

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 17. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Mtesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva – Nodokļu tiesību akti – Nodoklis, ar kuru apliek sabiedrību peļņu – Dividenžu izmaksāšana – Nodokļa ieturējums ienākumu gāšanas vietā – Nodokļu dubulta uzlikšana – Fairness tax

Lieta C-68/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 28. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 13. februārī, tiesvedībā

X

pret

Ministerraad.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši J. Regans [*E. Regan*], Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

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

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vārā rakstveida procesu un 2016. gada 22. jūnija tiesas sēdī,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- X vārā – *T. Engelen, L. Ketels un P. Renier, advocaten*,
- Beļģijas valdības vārā – *J. C. Halleux un D. Delvaux*, kā arī *M. Jacobs un C. Pochet*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārā – *D. Colas un J. S. Pilczer*, kā arī *S. Ghiandoni*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārā – *W. Roels un C. Soulay*, pārstāvji,

noklausģjusies ģenerālvokāles secinģjumus 2016. gada 17. novembra tiesas sēdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 49. panta un Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīvas 2011/96/ES par kopīgo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādos dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.; turpmāk tekstā – “Mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva”), 4. panta 3. punkta, kā arī 5. panta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp X un *Ministerraad* (Ministru padome, Beļģija) saistībā ar prasību atcelt valsts tiesību normas, ar kurām ir noteikts no uzņēmumu ienākuma nodokļa un nerezidentu nodokļa noširts nodoklis, saukts par *fairness tax*, kas sabiedrībām rezidentām un nerezidentām ir jāmaksā, ja tās izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesiskajā regulājumā paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekasētas to galīgajai ar nodokli apliekamajai peļņai.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 No Mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas preambulas 3. apsvēruma izriet, ka šīs direktīvas mērķis ir dividendes un pārīgo peļņas sadali, ko meitasuzņēmumi maksā saviem mētesuzņēmumiem, atbrīvot no nodokļa, kurš ieturams ienākumu gūšanas vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mētesuzņēmuma līmenī.

4 Šīs direktīvas preambulas 7. un 9. apsvērumā ir noteikts:

“(7) Gadījumā, ja mētesuzņēmums saņem sadalītu peļņu, jo tas ir asociāts ar meitasuzņēmumu, mētesuzņēmuma dalībvalstij vai nu jāatturas uzlikt nodokļus šai peļņai, vai arī jāuzliek nodokļi šādai peļņai, vienlaikus ļaujot mētesuzņēmumam no maksājamo nodokļu summas atskaitīt to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, ko samaksājis ar minēto peļņu saistītais meitasuzņēmums.

[..]

(9) Ar peļņas sadales maksājumiem mētesuzņēmuma pastāvīgajam uzņēmumam un ar minēto maksājumu saņemšanu mētesuzņēmuma pastāvīgajai uzņēmumā būtū jārīkojas tāpat, kā tas notiek starp meitasuzņēmumu un mētesuzņēmumu. [..]”

5 Minētās direktīvas 4. panta 1. un 3. punktā ir paredzēts:

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

a) atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus; vai

b) uzliek šādai peļņai nodokļus, atļaujot mētesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam – līdz atbilstošajam maksājamo nodokļu summas robežai – atskaitīt no maksājamo nodokļu summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, kas saistīta ar minēto peļņu un ko samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemāk līmeņa meitasuzņēmums, ar nosacījumu, ka katrā līmenī uzņēmumsabiedrība un tās zemāk līmeņa meitasuzņēmums atbilst 2. pantā minētajam definīcijām un atbilst 3. pantā noteiktajam prasībām.

valstij maks?jam? nodok?a apr??ina b?zes palielin?jums 106 % apm?r?.”

11 Š? paša kodeksa 219.ter pant? ir paredz?ts:

“§ 1. Attiec?b? uz taks?cijas periodu, kur? ir izmaks?tas dividendes 18. panta pirm?s da?as 1.°–2.°bis punkta izpratn?, tiek noteikts atseviš?s nodoklis, kas tiek apr??in?ts atbilstoši turpm?kajos punktos noteiktajai k?rt?bai.

Šis atseviš?ais nodoklis ir neatkar?gs no citiem nodok?iem, kuri ir j?maks? uz citu š? kodeksa normu pamata vai – attiec?g? gad?jum? – ?stenojot ?pašas ties?bu normas, un attiec?g? gad?jum? tos papildina.

§ 2. Š? nodok?a b?ze ir pozit?v? starp?ba starp bruto dividend?m, kas ir izmaks?tas par taks?cijas periodu, un gal?go ar nodokli apliekamo pe??u, par ko ir j?maks? 215. un 216. pant? nor?d?t? uz??mumu ien?kuma nodok?a likme.

§ 3. Š?di noteikt? nodok?a b?ze tiek samazin?ta par izmaks?to dividenžu da?u, kas ieg?ta no agr?k un v?l?kais 2014. taks?cijas gad? ar nodokli apliktaj?m rezerv?m. Š? samazin?juma piem?rošanai ar nodokli jau aplikto rezervju ?emšana v?r? priorit?ri notiks attiec?b? uz p?d?j?m izveidotaj?m rezerv?m.

