TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 26. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Uzņēmumu ienākuma nodokļi – Direktīva 90/435/EEK – 1. panta 2. punkts un 4. panta 2. punkts – Mātesuzņēmumi un meitasuzņēmumi, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs – Kopējā nodokļu sistēma – Iespēja veikt atskaitījumu no mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamajiem ienākumiem – Valsts tiesību normas, kas paredz atcelt nodokļu dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai – Saiknes starp aizdevuma procentiem un to kapitāldaļu finansēšanu, uz kuru pamata ir izmaksātas dividendes, neņemšana vērā

Lieta C-39/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes pirmās instances tiesa, Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 8. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 25. janvārī, tiesvedībā

Argenta Spaarbank NV

pret

Belgische Staat.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*] (referents), tiesneši E. Levits, E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 30. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Argenta Spaarbank NV* vārdā – *B. De Cock* un *K. Van Duyse*, *advocaten*,

– Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *P. Cottin*, kā arī *M. Jacobs*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels*, pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2017. gada 27. aprīļa tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), 1. panta 2. punktu un 4. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *Argenta Spaarbank NV* un *Belgische Staat* (Beļģijas valsts) par šai sabiedrībai adresētu paziņojumu par nodokli attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli par 2000. un 2001. finanšu gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 90/435 trešajā apsvērumā noteikts:

"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 [Savienības mērogā]."

4 Šīs direktīvas 1. pantā ir noteikts:

"1. Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

– sadalītai peļņai, ko tās valsts sabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs,

– sadalītai peļņai, ko tās valsts sabiedrības sadala citu dalībvalstu sabiedrībām, kuru meitasuzņēmumi tās ir.

2. Šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos paredzētus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 3. pantu:

"1. 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.

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

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

– nepiemērot šo direktīvu minētās dalībvalsts uzņēmējsabiedrībām, kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļu, kuras dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem, vai tām uzņēmējsabiedrībām, kurās citas dalībvalsts uzņēmējsabiedrības nesaglabā šādu kapitāla daļu nepārtraukti vismaz divus gadus."

6 Šīs pašas direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Ja mātesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums, tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mātesuzņēmuma valsts vai nu

– atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus vai

– uzliek šādai peļņai nodokļus, ļaujot šim uzņēmumam tādā apjomā, kas nepārsniedz attiecīgā nodokļa summu dalībvalstī, no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, ja tas ir lietderīgi, tiešo peļņas nodokli, ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums, saskaņā ar 5. pantā paredzētajiem ierobežojumiem.

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu [meitasuzņēmumā,] un zaudējumiem [zaudējumus], ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana. Ja vadības izmaksas, kas attiecas uz kapitāla daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar parastu likmi, stabili noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas."

Beļģijas tiesības

7 Direktīva 90/435 tika transponēta Beļģijas tiesībās ar 1991. gada 23. oktobra likumu (1991. gada 15. novembra *Moniteur Belge*, 25619. lpp.), ar kuru tika grozīta tobrīd spēkā esošā galīgi ar nodokļiem apliekamu ienākumu sistēma (turpmāk tekstā – "*RDT* sistēma").

8 Pēc 1992. gadā veiktās tiesiskā regulējuma ienākuma nodokļa jomā kodifikācijas atbilstošās tiesību normas attiecībā uz *RDT* sistēmu tika apvienotas 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksa, kas tika ieviests ar Karaļa 1992. gada 10. aprīļa dekrētu un apstiprināts ar 1992. gada 12. jūnija likumu (1992. gada 30. jūlija *Moniteur Belge* pielikums, turpmāk tekstā – "*CIR 1992*"), 202., 204. un 205. pantā, kas tika ieviesti ar Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrētu, ar kuru ievieš 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksu (1993. gada 13. septembra *Moniteur Belge*, 20096. lpp.).

9 Saskaņā ar iepriekš minētajām tiesību normām sabiedrība var atskaitīt no savas peļņas 95 % dividenžu, kuras tā ir saņēmusi no saviem meitasuzņēmumiem Direktīvas 90/435 izpratnē, kā galīgi ar nodokļiem apliktus ienākumus (turpmāk tekstā – "*RDT* atskaitīšana").

