemāka, salīdzinot ar Direktīvas noteikumiem.

34. Tomēr, manuprāt, tas, ka valsts tiesībās direktīva nav transponēta identiskā formulējumā, nebūt nenozīmē, ka valsts tiesas uzdotais jautājums par pamatā esošas direktīvas interpretāciju ir jāuzskata par nepieņemamu. Bez acīmredzamā vispārīgā jautājuma par to, ka direktīvas ir saistošas attiecībā uz to rezultātiem, konkrētā direktīva, kas attiecas uz šo lietu, ļauj dalībvalstīm plašu rīcības brīvību. Turklāt ir skaidrs, ka gan valsts tiesību normās, gan Kopienu tiesību normās ir

22 — Skat. 18. zemsvītras piezīmi.

izmantots tas pats formulējums — "dalība kapitālā" [23] — un vienīgā atšķirība ir tā, ka Beļģijā pietiek ar 5 % dalību kapitālā, lai mātes sabiedrībai būtu pieejami atbrīvojumi no nodokļiem. Identisku formulējumu izmantošana liek domāt, ka valsts tiesību normu izdevēja mērķis ir bijis piemērot šo nosacījumu tādā pašā veidā.

35. Pamatojoties uz Tiesas pastāvīgo judikatūru un atceroties, ka ir viens vienīgs valsts tiesību normu noteikums, ar ko tiek transponēta Direktīva un kas tajā pašā laikā regulē situācijas, kuras attiecas tikai un vienīgi uz šo valsti, ir skaidrs, ka Kopienu interesēs ir interpretēt šo normu vienādi tad, kad tā tiek piemērota gan pārrobežu situācijām, gan situācijām, kas attiecas tikai uz vienu valsti.

36. Visbeidzot, Apvienotā Karaliste apgalvo, ka neatkarīgi no tā, kādu Direktīvas interpretāciju Tiesa var sniegt, galu galā valsts tiesai būs jāizlemj iekšējais strīds tā, kā tā uzskatīs par pareizu. Ņemot vērā šo, Tiesas lēmums par Direktīvas interpretāciju nebūs piemērojams nedz tieši, nedz netieši, tāpēc tas būs pilnīgi abstrakts. Līdzīgā veidā tiesas sēdes laikā norisinājās diskusija par atbilstību *Kleinwort Benson* lietai [24], kurā viens no apstākļiem, kas Tiesai lika noraidīt iesniegto prejudiciālo jautājumu kā nepieņemamu, bija tas, ka attiecīgās valsts tiesību normās nebija prasības valsts tiesām, izskatot strīdus, pilnībā un bez ierunām piemērot Tiesas sniegto Kopienu tiesību normu interpretāciju [25].

37. Nav noliedzams, ka, tā kā Direktīva nav piemērojama situācijām, kas attiecas tikai un vienīgi uz vienu valsti, Tiesas spriedums šajā lietā būtu zināmā mērā tikai konsultatīvs — dalībvalstij būs iespēja grozīt savus tiesību aktus vai vienkārši neņemt vērā šo spriedumu.

23 — Tāds formulējums arī ir izmantots franču un nīderlandiešu valodu sākotnējās 202. panta un Direktīvas versijās. Franču valodas Direktīvas 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta versijā ir atsauce uz "toute société [..] qui détient, dans le capital d'une société [..] une participation [..]", bet 202. panta 2. punktā ir prasība "la société [..] détienne dans le capital de la société [..] une participation [..]"; nīderlandiešu valodas Direktīvas 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta versijā ir atsauce uz "iedere vennootschap [..] die een deelneming [..] bezit in het kapitaal van een vennootschap", bet 202. panta 2. punktā ir prasība "de vennootschap [..] in het kapitaal van de vennootschap [..] een deelneming bezit".

24 — Tiesas 1995. gada 28. marta spriedums lietā C-346/93 (*Recueil*, I-615. lpp.).

25 — Īpašai atsaucei uz spriedumu lietā *Kleinwort Benson* skat. iepriekš 18. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Leur-Bloem*, 29.–31. punkts, un spriedumu lietā *Kofisa Italia*, 29. un 30. punkts, un iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *ETI*, 16. un 22. punkts. Nevienā no šīm lietām Tiesa neņēma vērā pieeju, kādu tā izmantoja *Kleinwort Benson* lietā.