Attiec?b? uz 2014. taks?cijas gadu šaj? paš? taks?cijas gad? izmaks?t?s dividendes nekad nevar tikt ?emtas v?r? k? rezerves, kuras tiek apliktas ar nodokli šaj? paš? taks?cijas gad?.

§ 4. Ieg?to starp?bu p?c tam samazina atbilstoši procentu?lai da?ai, kura izsaka attiec?bu starp:

– no vienas puses, skait?t?j? – faktiski p?rnesto zaud?jumu atskait?jumu attiec?b? uz taks?cijas periodu un atskait?jumu par riska kapit?lu, kas faktiski piem?rots attiec?b? uz šo pašu taks?cijas periodu, un

– no otras puses, sauc?j?: taks?cijas period? ar nodokli apliekamo pe??u, iz?emot atbr?vojumus attiec?b? uz v?rt?bas samazin?šanos, uzkr?jumiem un kapit?la pieaugumu.

§ 5. Atbilstoši iepriekš?jiem punktiem noteikt? b?ze nevar tikt nek?di ierobežota vai samazin?ta.

§ 6. Atseviš?ais nodoklis ir vien?ds ar 5 % no š?di apr??in?t?s summas.

§ 7. Sabiedr?bas, kuras, pamatojoties uz Sabiedr?bu kodeksa 15. pantu, tiek uzskat?tas par maz?m sabiedr?b?m attiec?b? uz taks?cijas gadu, kas ir saist?ts ar taks?cijas periodu, kur? dividendes tiek izmaks?tas, netiek apliktas ar min?to nodokli.”

12 *WIB 92 233.* panta trešaj? da?? ir noteikts:

“Papildus tam atseviš?s nodoklis tiek noteikts atbilstoši 219.ter pant? paredz?tajiem noteikumiem. Š? pas?kuma piem?rošanai attiec?b? uz Be??ijas uz??mumiem ar “izmaks?t?m dividend?m” saprot sabiedr?bas izmaks?to bruto dividenžu da?u, kas atbilst Be??ijas past?v?g? uz??muma pozit?vajam ieguld?jumam kop?j? pe???”

13 Š? kodeksa 246. panta pirm?s da??s 3.°punkts ir formul?ts š?di:

“Neskarot 218. panta piem?rošanu, 233. panta trešaj? da?? paredz?tais atseviš?ais nodoklis tiek apr??in?ts atbilstoši likmei 5 % apm?r?”

14 Minētā kodeksa 463.bis panta 1. punkta 1.°apakšpunktā ir paredzēts:

“Kā ar krāzi saistīts papildu maksājums vienīgi valsts vajadzībām tiek noteikti 3 centi papildus:

1° uzņēmumu ienākuma nodoklim, 220. panta 2.°un 3.°punktā paredzēto juridisko personu nodoklim un attiecībā uz 227. panta 2.°un 3.°punktā minētajiem nodokļa maksātājiem, izņemot rēķinātājus un viņu politiskā iedalījuma apakšvienības un pašvaldības, – papildus nerezidentu nodoklim, tai skaitā atsevišķajiem nodokļiem, kuri ir paredzēti 219.bis, 219.ter un 246. panta pirmās daļas 2.°un 3.°punktā; ar krāzi saistītie papildu maksājumi tiek aprēķināti no šiem nodokļiem, kas ir noteikti:

– pirms 218., 226. panta un 246. panta pirmās daļas 1.°punktā un otrajā daļā paredzēto avansa maksājumu un 277.–296. panta paredzēto priekšnodokļu, atbilstošās rēķinātāja samaksātā nodokļa proporcijas un nodokļu atlaizņu atskaitīšanas;

– pirms tiek piemērots palielinājums, kas paredzēts gadījumā, kad pirmajā ievilkumā minētie avansa maksājumi nav veikti vai nav veikti pietiekamā apmērā.”

15 Šī paša kodeksa 275.7 panta redakcija ir šāda:

“Karalis ar Ministru padomes apspriestu dekrētu var palielināt trešajā daļā paredzēto procentuālo daļu attiecībā uz darba devājiem, kuri ir minēti šajā pantā un kuri vai nu tiek uzskatīti par mazām sabiedrībām, pamatojoties uz Sabiedrību kodeksa 15. pantu, vai arī ir fiziskas personas, kas *mutatis mutandis* atbilst minētajā 15. pantā noteiktajiem kritērijiem. Karalis nekavējoties vēršas likumdošanas palātā, ja tas ir sanākušas, vai pretējā gadījumā – to nākamās sesijas laikā ar likumprojektu to dekrētu apstiprināšanai, kuri ir pieņemti šīs daļas īstenošanai.”