10 *RDT* sistēmas darbība īsumā var tikt aprakstīta šādi. Sākotnēji meitasuzņēmuma sadalītā dividende ir jāiekļauj mātesuzņēmuma nodokļa bāzē. Vēlāk šī dividende tiek atskaitīta no šīs nodokļa bāzes, tomēr tikai tiktāl, ciktāl attiecīgajā nodokļu uzlikšanas laikposmā paliek pozitīvs peļņas atlikums pēc tam, kad ir atskaitīta pārējā peļņa, kas ir atbrīvota no nodokļa.

11 Šajā kontekstā ar 1995. gada 20. decembra likumu, kas ietver nodokļu, finanšu un dažādas normas (1995. gada 23. decembra *Moniteur Belge*, 34578. lpp.), *CIR 1992* tika papildināts ar 198. panta 10.° punktu. Tā redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, ir noteikts:

"Par uzņēmējdarbības izdevumiem netiek uzskatīti:

[..]

10° Neskarot [*CIR 1992*] 55. panta piemērošanu, procenti līdz summai, kas atbilst saskaņā ar [*CIR 1992*] 202. līdz 204. pantu atskaitāmajām dividendēm, ko sabiedrība saņem par kapitāldaļām, kuras to atsavināšanas brīdī tai nepārtraukti nav piederējušas vismaz vienu gadu.

[Iepriekšējā] daļa tomēr nav piemērojama akcijām vai daļām saistītās sabiedrībās vai tādās sabiedrībās, ar kurām pastāv kapitāldaļu saikne, pat tad, ja tām ir naudas ieguldījumu raksturs, ne arī citām akcijām vai daļām, kas ietilpst finanšu pamatlīdzekļos."

12 *CIR 1992* 202. pants redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, ir formulēts šādi:

"§1. No taksācijas perioda peļņas tajā iekļautajā apmērā atskaita arī:

1° dividendes, izņemot ienākumus, kas gūti, sabiedrībai cedējot savas akcijas vai pilnībā vai daļēji sadalot sabiedrības aktīvus;

[..]

§2. Ienākumus, kas minēti 1. punkta 1.° un 2.° apakšpunktā, var atskaitīt tikai tad, ja šo ienākumu deklarēšanas vai izmaksas dienā sabiedrībai, kas tos saņem, pieder vismaz 5 % kapitāla vai vismaz [BEF 50 miljonu (Beļģijas franki) (aptuveni EUR 1 240 000)] vērts ieguldījums sabiedrībā, kura izmaksā ienākumus.

Tomēr šis noteikums nav piemērojams ienākumiem:

1° ko saņem 56. panta 1. punktā minētās kredītiestādes [..]."

13 *CIR 1992* 204. panta redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, ir noteikts:

"Saskaņā ar 202. panta 1. punkta 1.°, 3.° un 4.° apakšpunktu atskaitāmie ienākumi uzskatāmi par tādiem, kas līdz 95 % no gūtās vai saņemtās summas ietilpst taksācijas perioda peļņā, iespējams, palielināti par faktisko vai fiktīvo priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas vai – attiecībā uz 202. panta 1. punkta 4.° un 5.° apakšpunktā minētajiem ienākumiem – samazināti par pārdevējam samaksātajiem procentiem, ja vērtspapīri ir iegādāti taksācijas periodā."

14 Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta, ar kuru ievieš 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksu, redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, 106. panta 5. punktā ir noteikts:

"Avansā maksājamais nodoklis par ienākumiem no kapitāla un tiesībām uz kustamu mantu netiek ieturēts attiecībā uz dividendēm, kuru maksātājs ir Beļģijas meitasuzņēmums un saņēmējs ir mātesuzņēmums kādā citā Eiropas Ekonomikas Kopienas dalībvalstī.

Tomēr šis atbrīvojums nav piemērojams, ja mātesuzņēmumam, kam izmaksājamas dividendes, nepieder vismaz 25 % meitasuzņēmuma kapitāldaļu un šī dalība kapitālā vismaz 25 % apmērā nav bijusi vismaz vienu gadu ilgu nepārtrauktu periodu.