Tā, protams, vienmēr notiks *Leur-Bloem* tipa situācijās [26]. Patiesi, tā ir šīs judikatūras būtība. Tomēr tas nav atturējis Tiesu lemt, ka šādas lietas ir pieņemamas, un nav pamata atšķirt šo lietu no pārējām.

38. Līdz ar to es secinu, ka šajā lietā iesniegtais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

39. Savā lūgumā iesniedzējtiesa jautā, vai valsts tiesību normas, ar kurām tiek ieviesta Direktīva un kurās ir noteikts, ka dividenžu saņēmējam ir jāpieder kapitāla daļām sabiedrībā, kas izmaksā šīs dividendes, atbilst Direktīvas nosacījumiem tiktāl, ciktāl tajās nav skaidri noteikts, ka dalībai kapitālā jābūt pilntiesīga īpašnieka dalībai, tādējādi netieši atļaujot, ka tikai akciju lietojuma tiesības turēšana pieļauj tiesības uz atbrīvojumu no nodokļiem šīm dividendēm.

40. Pirms meklēt atbildi uz šo jautājumu, ir vietā — kā to tieši vai netieši ir ieteikušas vairākas apsvērumus iesniegušās lietas dalībnieces — to pārformulēt.

41. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa nav kompetenta lemt par valsts tiesību normu saderību ar Kopienu tiesībām [27]. Turklāt tiesvedībā par prejudiciālu nolēmumu Tiesai ir jāsniedz iesniedzējtiesai atbilde, ko tā varēs izmantot, pieņemot spriedumu lietā, kas ir bijusi uzdotā jautājuma pamatā. Šim nolūkam Tiesai var nākties pārformulēt uzdoto jautājumu [28]. Šajā lietā šķiet, ka iesniedzējtiesa jautā, vai Direktīvā saskaņā ar 4. panta 1. punktu ir ietverta prasība dalībvalstīm piešķirt labvēlīgu nodokļu režīmu dividendēm, ko saņem mātes sabiedrība no meitas sabiedrības situācijā, kad akciju īpašumtiesības sabiedrībā ir nošķirtas tā, ka viena sabiedrība saņem dividendes, pamatojoties uz akciju lietojuma tiesību, bet akciju īpašumtiesība [bez lietojuma tiesības] pieder citai sabiedrībai. Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, iesniedzējtiesai būs pietiekams pamats lemt par labu prasītājai. Ja atbilde uz šo jautājumu ir noliedzoša, radīsies jautājums

26 — Skat ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus lietā *BIAO*, spriedums minēts iepriekš 15. zemsvītras piezīmē, 61. punkts.

27 — Skat., piemēram, Tiesas 1994. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-130/93 *Lamaire* (*Recueil*, I-3215. lpp., 10. punkts).

28 — Skat., piemēram, Tiesas 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 32. punkts).

par to, vai dalībvalstis, ieviešot Direktīvu, vienalga var paplašināt labvēlīgā nodokļu režīma piemērošanu attiecībā uz dividendēm, ko saņem vienkāršas akciju lietojuma tiesības turētājs.

Direktīvas mērķis

43. Visas lietas dalībnieces atsaucas uz Direktīvas mērķi. Arī es uzskatu, ka šis ir piemērots analīzes sākumpunkts.

Vai Direktīva ir obligāti jāpiemēro attiecībā uz lietojuma tiesību?

44. Direktīvas preambulas pirmajā apsvērumā ir norādīts, ka 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; ka ierobežojumiem, grūtībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nebūtu jāattiecas uz šādām operācijām un ka 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.

42. Būtībā prasītāja un Komisija uzskata, ka dividendēm, ko saņem lietotājs, ir jābūt ietvertām 4. panta 1. punkta piemērošanas jomā [29], turpretim Beļģijas, Francijas, Grieķijas, Itālijas, Nīderlandes, Spānijas un Apvienotās Karalistes valdības uzskata pretēji. Vācijas valdība uzskata, ka 4. panta 1. punkts nav piemērojams attiecībā uz dividendēm, ko saņem lietotājs, ja vien lietotāja stāvoklis, raugoties no ekonomiskā viedokļa, nav līdzvērtīgs īpašnieka stāvoklim.