16 2013. gada 30. jūlija likuma 51. pants ir noteikts:

“43.–49. pants stājas spēkā, sākot ar 2014. gada taksācijas gadu.

Jebkādi grozījumi, kas ir veikti, sākot ar 2013. gada 28. jūliju līdz gada pārskata noslēgšanas datumam, neskar šajā apakšdaļā iekārtoto pasākumu piemērošanu.

50. pants ir piemērojams atpakaļ, kas ir samaksāta vai piešķirta, sākot ar 2014. gada 1. janvāri.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 X ir iesniedzis sūdzību *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija), kurā tiek lūgts atcelt valsts tiesību normas, ar kurām ir izveidots *fairness tax*.

18 Iesniedzējtiesa norāda, ka *fairness tax* ir no uzņēmumu ienākuma nodokļa un nerezidentu nodokļa nošķirts nodoklis, kurš ir reglamentēts ar 2013. gada 30. jūlija Likuma par dažādu tiesību normām 43.–51. pantu. Tas ir piemērojams, ja attiecībā uz to pašu taksācijas periodu ir izmaksātas dividendes un ja sabiedrības ar nodokli apliekamā peļņa ir pilnībā dzēsta vai daļēji samazināta, piemērojot dažādos valsts nodokļu tiesiskajā regulājumā paredzētos atskaitījumus.

19 Prasībā, kurā tiek lūgts atcelt šo 43.–51. pantu, X, pirmkārt, apgalvo, ka *fairness tax* ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas sabiedrībām nerezidentu lieldzīvītu izvēlētās juridisko formu savas saimnieciskās darbības veikšanai Beļģijā.

20 Proti, nerezidente sabiedrība, kas saimniecisko darbību Beļģijā veic ar meitasuzņēmuma starpniecību, tiks netieši apliekta ar *fairness tax* tikai tad, ja šīs meitasuzņēmums tai no savas

pe??as faktiski izmaks?s dividendes, neatkar?gi no t?, vai š? sabiedr?ba nerezidente turkl?t pati izmaks? dividendes vai ar? t?s neizmaks?.

21 Savuk?rt, ja nerezidente sabiedr?ba Be??ij? saimniecisku darb?bu veic ar past?v?ga uz??muma starpniec?bu, tai tikšot uzlikts *fairness tax*, ja t? pati izmaks?s dividendes, neatkar?gi no t?, vai past?v?g? uz??muma pe??a ir non?kusi pie š?s sabiedr?bas vai ar? t? ir tikusi novirz?ta rezerv?s vai reinvest?ta Be??ij? vai ar? n?. T?d?j?di min?t?s sabiedr?bas nodok?a b?z? var?tu ietilpt ar? pe??a, kuru t? ir guvusi ?rpus Be??ijas, tikai t?p?c vien, ka šai sabiedr?bai ir past?v?gs uz??mums Be??ij?.

22 Papildus tam *fairness tax* radot ar? diskrimin?ciju pilson?bas d?? starp t?du nerezidenti sabiedr?bu, kura saimniecisko darb?bu Be??ij? veic ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, un rezidenti sabiedr?bu, jo nerezidentei sabiedr?bai šis nodoklis var?tu tikt piem?rots, pat ja visa t?s Be??ij? esoš? past?v?g? uz??muma pe??a ir novirz?ta rezerv?s vai reinvest?ta Be??ij?, savuk?rt tas t? nav, ja sabiedr?ba rezidente novirz?tu rezerv?s vai reinvest?tu visu savu pe??u šaj? dal?bvalst?.

23 Ministru padome uzskata, ka apgalvot? atš?ir?g? attieksme izriet no paša past?v?g? uz??muma iez?m?m, ?emot v?r?, ka – pret?ji meitasuz??mumam – past?v?gais uz??mums pats nevar izmaks?t dividendes.

24 Run?jot par apgalvoto atš?ir?go attieksmi starp sabiedr?bu nerezidenti, kura veic saimniecisko darb?bu Be??ij? ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, un sabiedr?bu rezidenti, Ministru padome nor?da, ka, lai izvair?tos no iesp?jamas diskrimin?cijas, apl?kotajos ties?bu aktos nerezidentes sabiedr?bas *fairness tax* b?zes noteikšanai ir paredz?ta fikt?vas dividendes apr??in?šana. L?dz ar to šaj? tiesiskaj? regul?jum? neesot noteikta nek?da atš?ir?ga attieksme, bet gan tas esot piel?gots apst?k?iem.

25 Otrk?rt, X ieskat?, *fairness tax* esot j?uzskata par nodokli ien?kumu g?šanas viet?, jo tas tiek uzlikts pe??ai, ko meitasuz??mums izmaks? savam m?tesuz??mumam, un t?d?j?di tas esot pretrun? M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 5. pantam, saska?? ar ko no t?das pe??as, kuru meitasuz??mums izmaks? m?tesuz??mumam, netiek ietur?ts nodoklis ien?kumu g?šanas viet?.