Šī punkta pirmās un otrās daļas izpratnē jēdzieni "meitasuzņēmums" un "mātesuzņēmums" nozīmē meitasuzņēmumus un mātesuzņēmumus Direktīvas [90/435] izpratnē."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 *Argenta Spaarbank* ir Beļģijā reģistrēta licencēta kredītiestāde, kura 1999. un 2000. grāmatvedības gadā (2000 un 2001. nodokļu gads) saņēma dividendes par kapitāldaļām Beļģijā un citos Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētos uzņēmumos, un dažos gadījumos šo dividenžu izmaksas laikā šīs kapitāldaļas tai piederēja mazāk nekā gadu, bet citos – ilgāk nekā gadu.

16 Saskaņā ar *CIR 1992* 202. un 204. pantu to redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, *Argenta Spaarbank* kā mātesuzņēmums varēja izmantot *RDT* atskaitīšanu 95 % apmērā no šīm dividendēm.

17 Turklāt, ņemot vērā tās kredītiestādes statusu, tā par attiecīgajiem grāmatvedības gadiem samaksāja arī procentus BEF 11 702 186 712 (aptuveni EUR 290 090 000) un BEF 13 322 033 492 (aptuveni EUR 330 245 000), kas tika iekļauti šīs sabiedrības peļņas un zaudējumu pārskatā kā "procenti un līdzīgi izdevumi".

18 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šie procenti netika maksāti par aizņēmumiem, kas tika ņemti, lai iegādātos kapitāldaļas meitasuzņēmumā. Taču šie procenti attiecās uz krājkontiem, norēķinu kontiem, termiņnoguldījumu kontiem un citiem ieguldījumu produktiem, kurus *Argenta Spaarbank* kā kredītiestāde turēja tās klientu labā un kuri tādējādi varēja tikt atskaitīti kā uzņēmējdarbības izdevumi.

19 Tomēr *CIR 1992* 198. panta 10.° punktā ir paredzēts, ka nav atskaitāmi nekādi samaksātie procenti līdz summai, kas atbilst saskaņā ar 202.–204. pantu atskaitāmajām dividendēm, ko mātesuzņēmums saņem par akcijām vai daļām, kuras to atsavināšanas brīdī tas nepārtraukti nav turējis vismaz vienu gadu, un netiek prasīts, lai pastāv cēloņsakarība starp procentiem un dividendēm, attiecībā uz ko ir piemērots *RDT* atskaitījums.

20 *Argenta Spaarbank* 1999. grāmatvedības gadā (2000. nodokļu gads) saņēma dividendes BEF 3 059 292 (aptuveni EUR 75 838) apmērā un 2000. grāmatvedības gadā (2001. nodokļu gadā) – BEF 11 960 419 (aptuveni EUR 296 490) apmērā par kapitāldaļām, kas dividenžu izmaksas brīdī tai piederēja mazāk nekā vienu gadu.

21 Tādējādi atbilstoši *CIR 1992* 198. panta 10.° punktam nodokļu administrācija *Argenta Spaarbank* nosūtīja divus paziņojumus par nodokļa korekciju par 2000. un 2001. nodokļu gadu, norādot, ka procenti attiecīgi EUR 75 837,87 un 296 491,04 apmērā tika pieskaitīti "neatskaitāmiem izdevumiem" un līdz ar to nevarēja tikt atskaitīti no šī mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas.

22 Ar 2004. gada 4. maija lēmumu *Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit* (Uzņēmumu un ienākuma nodokļu administrācijas I Valsts kontroles centrs, Beļģija) reģiona direktors noraidīja *Argenta Spaarbank* sūdzības par šiem paziņojumiem par nodokļa korekciju.

23 2004. gada 3. augustā *Argenta Spaarbank* par šo lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā – *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes pirmās instances tiesa, Beļģija), lai panāktu, ka šie paziņojumi par nodokļa korekciju tiek atcelti, it īpaši apgalvojot, ka *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts ir nesaderīgs ar Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktu, jo šajā pēdējā dalībvalstīm vienīgi ir atļauts uzskatīt par neatskaitāmiem procentus, attiecībā uz kuriem pastāv cēloņsakarība ar dividendēm, kurām ir piemērota *RDT* atskaitīšana.