45. Otrajā apsvērumā ir norādīts, ka šāda grupēšanās var izraisīt mātesuzņēmumu [mātes sabiedrību] un meitasuzņēmumu [meitas sabiedrību] grupu veidošanos. Trešajā apsvērumā ir teikts, ka spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], dažādās dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgāki

29 — Ar pieņēmumu, kas ir tālākās diskusijas pamatā, ka pastāv pārējie Direktīvā noteiktās mātes sabiedrības un meitas sabiedrības attiecību, kam tā piemērojama, definīcijas elementi.

nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām]; ka šā iemesla dēļ dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību un ka šim trūkumam ir jādara gals, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanos. Ceturtajā un piektajā apsvērumā ir tikai paskaidroti divi galvenie pasākumi šo mērķu sasniegšanai, būtībā paredzot 4. panta 1. punkta un 5. panta formulējumu.

46. Kā to varētu sagaidīt, Tiesa savos spriedumos saistībā ar Direktīvu konsekventi ir koncentrējusies uz mērķiem, kas noteikti preambulā. Tā ir noteikusi, ka Direktīvas mērķis, kā tas izriet it īpaši no trešā apsvēruma, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, ir izbeigt sadarbības starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām nostādīšanu nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar sadarbību starp vienas dalībvalsts sabiedrībām un tādējādi atvieglot pārrobežu sadarbību [30] vai sabiedrību apvienošanos grupās Kopienu līmenī [31]. Vispārīgāk, nepieciešamība pēc Direktīvas izriet no nodokļu dubultās uzlikšanas, kuru varētu piemērot vairākās dalībvalstīs nodibinātu sabiedrību grupām [32].

47. Tādējādi Direktīva ir balstīta uz pieņēmumu, ka dubulta nodokļu uzlikšana dividendēm pārrobežu sabiedrību grupā kavēs šādu grupu veidošanos. Tās mērķis ir novērst šo traucējumu, pieprasot dalībvalstīm neaplikt ar nodokļiem šādas dividendes, ko saņem mātes sabiedrība. Direktīvas 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs, preambulā minētais Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību direktīvas mērķis ir "dividendes un pārējo peļņas sadali, ko meitasuzņēmumi [meitas sabiedrības] maksā saviem mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām], atbrīvot no nodokļu ieturēšanas un novērst nodokļu dubulto uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma [mātes sabiedrības] līmenī" [33]. Turklāt Tiesa nesen ir norādījusi, ka Direktīva ir "unificēšanas vai saskaņošanas pasākums, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu" [34].

48. Ņemot vērā šos apstākļus, es piekrītu prasītājai un Komisijai, ka būtu pretrunā Direktīvas mērķim piemērot dividendei, ko saņēmis lietotājs, dubulto aplikšanu ar nodokli situācijā, kad 4. panta 1. punktā ir paredzēts atbrīvojums gadījumiem, kad nav nodibināta lietojuma tiesība. Kā to norāda Komisija, nodokļu dubultās uzlikšanas

30 — Tiesas 1996. gada 17. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-283/94, C-291/94 un C-292/94 *Denkavit* (*Recueil*, I-5063. lpp., 22. punkts).

31 — Tiesas 2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-294/99 *Athinaïki Zythopoiia* (*Recueil*, I-6797. lpp., 25. punkts).

32 — Turpat, 5. punkts.

33 — Otrais apsvērums.

34 — Tiesas 2008. gada 20. maija spriedums lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Krājums, I-3747. lpp., 32. punkts).

problēma nepazūd, kad akciju īpašumtiesība [un lietojuma tiesība] ir nošķirta. Ja nav šāda atbrīvojuma, dividendes, ko izmaksā, pamatojoties uz šādām akcijām, ir apliekamas ar nodokļiem lietojuma tiesības turētāja valstī un arī ienākumu gūšanas vietā meitas sabiedrības valstī. Tas, kā noteikts Direktīvas preambulā, nostāda nelabvēlīgā situācijā sadarbību starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām — un šis ir tieši tas, ko mēģina novērst ar Direktīvu.