26 Ministru padome uzskata, ka *fairness tax* ir nevis apsl?pts nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, bet gan atseviš?s nodoklis, kas tiek apr??in?ts, pamatojoties uz izmaks?taj?m dividend?m, kuras nepar?d?s meitasuz??muma ar nodokli apliekamaj? pe???, jo uz t?m ir ticis attiecin?ts atskait?jums par riska kapit?lu un/vai atskait?jums par agr?kiem zaud?jumiem.

27 Trešk?rt, X uzskata, ka *fairness tax* rezult?ts var b?t t?ds, ka pe??a, kura ietilpst M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas piem?rošanas jom?, tiek aplikta ar nodokli apm?r?, kurš p?rsniedz š?s direkt?vas 4. panta 3. punkt? paredz?to 5 % maksim?lo robežu.

28 Proti, 95 % no pe??as atbr?vojums esot piem?rojams tikai tad, ja sa?emt? pe??a tiek nekav?joties izmaks?ta attiec?gaj? gad?. Ja t? tiek izmaks?t? k?d? no turpm?kajiem gadiem, *fairness tax* tiekot piem?rots t?dai š?s pe??as da?ai, kura p?rsniedz 5 %, jo proporcionalit?tes koeficient? tiekot ?emta v?r? vien?gi attiec?gaj? gad? g?t? pe??a un tai piem?rotais atskait?jums par riska kapit?lu un/vai atskait?jums par š? gada p?rnestajiem zaud?jumiem.

29 Ministru padomes ieskat?, pe??as izmaks?šana vai neizmaks?šana ir m?tesuz??muma strat??iska izv?le. *Fairness tax* vienai un tai pašai sabiedr?bai esot atš?ir?gs katr? taks?cijas gad? atkar?b? no izmaks?to dividenžu summas, no atskait?juma par riska kapit?lu piem?rošanas un ar nodokli apliekam?s pe??as apm?ra un t? sekas neesot t?das, ka ar nodokli tiek aplikta dividendes

da?a, kura p?rsniedz 5 %.

30 Š?dos apst?k?os *Grondwettelijk Hof* (Konstitucion?l? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram:

a) cit? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m, kur?m ir past?v?gs uz??mums Be??ij?, ir j?maks? nodoklis, ja t?s nolemj izmaks?t dividendes, kuras nav iek?autas sabiedr?bas gal?gaj? ar nodokli apliekamaj? pe???, neraugoties uz to, vai pe??a n?kusi no Be??ijas past?v?g? uz??muma uz galveno uz??m?jdarb?bas subjektu, savuk?rt sabiedr?bas, kuras ir re?istr?tas cit? dal?bvalst? un kur?m ir Be??ijas meitasuz??mums, netiek apliktas ar š?du nodokli, ja t?s nolemj izmaks?t dividendes, kas nav iek?autas sabiedr?bas gal?gaj? ar nodokli apliekamaj? pe???, neraugoties uz to, vai meitasuz??mums ir vai nav izmaks?jis dividendes?

b) cit? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas ar past?v?go uz??mumu Be??ij?, Be??ij? g?to pe??u piln?b? novirzot rezerv?s, tiek apliktas ar nodokli, nolemjot izmaks?t dividendes, kuras nav iek?autas gal?gaj? ar nodokli apliekamaj? pe???, savuk?rt Be??ijas sabiedr?bas ar š?du nodokli netiek apliktas, ja t?s pe??u piln?b? novirza rezerv?s?

2) Vai M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 5. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiek piem?rots nodoklis, kas ieturams ien?kumu g?šanas viet?, ja valsts tiesisk? regul?juma norma prasa aplikt ar nodokli pe??u, ko meitasuz??mums ir izmaks?jis m?tesuz??mumam, jo taj? paš? taks?cijas period? tiek izmaks?tas dividendes un ar nodokli apliekam? pe??a tiek piln?b? vai da??ji samazin?ta ar atskait?jumu par riska kapit?lu un/vai p?rnestiem zaud?jumiem nodok?u zi??, bet atbilstoši valsts tiesiskajam regul?jumam pe??a netiktu aplikta ar nodokli, ja meitasuz??mums to patur?tu un neizmaks?tu m?tesuz??mumam?

3) Vai M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 4. panta 3. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram ar nodokli aplik dividendu izmaksu, ja š? tiesisk? regul?juma rezult?t? tad, ja sabiedr?ba izmaks? sa?emtu dividendi k?d? v?l?k? gad?, nevis taj? gad?, kad t? pati to sa??musi, un tai ir j?maks? nodoklis par dividendi, kura p?rsniedz iepriekš min?taj? direkt?vas 4. panta 3. punkt? noteikto robežv?rt?bu, savuk?rt tas t? nav gad?jum?, ja š? sabiedr?ba izmaks? dividendi taj? gad?, kad t? to sa?em?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

31 Vispirms ir j?nor?da, ka ar saviem jaut?jumiem iesniedz?jtiesa vaic? par t?du dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktu k? pamatliet? apl?kotie, kuri ir piem?rojami gad?jum?, kad sabiedr?bas sadal?t?s pe??as apm?rs – neatkar?gi no t?, vai ir runa par sabiedr?bu rezidenti, tai skait? nerezidentes sabiedr?bas rezidentu meitasuz??mumu vai sabiedr?bu nerezidenti, kura šaj? dal?bvalst? veic darb?bu ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu – p?c noteiktu min?t?s dal?bvalsts nodok?u rež?m? paredz?to nodok?u priekšroc?bu izmantošanas ir liel?ka nek? š?s sabiedr?bas gal?g? ar nodokli apliekam? pe??a šaj? paš? dal?bvalst?, sader?gumu ar Savien?bas ties?b?m.