24 Šādos apstākļos *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes pirmās instances tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [*CIR 1992*] 198. panta 10.° punkts redakcijā, kas ir piemērojama attiecībā uz 2000. un 2001. nodokļu gadu, ir pretrunā [Direktīvas 90/435] 4. panta 2. punktam, ciktāl tajā ir noteikts, ka procenti netiek uzskatīti par uzņēmējdarbības izdevumiem līdz summai, kas atbilst saskaņā ar [*CIR 1992*] 202.–204. pantu no nodokļa atbrīvotajām dividendēm, ko sabiedrība saņem par kapitāldaļām, kuras to atsavināšanas brīdi tai nav nepārtraukti piederējušas vismaz vienu gadu, un turklāt nav nozīmes tam, vai minētie procenti ir vai nav saistīti ar līdzdalību (tās finansēšanu), par ko ir saņemtas no nodokļa atbrīvotās dividendes?

2) Vai [*CIR 1992*] 198. panta 10.° punkts redakcijā, kas ir piemērojama attiecībā uz 2000. un 2001. nodokļu gadu, ir noteikums, kas pieņemts, lai novērstu krāpšanu un stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu [Direktīva 90/435] 1. panta 2. punkta izpratnē, un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai šajā gadījumā [*CIR 1992*] 198. panta 10.° punkts pārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu šādu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu, ciktāl tajā ir noteikts, ka procenti netiek uzskatīti par uzņēmējdarbības izdevumiem līdz summai, kas atbilst saskaņā ar [*CIR 1992*] 202.–204. pantu atskaitāmajām dividendēm, ko sabiedrība saņem par kapitāla daļām, kuras to atsavināšanas brīdi tā nepārtraukti nav turējusi vismaz vienu gadu, un turklāt nav nozīmes tam, vai minētie procenti ir vai nav saistīti ar dalību (tās finansēšanu), par ko ir saņemtas nodokļa atbrīvotās dividendes?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

25 Beļģijas valdība apstrīd šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību. Šīs iebildes par nepieņemamību pamatojumam tā atgādina, ka *CIR 1992* 198. panta 10.° punktā Beļģijas nodokļu iestādēm ir atļauts noraidīt kā neatskaitāmus izdevumus visus procentus, kurus mātesuzņēmums attiecīgajā taksācijas periodā samaksājis, to dividenžu apmērā, kuras saņemtas par kapitāldaļām meitasuzņēmumā, kuras ir turētas mazāk nekā vienu gadu un kurām ir piemērota *RDT* atskaitīšana.

26 Šādos apstākļos šī valdība apgalvo, ka šis pants patiešām līdzinās Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktam, ciktāl ar to tiek paredzēts līdzeklis, kā cīnīties pret ļaunprātīgu praksi ņemt aizņēmumu, lai samazinātu mātesuzņēmuma nodokļa bāzi, radot atskaitāmos procentus, iegādājoties kapitāldaļas meitasuzņēmumos, kas savukārt rada dividendes, kuras arī ir atskaitāmas.

27 Tomēr, ciktāl *CIR 1992* 198. panta 10.° punkta netieša iedarbība esot neitralizēt atbilstoši *CIR 1992* 202.–204. pantam veicamo no īslaicīgi turētam kapitāldaļām nākušo procentu atskaitīšanu, šis pants būtu uzskatāms par tādu, uz kuru attiecas Direktīvas 90/435 3. panta 2. punkts, kurš dalībvalstīm ļauj nepiemērot ar šo direktīvu noteikto peļņas atskaitīšanas sistēmu sabiedrībām, "kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļas, kuru dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem". Šī valdība uzskata, ka šī pēdējā tiesību norma paredz, ka tajā aplūkotajā gadījumā dalībvalstīm nav pienākuma ievērot Direktīvu 90/435. Tādējādi tās ir tiesīgas ne vien nepiešķirt šīs direktīvas 4. panta 1. punktā paredzētās priekšrocības, bet arī uzskatīt izdevumus par neatskaitāmiem apstākļos, kas neatbilst šīs direktīvas 4. panta 2. punkta noteikumiem, vai arī izmantot tiesību normu, kas vērsta uz krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu šīs pašas direktīvas 1. panta 2. punkta nozīmē, kas pārsniegtu šīs krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai nepieciešamo.