49. Dalībvalstis, kas ir iesniegušas apsvērumus, savus argumentus arī balsta galvenokārt uz Direktīvas mērķiem. Lai arī tās piekrīt, ka Direktīvas mērķis ir veicināt sabiedrību grupēšanos, tās apgalvo, ka dividenžu nodokļu neitralitātes sistēma nav domāta kā rezultāts pats par sevi, bet drīzāk kā veids, kādā sasniegt šo rezultātu. Ar Direktīvu tādējādi mēģina veicināt grupēšanos ekonomiskā nozīmē starp dažādu dalībvalstu sabiedrībām tā, lai tās būtu situācijā, kurā tās darbotos it kā vienotā tirgū. Šī pieeja nozīmē, ka sabiedrībām, kas veido grupas, ir jābūt saistītām ne vien ar finansiālām saiknēm, bet arī ar ekonomiskām un darbības saiknēm. Tas nevar notikt, ja vien mātes sabiedrībai nav dalības kapitālā meitas sabiedrībā, kas tai sniedz visas tiesības, kuras parasti tiek saistītas ar akcionāra stāvokli, tas ir, balsošanas tiesības visās sanāksmēs, dodot akcionāriem iespēju virzīt meitas sabiedrības ekonomisko darbību, un tiesības saņemt dividendes, lai gūtu labumu no finanšu rezultātiem, kas izriet no šīs darbības un šīs virzības. Salīdzinājumam, ja šīs divas situācijas ir nošķirtas, nevar rasties jautājums par sabiedrību patiesu grupēšanos ekonomiskā nozīmē ar sabiedrību, kurā tām pieder kapitāldaļas. Tāpēc tikai lietojuma tiesības turētājs nevar tikt uzskatīts par daļu no patiesas grupas.

50. Manuprāt, šajā argumentā tiek pieņemts, ka tāda veida attiecības starp sabiedrībām, ko mēģina veicināt ar Direktīvu, ir ierobežotas ar grupām tradicionālajā sabiedrību tiesību izpratnē. Tomēr Direktīvā nav definēta tās piemērošanas joma, atsaucoties uz kādu no kritērijiem, ko parasti izmanto, lai identificētu grupu, tas ir, no vienas puses, centralizēta un vienota vadība [35] un, no otras puses, balsstiesību vairākuma esamība, un/vai tiesību iecelt vai atsaukt valdes vairākumu esamība, un/vai dominējošas ietekmes esamība. Gluži pretēji, Direktīvas sākotnējā versijā bija prasība par 25 % minimālo dalību kapitālā un sekojošos

35 — Šis koncepts ir izmantots Septītajā sabiedrību tiesību direktīvā (Padomes 1983. gada 13. jūnija Septītā direktīva 83/349/EEK, kas pamatojas uz Līguma 54. panta 3. punkta g) apakšpunktu un attiecas uz konsolidētajiem pārskatiem (OV L 193, 1. lpp., OV Īpašais izdevums latviešu valodā 17/1. sēj., 58. lpp.)), kur tas tika ieviests no Vācijas tiesību aktiem attiecībā uz grupu pārskatiem. Apvienotās Karalistes Tirdzniecības ministrijas pārstāvis, atbildot uz Lordu palātas Īpašās komisijas uzdoto jautājumu par to, vai viņš varētu sniegt norādes par to, kā šis koncepts darbojas Vācijā, atbildēja:
"Mēs esam izdarījuši ievērojamus centienus, tajā skaitā nosūtot dažus no mūsu kolēģiem uz Vāciju, lai apspriestos ar tur strādājošām britu grāmatvedības firmām un Vācijas Auditoru institūtu par to, kā sistēma darbojas, bet es nevaru teikt, ka esam guvuši apmierinošu izpratni par situāciju vai tādu izpratni, kas būtu noderīga komisijai. Mums ir teikts, ka centralizēta un vienota vadība ir kā zilonis tajā ziņā, ka to atpazīst, kad ierauga, bet nevar aprakstīt. Es arī neuzskatu, ka šis apraksts būtu īpaši noderīgs." (Lordu palātas Īpašās komisijas 25. ziņojums (Session 1976–*77, HL Paper 118), 11.–12. lpp.).*

grozījumos šis minimālais apmērs ir progresīvi samazināts līdz 10 %, sākot no 2009. gada 1. janvāra [36]. Šāda dalība kapitālā ne tuvu nesasniedz to, kādu parasti kontroles un struktūras ziņā uzskata par grupu veidojošu.