32 No Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka šo nodok?u ties?bu aktu m?r?is ir aplikt ar nodokli ien?kumus, kas ir attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u jomas kompetenc? un kas š?das izmantošanas d?? ir sadal?ti, tos šaj? dal?bvalst? neapliekot ar uz??mumu ien?kuma nodokli sabiedr?bu rezidenšu gad?jum? vai ar nerezidentu nodokli sabiedr?bu nerezidenšu gad?jum?.

33 T?pat no lietas materi?liem izriet, ka ar pamatliet? apl?kotajiem nodok?u ties?bu aktiem ir

izveidots nodoklis, kurš ir noširts no uzņēmumu ienākuma nodokļa un nerezidentu nodokļa un kura likme ir noteikta 5,15 % apmērā. Šis nodokļa bāze tiek noteikta kā pozitīva starpība starp bruto dividendēm, kas ir izmaksātas par taksācijas periodu, no vienas puses, un galīgā ar nodokli apliekamo peļņu, par ko ir jāmaksā parastā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, no otras puses. Šādi noteiktā nodokļa bāze tiek samazināta par izmaksāto dividendžu daļu, kas iegūtas no agrāk un vēlākais 2014. taksācijas gadā ar nodokli apliktajām rezervēm. Iegūtā starpība tiek ierobežota, piemērojot koeficientu, kas ir daļskaitlis, kurš izsaka attiecību starp atskaitījumu par riska kapitālu un/vai attiecībā uz taksācijas periodu atliktajiem zaudējumiem skaitījuma un taksācijas periodā ar nodokli apliekamo ienākumu saucēju.

34 Lai aprēķinātu nerezidenšu sabiedrību ar nodokli apliekamo bāzi, šajos pašos nodokļu tiesību aktos ir paredzēta "fiktīvas dividendes" aprēķināšana. Šajā gadījumā "izmaksātās dividendes" veido tās nerezidentes sabiedrības izmaksāto dividendžu daļa, kuras atbilst Beļģijā esošajai pastāvīgajai uzņēmuma pozitīvajai peļņai daļai kopējā šīs sabiedrības peļņai vai zaudējumos.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

35 Lai izvērtētu uzdoto jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka sabiedrības juridiskā adrese tīpat kā fizisko personu pilsonība tiek izmantota, lai noteiktu to piesaisti kādas valsts tiesību sistēmā (tostarp skat. spriedumus, 1986. gada 28. janvāris, Komisija/Frāncija, 270/83, EU:C:1986:37, 18. punkts, un 2000. gada 14. decembris, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, 20. punkts).

36 No tā izriet, ka tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamatlieta aplūkotais piemērojšana, pirmkārt, nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmumam, kas ir rezidents, un, otrkārt, šādas sabiedrības pastāvīgajam uzņēmumam, kas ir rezidents, skar attiecīgi rezidentes sabiedrības un nerezidentes sabiedrības nodokļu režīmu.

37 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka aplūkojamajos Beļģijas nodokļu tiesību aktos attieksme pret rezidentu sabiedrību, tai skaitā nerezidenšu sabiedrību meitasuzņēmumiem, kuri ir rezidenti, un nerezidentu sabiedrību ir tāda pati – visas sabiedrības tiek apliktas ar *fairness tax*, kad tās izmaksā dividendes šādi sprieduma 31. un 32. punktā minētajos apstākļos.

38 Šajos apstākļos uzdotais jautājums ir jāsaprot tādā nozīmē, ka tā mērķis ir uzzināt, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tādai daļbvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlieta aplūkotie, pamatojoties uz kuriem gan nerezidente sabiedrība, kas veic saimniecisko darbību šajā daļbvalstī ar pastāvīgajai uzņēmuma starpniecību, gan rezidente sabiedrība, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmums, kas ir rezidents, tiek aplikti ar tādā nodokli kā *fairness tax*, kad šīs sabiedrības izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekāutas to galīgajai ar nodokli apliekamajai peļņai.