28 Tādējādi *CIR 1992* 198. panta 10.° punktā esot paredzēta situācija, kas atrodas ārpus Direktīvas 90/435 piemērošanas jomas.

29 Šajā ziņā jānorāda, ka Direktīvas 90/435 3. panta 2. punkta otrajā ievilkumā, atkāpjoties no 1. punkta, ir paredzētas "izvēles tiesības" dalībvalstīm "nepiemērot" šo direktīvu savām sabiedrībām, kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļas, kuru dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem, vai savām sabiedrībām, kurās citas dalībvalsts sabiedrība nesaglabā šādas kapitāla daļas nepārtraukti vismaz divus gadus.

30 Atbilstoši šiem noteikumiem ar šo tiesību normu netiek paredzēts vispārējs izņēmums no Direktīvas 90/435 piemērojamības, bet vienīgi tiek paredzēta izvēles iespēja dalībvalstīm, kas attiecas uz tām dalībvalstīm, kuras vēlas to izmantot, īstenojot valsts tiesības. Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai nodrošinātu tiesisko noteiktību, direktīvas noteikumi ir jāīsteno ar neapstrīdamu saistošu spēku, ar prasīto specifiskumu, precizitāti un skaidrību (spriedums, 2015. gada 15 oktobris, Komisija/Vācija, C-137/14, EU:C:2015:683, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Šajā jautājumā jākonstatē, ka iesniedzējtiesa sniedz *CIR 1992*, it īpaši tā 198. panta 10.° punkta, interpretāciju, kura atšķiras no Beļģijas valdības Tiesā sniegtās interpretācijas.

32 Šī tiesa norāda, ka Beļģijas likumdevējs Direktīvu 90/435 sākotnēji transponēja valsts tiesībās, to pilnībā piemērojot Beļģijā reģistrētajiem mātesuzņēmumiem, skaidri neparedzot nekādu minimālo laikposmu, kurā sabiedrībai būtu jātur akcijas, kas tai dod tāda meitasuzņēmuma mātesuzņēmuma statusu, kurā tiek iegūtas kapitāldaļas, un kas tai ļauj pieprasīt šo akciju radīto dividenžu atskaitīšanu.

33 Tādējādi šī tiesa uzskata, ka Beļģijas Karaliste, pieņemot *CIR 1992*, nav izmantojusi ar Direktīvas 90/435 3. panta 2. punkta otro ievilkumu dalībvalstīm atzīto iespēju.

34 Savukārt, detalizēti analizējot *CIR 1992* 198. panta 10.° punkta izstrādes gaitu, mērķi un nolūku, iesniedzējtiesa uzskata, ka ar šo tiesību normu Beļģijas tiesībās tiek īstenots Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkts, jo ar to valstī reģistrētiem mātesuzņēmumiem ir gribēts liegt veikt dubultu nodokļu atskaitīšanu, ar ārēja atskaitāma finansējuma palīdzību iegādājoties meitasuzņēmumu akcijas, kuras rada dividendes, kas arī ir atskaitāmas.

35 Tādējādi iemesls, kura dēļ *CIR 1992* 198. panta 10.° punktā nav paredzēta nekāda saikne starp šādu akciju iegūšanu un šī darījuma finansēšanu, ir saistīts ar Beļģijas likumdevēja vēlmi nevis neitralizēt dividenžu, kuras izriet no īstermiņa dalības, atskaitīšanu, izmantojot Direktīvas 90/435 3. panta 2. punkta otrā ievilkuma pirmajā daļā paredzētās tiesības, bet gan pārvarēt nodokļu administrācijas praktiskās grūtības konkrēti pārbaudīt saikni starp darījuma finansēšanu un iegādāto mantu šīs direktīvas 4. panta 2. punkta paredzētās atkāpes īstenošanas kontekstā.