51. Vairākas apsvērumus iesniegušās dalībvalstis norāda, ka, ja līdzīgi kā šajā lietā vienai pusei ir tiesības saņemt dividendes un ierobežotas balsošanas tiesības vispārējās sanāksmēs un otrai pusei ir balsošanas tiesības attiecībā uz vissvarīgākajiem jautājumiem (kapitāla palielināšana, likvidēšana un darbības turpināšana), šo pušu starpā var izraisīties interešu konflikts. It īpaši lietotāja interesēs būs īstermiņā saņemt vislielākā apmēra dividendes, turpretim īpašnieks drīzāk būs ieinteresēts ilgtermiņā stiprināt sabiedrību un var pat dot priekšroku tam, lai īstermiņa vai vidēja termiņa peļņa tiek ieguldīta atpakaļ sabiedrībā, nevis tiek izmaksāta. Tāpēc Direktīvas mērķis nevar būt tās piemērošanas jomā ietvert akciju lietotāju.

52. Lai arī acīmredzami ir taisnība, ka starp akciju lietotāju un īpašnieku var būt interešu konflikti, es neuzskatu, ka tam ir saistība ar jautājumu, kas šobrīd ir jāizskata Tiesai. Kā izskaidrots iepriekš, Direktīvas mērķis ir novērst dubultu nodokļu uzlikšanu dividendēm attiecībā uz dažādās dalībvalstīs esošu sabiedrību grupām. Manuprāt, šo mērķi vislabāk var sasniegt, nodrošinot, ka 4. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums no dubultās nodokļu uzlikšanas ir piemērojams dividendēm, kas izriet no vienai sabiedrībai piederošām akcijām šādas grupas citā sabiedrībā, neatkarīgi no tā, kā ir veidotas šādu akciju īpašumtiesības. Bažas, it īpaši Itālijas un Apvienotās Karalistes izteiktās, par to, ka šāda pieeja var dot iespēju Direktīvā paredzētos atbrīvojumus no nodokļiem izmantot, slēdzot mākslīgas vienošanās, var kliedēt piemēroti valsts un divpusēji pasākumi, kas vērsti uz krāpšanas vai ļaunprātīgas stāvokļa izmantošanas novēršanu un kas skaidri atļauti Direktīvas 1. panta 2. punktā.

Direktīvas shēma

53. Direktīvas 3. panta 2. punkta pirmajā ievilkumā ir noteikta atkāpe, kas ļauj dalībvalstīm aizvietot kapitāla daļas kritēriju ar balsu daļas kritēriju. Beļģija un Itālija savas interpretācijas pamatojumam atsaucas uz šo atkāpi. Tās būtībā apgalvo, ka dalībvalsts, kas to izmanto, var izslēgt lietotāja labuma gūšanu

36 — Skat. iepriekš 6. punktu.

no Direktīvas, jo pilnai balsošanas tiesībai ir vajadzīga pilna īpašumtiesība. Lai Direktīvā izmantotais atšķirīgais kritērijs būtu loģisks, arī kapitāla daļas kritērijam jābūt pamatotam ar pilnu īpašumtiesību, lai varētu gūt labumu no ar Direktīvu piešķirtām priekšrocībām.

54. Es neuzskatu šo argumentu par pārliecinošu. Kā tas parasti ir ar argumentiem, kas balstās uz atkāpi, tos var pamatot divējādi [37]. Tāpat varētu apgalvot, ka, ja dalībvalsts var aizvietot kapitāla daļas kritēriju ar balsu daļas kritēriju, tas nozīmē, ka parasti nav vajadzīga balsošanas tiesība, lai gūtu labumu no Direktīvas. Tāpēc es neuzskatu, ka 3. panta 2. punkta pirmajā ievilkumā atļautā izvēle palīdz atbildēt uz šajā lietā uzdoto jautājumu.