39 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas LESD 49. pantā ir piešķirta Eiropas Savienības pilsoņiem, paredz to tiesības sēkt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādējiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas daļbvalsts tiesību akti. Saskaņā ar LESD 54. pantu attiecībā uz sabiedrību, kuras izveidotas atbilstoši daļbvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, tā ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā daļbvalstī ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Runājot par attieksmi uzņēmējdarbības daļbvalstī, no Tiesas judikatūras izriet, ka, tā kā ar

LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu uzņēmumiem ir tieši atļauts izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie vēsteno savu uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, šī izvēle brīvība uzņemot valstī nedrīkst tikt ierobežota ar diskrimināciju nodokļu tiesību normām (rīkojums, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C?439/07 un C?499/07, EU:C:2009:339, 77. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

41 Runājot par nodokļu tiesību normām, no Tiesas judikatūras izriet, ka katras dalībvalsts ziņā ir, ievērojot Savienības tiesības, veidot savu nodokļu sistēmu attiecībā uz peļņas aplikšanu ar nodokli, ciktāl šī peļņa ir attiecīgās dalībvalsts nodokļu jomas kompetencē. No tā izriet, ka uzņemot dalībvalsts var noteikt nodokļa iekasājāmās gadījumus, aplikamās summas, kā arī nodokļa likmi, ko tās piemēro dažādiem sabiedrību uzņēmumu veidiem, kas darbojas šajā dalībvalstī, ar nosacījumu, ka attieksme pret nerezidentu sabiedrību nav diskriminācija salīdzinājumā ar salīdzināmiem attiecīgās valsts uzņēmumiem (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 47. punkts, kā arī 2008. gada 26. jūnijs, *Burda*, C?284/06, EU:C:2008:365, 86. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgas normas piemēro salīdzināmu situācijās vai ja vienu un to pašu normu piemēro atšķirīgās situācijās (spriedumi, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, 30. punkts, kā arī 2011. gada 1. decembris, Komisija/Ungārija, C?253/09, EU:C:2011:795, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka attieksme nodokļu ziņā pret nerezidenti sabiedrību, kura veic saimniecisko darbību Beļģijā ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, un sabiedrību rezidenti, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmumu, principā ir identiska, jo tās tiek apliktas ar *fairness tax*, kad tās izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesiskajā regulājumā paredzēto nodokļu priekšrocību izmantošanas dēļ nav iekāutas galīgajai ar nodokli aplikamajai peļņai.

44 Tomēr, ciktāl no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka atšķirībā no rezidentes sabiedrības, kura ir aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli, pamatojoties uz tās vispārīgajiem ienākumiem, nerezidente sabiedrība, kas Beļģijā veic saimniecisko darbību ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, šajā dalībvalstī ar nodokli tiek aplikta tikai, pamatojoties uz peļņu, kuru ir guvis šis pastāvīgais uzņēmums; situācija varētu būt atšķirīga un tādējādi attiecīgais tiesiskais regulējums būtu uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ja ar *fairness tax* aplikamās summas noteikšanas veids faktiski izraisītu to ka attieksme pret šo sabiedrību nerezidenti būtu mazāk labvēlīga nekā pret sabiedrību rezidenti.

45 Beļģijas valdības ieskatā, paredzot fiktīvas dividendes aprēķināšanu, lai noteiktu šādas nerezidentes sabiedrības ar *fairness tax* aplikamos ienākumus, pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos šī atšķirība ir ērta vērē nodokļa bāzes aprēķināšanai un tādējādi to mērķis ir novērst iespējamu diskrimināciju.

46 X un Eiropas Komisija turpretim uzskata, ka šī aprēķināšanas metode varētu izraisīt lielāku nodokļu slogu nerezidentei sabiedrībai. Šajā ziņā X, pirmkārt, apgalvo, ka noteiktās situācijās minētā aprēķināšanas metode novestu pie tā, ka nerezidente sabiedrība tiktu aplikta ar nodokli attiecībā uz citu peļņu nekā tā, ko ir guvis Beļģijā esošais pastāvīgais uzņēmums. Otrkārt, Komisija norāda, ka rezidente sabiedrība, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmums, kas ir rezidents, tiek aplikta ar *fairness tax*, kad tā faktiski izmaksā dividendes, savukārt nerezidente sabiedrība, kas attiecīgajā dalībvalstī veic saimniecisko darbību ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību tiek aplikta ar šo nodokli, kad tā izmaksā dividendes, pat tad, ja šī pastāvīgā uzņēmuma peļņa nav iekāuta šīs nerezidentes sabiedrības izmaksātajās dividendēs.

47 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesai, kurai vien?gajai ir kompetence interpret?t valsts ties?bas, ?emot v?r? visus pamatliet? apl?koto nodok?u ties?bu aktu aspektus un visu valsts nodok?u tiesisko regul?jumu, ir j?p?rbauda, vai apliekam? ien?kuma apr??in?šana vis?s situ?cij?s rada t?du rezult?tu, ka attieksme pret nerezidenti sabiedr?bu, kura Be??ij? saimniecisko darb?bu veic ar past?v?ga uz??muma starpniec?bu, nav maz?k labv?l?ga nek? attieksme pret rezidenti sabiedr?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C?10/14, C?14/14 un C?17/14, EU:C:2015:608, 48. punkts).