36 Pamatojoties uz šo *CIR 1992* 198. panta 10.° punkta interpretāciju, iesniedzējtiesa uzskatīja par tās izskatāmās lietas izspriešanai nepieciešamu iesniegt šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

37 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā iedibinātās sadarbības starp Tiesu un valsts tiesām ietvaros tikai valsts tiesai, kas iztiesā lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstība (spriedumi, 2008. gada 22. decembris, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 16. punkts, kā arī 2016. gada 21. decembris, *Vervloet* u.c., C-76/15, EU:C:2016:975, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Turklāt ir jāprecizē, ka Tiesai saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu nav jālemj nedz par valsts tiesību normu interpretāciju, nedz arī jāspriež par to, vai iesniedzējtiesas veiktā šo normu interpretācija ir pareiza. Tiesai saskaņā ar kompetences sadalījumu starp Savienības tiesām un valsts tiesām ir jāņem vērā faktiskais un tiesiskais konteksts, kāds tas noteikts lēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu (spriedums, 2009. gada 23. aprīlis, *Angelidaki* u.c., no C-378/07 līdz C-380/07, EU:C:2009:250, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 No iepriekš minētā izriet, ka, lai pārbaudītu Beļģijas valdības izvirzīto iebildi par nepieņemamību, ir jāatsaucas vienīgi uz iesniedzējtiesas sniegto *CIR 1992* 198. panta 10.° punkta interpretāciju, kāda tā būtībā ir atgādināta šā sprieduma 32.–35. punktā.

40 Ņemot vērā šo interpretāciju un šā sprieduma 30. punktā atgādināto judikatūru, ir jāuzskata, ka tāda tiesību norma kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts ietilpst Direktīvas 90/435 piemērošanas jomā, jo tā saturs nevar tikt izprasts kā tāds, uz kuru attiektos šīs direktīvas 3. panta 2. punkta otrajā ievilkumā paredzētā fakultatīvā atkāpe – nedz tieši, nedz, vēl jo vairāk, netieši – kā apgalvo Beļģijas valdība.

41 Tādējādi šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāatzīst par pieņemamu.

Par lietas būtību

Par pirmo jautājumu

42 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkts nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts, saskaņā ar kuru procenti, kurus mātesuzņēmums ir samaksājis par aizņēmumu, nav atskaitāmi no šī mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas līdz summai, kura atbilst dividendēm, kas nodokļu mērķiem jau tiek atskaitītas un kas saņemtas par kapitāldaļām, kuras šim mātesuzņēmumam meitasuzņēmumu kapitālā ir piederējušas mazāk nekā vienu gadu, kaut arī šie procenti nav saistīti ar šādas dalības finansēšanu.

43 Lai uz šo jautājumu sniegtu lietderīgu atbildi, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir jāņem vērā ne vien Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkta formulējums, bet arī šīs direktīvas mērķi un sistēma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 3. aprīlis, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 22. punkts; 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 26. punkts, kā arī 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 24. punkts).

44 Uzreiz jākonstatē, ka Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkta formulējums ir skaidrs un viennozīmīgs tādā ziņā, ka tas dalībvalstij ļauj izslēgt iespēju atskaitīt no mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas vienīgi "maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu" meitasuzņēmuma kapitālā.

45 Tādējādi no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka ar to dalībvalstīm netiek ļauts izslēgt šādu atskaitīšanas iespēju attiecībā uz visiem mātesuzņēmuma ņemto aizņēmumu procentiem līdz summai, kas ir vienāda ar tā kapitāldaļu tā meitasuzņēmumos radītajiem ienākumiem.

46 Šādu gramatisku interpretāciju apstiprina Direktīvas 90/435 sistēma un mērķis.

47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 90/435 mērķis, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, – kā izriet no tās preambulas trešā apsvēruma – ir darīt galu tam, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupēšanos Eiropas Savienības mērogā. Tādējādi Direktīvas mērķis ir nodrošināt meitasuzņēmuma, kura juridiskā adrese atrodas vienā dalībvalstī, peļņas, kas ir izmaksāta citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam, nodokļu neitralitāti (spriedumi, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 27. punkts, kā arī 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts).