Direktīvas formulējums

55. Definējot mātes sabiedrību, Direktīvas 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir atsauce uz sabiedrību, kam "pieder [..] kapitāl[s]" citā sabiedrībā, kura, ja ir izpildīti visi pārējie definīcijas nosacījumi, būs tās meitas sabiedrība. Direktīvas 4. pantā ir noteikts, ka prasība neaplikt dividendes ar nodokļiem vai atļauja mātes sabiedrībai atskaitīt nodokļus ir piemērojama gadījumos, kad mātes sabiedrība saņem sadalītu peļņu tad, ja tai ir "asociēts meitasuzņēmums [meitas sabiedrība]". Francija, Grieķija, Itālija, Nīderlande, Spānija un Apvienotā Karaliste pamato savu viedokli ar vienu vai abiem šo normu formulējumiem.

56. Es piekrītu, ka var šķist anomāli uzskatīt, ka vienkārša lietojuma tiesība nozīmē to pašu, ko "pieder [..] kapitāl[s]" sabiedrībā. Sabiedrības kapitāls parasti tiek veidots, akcionāriem ieguldot savu akciju vērtību. Lietotājs turpretim nav ieguldījis kapitālu.

57. Līdzīgi var šķist samāksloti uzskatīt, ka sabiedrības akciju lietotājs saņem dividendes, jo tam ir "asociēta" sabiedrība. Lietotājam nav patiesas asociācijas ar sabiedrību; tā vietā viņa tiesības saņemt dividendes izriet no līgumiskām attiecībām ar akciju īpašnieku.

37 — Patiešām, tiesas sēdes laikā prasītāja atsaucās uz šo pašu atkāpi sava viedokļa atbalstam, apgalvojot, ka dalībvalstu izvēles iespēja aizstāt kapitāla daļas kritēriju ar balsu daļas kritēriju parāda, ka likumdevēja mērķis ir bijis sniegt iespēju personai, kam ir efektīva kontrole, pat tad, ja — kā tas ir šajā lietā — tā ir pagaidu, gūt labumu no Direktīvā noteiktajiem atbrīvojumiem no nodokļiem.

58. Tomēr neviens no iepriekš minētajiem argumentiem nav mani pārliecinājis par to, ka mana izpratne par Direktīvu ir nepareiza. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka Kopienu tiesības nav jāinterpretē, pamatojoties tikai uz to formulējumu, bet arī, ņemot vērā vispārējo shēmu un sistēmas, kas ietver attiecīgās tiesību normas, mērķus [38]. Esmu iepriekš izskaidrojusi, ko es uzskatu par Direktīvas shēmu un mērķiem un kāpēc mana Direktīvas normu interpretācija tiem atbilst. Koncepti, ka "pieder [..] kapitāl[s]" sabiedrībā un mātes sabiedrības "asociēts meitasuzņēmums [meitas sabiedrība]", ir jāsaprot kontekstā, kas primāri nav sabiedrību tiesību konteksts.

59. Šo manu viedokli pastiprina nesenā Direktīvas personiskās piemērošanas jomas paplašināšana, pieņemot Direktīvu 2003/123 [39]. Es jau esmu minējusi, ka Direktīva 2003/123 atvieglo prasību par dalības kapitāla lielumu, kas vajadzīgs, lai mātes sabiedrība varētu gūt labumu no 4. panta 1. punkta. Papildus tā paplašina sabiedrību sarakstu, uz ko attiecas Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību direktīva, iekļaujot atsevišķus kooperatīvus, savstarpējās sabiedrības, līgumsabiedrības, krājbankas un krājsabiedrības, fondus un biedrības, kas veic saimniecisko darbību. Acīmredzot ir paredzēts, ka akcionārs šādā sabiedrībā var tikt uzskatīts par tādu, kam "pieder [..] kapitāls [tajā]" un kas saņem dividendes, jo ir "asociēts" ar to, neraugoties uz to, ka viņam nebūs dalības meitas sabiedrības kapitālā tradicionālajā izpratnē. Līdzīgi Direktīva 2003/123 groza Mātes sabiedrību un meitas sabiedrību direktīvas 4. panta 1. punktu tā, ka tas ir piemērojams gadījumos, kad mātes sabiedrība vai *tās pastāvīgā sabiedrība* saņem sadalīto peļņu, pamatojoties uz mātes sabiedrības un meitas sabiedrības asociēšanos. Šis formulējums atkal ieteic, ka likumdevējs prasību, lai dalībvalstis nodrošina labvēlīgu nodokļu režīmu peļņai, kas saņemta situācijās, kuras ir atšķirīgas no tradicionālām mātes sabiedrību un meitas sabiedrību attiecībām, neuzskata par neatbilstošu Direktīvas mērķim.