48 Š?s p?rbaudes ietvaros iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? fakts, ka pamatliet? apl?kotie ties?bu akti ir v?rsti uz to, lai apliktu ar nodokli pe??u, kura ir Be??ijas nodok?u jomas kompetenc? un kura ir sadal?ta, bet attiec?b? uz kuru š? dal?bvalsts noteiktu valsts nodok?u tiesiskaj? regul?jum? paredz?to priekšroc?bu izmantošanas d?? šo nodok?u jomas kompetenci nav izmantojusi. L?dz ar to situ?cij?, kur? nerezidentes sabiedr?bas apliekam?s summas apr??in?šanas metode rad?tu t?du rezult?tu, ka šai sabiedr?bai tiek uzlikti nodok?i ar? attiec?b? uz pe??u, kura nav š?s dal?bvalsts nodok?u jomas kompetenc?, attieksme pret min?to sabiedr?bu nerezidenti b?tu maz?k labv?l?ga nek? pret sabiedr?bu rezidenti.

49 Ja š?s p?rbaudes rezult?t? tiktu izdar?ts secin?jums, ka š?da attieksme past?v, b?tu j?uzskata, ka t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais ir š??rslis br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

50 Š?ds š??rslis ir pie?aujams tikai tad, ja tas attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? ja tas ir attaisnots ar k?du prim?ro visp?r?jo interešu apsv?rumu (spriedums, 2014. gada 17. j?lijs, *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

51 Ir j?atg?dina, ka p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba vai nesal?dzin?m?ba ar iekš?ju situ?ciju ir j?p?rbauda, ?emot v?r? attiec?go valsts nodok?u ties?bu aktu m?r?i (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C?342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts, un 2016. gada 2. j?nijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C?252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts).

52 Attiec?b? uz uz?emoš?s dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktiem, kuri ir v?rsti uz to, lai izvair?tos no t?, ka šaj? valst? g?t? pe??a noteiktu valsts nodok?u tiesiskaj? regul?jum? paredz?to nodok?u priekšroc?bu izmantošanas d?? netiek sadal?ta, nodok?a maks?t?jam neuzliekot nodokli, t?da nerezidenta nodok?u maks?t?ja situ?cija, kurš min?taj? dal?bvalst? veic saimniecisku darb?bu ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, ir sal?dzin?ma ar t?da nodok?u maks?t?ja situ?ciju, kurš ir rezidents. Proti, abos gad?jumos šo nodok?u ties?bu aktu m?r?is ir ?aut šai pašai dal?bvalstij ?stenot savas nodok?u iekas?šanas pilnvaras, kas izriet no t?s kompetences nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 14. novembris, *Kerckhaert* un *Morres*, C?513/04, EU:C:2006:713, 19. punkts, k? ar? 2014. gada 3. septembris, Komisija/Sp?nija, C?127/12, nav public?ts, EU:C:2014:2130, 77. un 78. punkts).

53 T?d?j?di, run?jot par pamatliet? apl?kotajiem ties?bu aktiem, t?das nerezidentes sabiedr?bas situ?cija, kura Be??ij? veic saimniecisko darb?bu ar past?v?ga uz??muma starpniec?bu, ir sal?dzin?ma ar rezidentes sabiedr?bas situ?ciju, tai skait? t?da nerezidentes sabiedr?bas meitasuz??muma situ?ciju, kurš ir rezidents.

54 Ierobežojumu tādā var attaisnot tikai primāri vispārīgo interešu apsvērumi. Turklāt šādā gadījumā šim ierobežojumam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Beļģijas valdība apgalvo, ka iespējams šā rīslīnī šai brīvībai esot attaisnots divu vispārīgo interešu apsvērumu dēļ, proti, mērķi nodrošināt sabalansētu dalībvalstu nodokļu iekasēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un mērķi cīnīties pret āunprātīgu izmantošanu.

56 Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka, kaut gan abi šie mērķi ir primāri vispārīgo interešu apsvērumi, kas var attaisnot Līgumu garantēto aprītes un pārvietošanās brīvību izmantošanas ierobežojumu (skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra), pamatlietā aplūkotie tiesību akti nav piemēroti, lai nodrošinātu šo mērķu īstenošanu – līdz ar to minētie mērķi tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā nevar attaisnot iespējamu šā rīslīnī brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

57 Pirmām kārtām, tādā kā pamatlietā aplūkotie nodokļu tiesību akti ir vērsti uz to, lai apliktu peļņu, kura ir Beļģijas nodokļu jomas kompetencē un kura tiek sadalīta, to iepriekš neapliekot ar nodokli šajā dalībvalstī, tādā kā negatīva nodokļu kompetences sadalījumu starp Beļģijas Karalisti un kādu citu dalībvalsti.