48 Tādējādi šīs direktīvas mērķis ir ar tās 4. panta 1. punktā un 5. panta 1. punkta paredzēto mehānismu palīdzību novērst nodokļu dubultu uzlikšanu peļņai, kuru meitasuzņēmumi sadala mātesuzņēmumiem, izvairoties no tā, lai šī peļņa netiku vispirms aplikta ar nodokli vispirms attiecībā uz meitasuzņēmumu un tad otru reizi – attiecībā uz mātesuzņēmumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 3. aprīlis,

Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, 27. punkts; 2009. gada 12. februāris, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 29. punkts; 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 57. punkts, kā arī 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 36. punkts).

49 Kas attiecas it īpaši uz Direktīvas 90/435 4. panta 1. punktu, tajā paredzēts, ka tad, ja mātesuzņēmums kā meitasuzņēmuma dalībnieks saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai ļauj mātesuzņēmumam no savas maksājamās nodokļu summas atskaitīt to meitasuzņēmuma maksātā nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un vajadzības gadījumā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā ieturēto summu, ko iekasējusi dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums, ievērojot atbilstošā valsts nodokļa maksimālo apmēru (spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 102. punkts; 2008. gada 3. aprīlis, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 25. punkts, kā arī 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 37. punkts).

50 Tādējādi ar Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktu atkāpes veidā dalībvalstīm ir dota iespēja paredzēt, ka no mātesuzņēmuma ar nodokļiem apliekamās peļņas nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu, un zaudējumus, kuri rodas, sadalot meitasuzņēmuma peļņu.

51 Šajā kontekstā, pirmkārt, jāuzsver, ka šī tiesību norma ir jāinterpretē šauri un ka tādējādi saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tā nevar tikt interpretēta veidā, kas pārsniegtu tās formulējumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c., C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 27. punkts, kā arī 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86. punkts).

52 Otrkārt, ir jākonstatē, ka Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā paredzētais noteikums atņemtu lietderīgu iedarbību šī panta 1. punktā ietvertajam noteikumam, ja šis pirmais noteikums būtu jāinterpretē kā tāds, kas dalībvalstīm ļauj liegt atskaitīt no mātesuzņēmuma ar nodokļiem apliekamās peļņas visus aizņēmumu procentus līdz summai, kas atbilst to dividenžu – kuras ir atbrīvotas no nodokļa – summai, ko mātesuzņēmums saņem par dalību meitasuzņēmuma kapitālā, šādai neatskaitāmībai neesot ierobežotai ar procentu maksājumiem par šādas dalības, no kuras nāk šīs dividendes, finansēšanu. Šāda interpretācija nozīmētu atļaut šī dalībvalstīm tieši palielināt mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu, tādējādi ietekmējot vienā dalībvalstī esoša meitasuzņēmuma izmaksāto dividenžu sadalīšanas citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam neitralitāti no nodokļu viedokļa.

53 Visbeidzot šā sprieduma 44. un 45. punktā izklāstītā Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā ietvertā noteikuma gramatiskā interpretācija ir vienīgā, kas ir saderīga ar šajā tiesību norma paredzēto konkrēto mērķi Direktīvas 90/435 sistēmā.

54 Šajā tiesību normā dalībvalstīm atzītās izvēles tiesības ir domātas, lai novērstu, ka mātesuzņēmums gūst divkāršu nodokļu priekšrocību, kas izriet, pirmkārt, no peļņas, kura netiek aplikta ar nodokli atbilstoši Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmajam ievilkumam, un, otrkārt, no nodokļa samazinājuma, ko iegūst, atskaitot maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada minētās peļņas sadalīšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 42. punkts).