60. Visbeidzot, es uzsveru, ka iepriekšējā analīze, manuprāt, nenozīmē, ka Tiesai ir jāizveido neatkarīgs Kopienu jēdziens attiecībā uz lietojuma tiesību. Lai noteiktu Direktīvas piemērošanas jomu, nav svarīga precīzā shēma, kādu attiecīgā tiesību sistēma atļauj akcionāram izmantot, lai izveidotu dažādas

38 — Tiesas 2003. gada 9. janvāra spriedums lietā C-292/00 *Davidoff* (*Recueil*, I-389. lpp., 24. punkts). Spriedums lietā *Davidoff* ir galēja šī ierosinājuma ilustrācija.

39 — Minēta iepriekš 5. zemsvītras piezīmē.

īpašumtiesību variācijas. Izšķirošais apstāklis drīzāk ir tas, kā to iesaka Komisija, ka ir kapitāla daļa, kas atbilst dažādiem Direktīvā noteiktiem kritērijiem, un ka ir izmaksāta dividende, pamatojoties uz šo kapitāla daļu.

Vai Direktīvu var piemērot attiecībā uz lietojuma tiesību?

61. Es esmu izskaidrojusi, kāpēc uzskatu, ka saskaņā ar Direktīvu dalībvalstīm ir jānodrošina labvēlīgs nodokļu režīms dividendēm, ko saņem mātes sabiedrība no meitas sabiedrības, pamatojoties uz 4. panta 1. punktu, situācijā, kad akciju īpašumtiesība sabiedrībā ir nošķirta tā, ka viena sabiedrība saņem dividendes, pamatojoties uz akciju lietojuma tiesību, bet akciju īpašumtiesība [bez lietojuma tiesības] pieder citai sabiedrībai. Ņemot vērā šo, nav jāatbild uz uzdotā jautājuma manis ieteiktā pārformulējuma otro daļu [40], tas ir, vai dalībvalstis, ieviešot Direktīvu, tomēr var paplašināt labvēlīgā nodokļu režīma piemērošanu, to attiecinot uz dividendēm, ko saņem akciju tikai lietojuma tiesības turētājs.

62. Tomēr, ja Tiesa izvēlētos atšķirīgu pamatojumu no tā, ko esmu ieteikusi iepriekš, tai būtu jāatbild uz minēto jautājumu. Ja tā, es uzskatu, ka uz šo jautājumu būtu jāatbild apstiprinoši. Manuprāt, šāds secinājums nepārprotami izriet no Direktīvas shēmas. Kā norādīts iepriekš [41], tā kā 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā mātes sabiedrība ir definēta, atsaucoties uz *vismaz* katru dalībvalsts sabiedrību, kas atbilst 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam pieder vismaz 25 % kapitāla, ir skaidrs, ka dalībvalstīm ir izvēles iespēja izmantot plašāku definīciju. Es neredzu neko, kas varētu liegt dalībvalstīm formulēt šo definīciju tā, lai tajā būtu ietverts arī akcijas lietotājs.

63. Ja Tiesa izvēlas šo pamatojumu, valsts tiesai būs jāpieņem lēmums par to, vai attiecīgās valsts tiesību normas, ar kurām ievieš Direktīvu, paredz šādu jēdziena definīciju kā valsts tiesību jautājumu. Var norādīt, ka Beļģijas valdība dedzīgi to noliedz.

40 — Skat. iepriekš 41. punktu.

41 — Skat. 6. punktu.

Secinājumi

64. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka uz *Cour d'appel de Liège* uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

Saskaņā ar Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs, dalībvalstīm ir jānodrošina labvēlīgs nodokļu režīms dividendēm, ko saņem mātes sabiedrība no meitas sabiedrības, saskaņā ar 4. panta 1. punktu situācijā, kad akciju īpašumtiesība sabiedrībā ir nošķirta tā, ka viena sabiedrība saņem dividendes, pamatojoties uz akciju lietojuma tiesību, bet akciju īpašumtiesība [bez lietojuma tiesības] pieder citai sabiedrībai.