55 No šāda skatpunkta raugoties, Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkts katrā ziņā ir jāinterpretē tādējādi, ka tas dalībvalstīm ļauj aizkavēt vienīgi to, ka mātesuzņēmums gūst iepriekšējā punktā minēto divkāršo nodokļu priekšrocību. Atļaut dalībvalstīm atteikt mātesuzņēmumiem atskaitīt procentus, kuri nav saistīti ar to daļu iegādi, kuras rada šīs no nodokļa atbrīvotās peļņas sadali, acīmredzami pārsniegtu šāda mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

56 No tā izriet, ka Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā ietvertā atkāpes noteikuma īstenošanu nevar veidot tāda valsts tiesību norma kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts, ar kuru vispārēji un automātiski tiek izslēgta iespēja kā uzņēmējdarbības izdevumus atskaitīt procentus, kuri ir saistīti ar mātesuzņēmuma ņemto aizņēmumu, līdz summai, kura atbilst dividendēm, kuras rada šī mātesuzņēmuma dalība meitasuzņēmuma kapitālā un kuras nodokļu mērķiem jau tiek atskaitītas, kaut arī šie procenti nav saistīti ar šādas dalības iegūšanas finansēšanu.

57 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts, saskaņā ar kuru procenti, kurus mātesuzņēmums ir samaksājis par aizņēmumu, nav atskaitāmi no šī mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas līdz summai, kura atbilst dividendēm, kas nodokļu mērķiem jau tiek atskaitītas un kas saņemtas par kapitāldaļām, kuras šim mātesuzņēmumam meitasuzņēmumu kapitālā ir piederējušas mazāk nekā vienu gadu, kaut arī šie procenti nav saistīti ar šādu kapitāldaļu finansēšanu.

Par otro jautājumu

58 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas dalībvalstīm atļauj piemērot tādu valsts tiesību normu kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts.

59 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā ir noteikts, ka šī direktīva nav šķērslis piemērot valstu vai nolīgumu noteikumus, kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.

60 Kā secinājumu 51. punkta norādījusi ģenerāladvokāte, Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā ir atspoguļots Savienības tiesību vispārējais princips, saskaņā ar kuru ir aizliegta tiesību ļaunprātīga izmantošana (spriedums, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts), un tādējādi ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 69. punkts, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, 37. punkts).

61 Tomēr jānorāda, kā secinājumu 52. punktā uzsvērusi arī ģenerāladvokāte, ka Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkts ir principu noteicoša tiesību norma, kuras saturs ir konkrēti pārņemts citās šīs direktīvas tiesību normās, tostarp tās 4. panta 2. punktā, ciktāl ar to tieši paredzēts vērsties pret mātesuzņēmumu veikto ļaunprātīgo izmantošanu, kas izriet no divkāršas nodokļu priekšrocības (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c., C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 31. punkts).

62 No atbildes, kas sniegta uz pirmo jautājumu, izriet, ka Direktīvas 90/435 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts, ciktāl tā pārsniedz pasākumus, kurus Savienības likumdevējs ir uzskatījis par atbilstošiem, lai novērstu mātesuzņēmumu veiktu ļaunprātīgo izmantošanu, kas saistīta ar iespēju veikt divkāršu nodokļu atskaitīšanu.

63 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jāatbild, ka Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas dalībvalstīm neļauj piemērot tādu valsts tiesību normu kā *CIR 1992* 198. panta 10.° punkts, ciktāl tas pārsniedz krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanas novēršanai nepieciešamo.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksa, kas ieviests ar Karaļa 1992. gada 10. aprīļa dekrētu un apstiprināts ar 1992. gada 12. jūnija likumu, 198. panta 10.° punkts, saskaņā ar kuru procenti, kurus mātesuzņēmums ir samaksājis par aizņēmumu, nav atskaitāmi no šī mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas līdz summai, kura atbilst dividendēm, kas nodokļu mērķiem jau tiek atskaitītas un kas saņemtas par kapitāldaļām, kuras šim mātesuzņēmumam meitasuzņēmumu kapitālā ir piederējušas mazāk nekā vienu gadu, kaut arī šie procenti nav saistīti ar šādu kapitāldaļu finansēšanu;**

2) **Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas dalībvalstīm neļauj piemērot tādu valsts tiesību normu kā 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksa, kas ieviests ar Karaļa 1992. gada 10. aprīļa dekrētu un apstiprināts ar 1992. gada 12. jūnija likumu, 198. panta 10.° punkts, ciktāl tas pārsniedz krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanas novēršanai nepieciešamo.**

[Paraksti]