58 Otrām kārtām, tādā kā šo tiesību aktu mērķis ir ierobežot sekas, ko rada valsts nodokļu tiesiskajā regulājumā paredzēto priekšrocību izmantošana, tie kā tādā kā vērsti uz to, lai izvairītos no āunprātīgās rīcības esamības.

59 Papildus tam iespējams šā rīslīnī nevar arī tikt attaisnots ar faktu, ka minētie tiesību akti noteiktās situācijās var radīt tādā kā rezultātu, ka nerezidente sabiedrība, kura Beļģijā veic saimniecisko darbību ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, tiek aplikta ar nodokli labvālgākā veidā nekā rezidente sabiedrība.

60 Proti, apstāklis, ka valsts nodokļu tiesību aktos attieksme pret sabiedrībām nerezidentēm ir mazāk labvēlīga, nevar tikt atsvērts ar faktu, ka citās situācijās šie paši tiesību akti var radīt tādā kā rezultātu, ka attieksme pret šā veida sabiedrībām ir labvēlīgāka (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 38. un 39. punkts).

61 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādā kā di, ka tai nav pretrunā tādā kā dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, pamatojoties uz kuriem gan nerezidente sabiedrība, kas saimniecisko darbību šajā dalībvalstī veic ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, gan rezidente sabiedrība, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmums, kas ir rezidents, tiek aplikti ar tādā kā nodokli kā *fairness tax*, kad šā sabiedrības izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekasētas to galīgajai ar nodokli aplikamajai peļņai, ar nosacījumu, ka metode ar šo nodokli aplikamās summas noteikšanai faktiski nerada rezultātu, ka attieksme pret šo nerezidenti sabiedrību ir mazāk labvēlīga nekā pret rezidenti sabiedrību – tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

62 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktoras 5. pants ir jāinterpretē tādā kā di, ka tam ir pretrunā tādā kā dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, kuros ir paredzēts tādā kā nodoklis kā *fairness tax*, kas ir jāmaksā

nerezident?m sabiedr?b?m, kuras saimniecisko darb?bu šaj? dal?bvalst? veic ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, k? ar? rezident?m sabiedr?b?m, tai skait? nerezidentes sabiedr?bas meitasuz??mumam, kas ir rezidents, kad tie izmaks? dividendes, kuras noteiktu valsts nodok?u ties?bu aktos paredz?tu priekšroc?bu izmantošanas d?? nav iek?autas gal?gaj? ar nodokli apliekamaj? pe???

63 No Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai nodokli var?tu kvalific?t k? t?du, kas ietur?ts ien?kumu g?šanas viet? M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 5. panta izpratn?, ir j?b?t izpild?tiem trim kumulat?viem krit?rijiem. Pirmk?rt, nodoklim ir j?tiek ietur?tam taj? dal?bvalst?, kur? dividendes tiek izmaks?tas, un t? iekas?jam?bas gad?jumam ir j?b?t dividenžu izmaksai vai jebk?du citu ien?kumu no v?rtspap?riem izmaksai, otrk?rt, ar šo nodokli apliekam? summa ir ien?kumi no v?rtspap?riem un, trešk?rt, nodok?a maks?t?js ir šo pašu v?rtspap?ru tur?t?js (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2010. gada 24. j?nija, *P. Ferrero e C. un General Beverage Europe*, C?338/08 un C?339/08, EU:C:2010:364, 26. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

64 Ir j?konstat? – t?pat k? to ir dar?jušas pamatlietas puses –, ka t?ds nodoklis k? pamatliet? apl?kotais *fairness tax* atbilst diviem pirmajiem nosac?jumiem. Proti, pirmk?rt, š? nodok?a iekas?jam?bas gad?jums ir dividenžu izmaksa un, otrk?rt, ar to apliekam?s summas apr??in?šanai tiek ?emta v?r? izmaks?t? summa.

65 Tom?r, t? k? t?da nodok?a k? *fairness tax* maks?t?js nav v?rtspap?ru tur?t?js, bet gan izmaksu veicoš? sabiedr?ba, trešais nosac?jums nav izpild?ts.

66 Šo v?rt?jumu neliek apšaub?t X un Komisijas izvirz?t? argument?cija, atbilstoši kurai šaj? gad?jum? b?tu j?dod priekšroka pieejai, kas balst?ta uz ekonomiska rakstura v?rt?jumiem. Šaj? zi?? pietiek vien atg?din?t, ka Tiesa 2008. gada 26. j?nija spriedum? *Burda* (C?284/06, EU:C:2008:365, 58.–62. punkts) š?du pieeju jau ir noraid?jusi.

67 T? k? nav izpild?ts trešais nosac?jums, kas attiecas uz ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet? M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 5. panta izpratn?, t?du nodokli k? pamatliet? apl?kotais nevar uzskat?t par ietur?tu ien?kumu g?šanas viet? š?s ties?bu normas izpratn?.

68 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 5. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?di dal?bvalsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts t?ds nodoklis k? *fairness tax*, kas j?maks? nerezident?m sabiedr?b?m, kuras saimniecisko darb?bu šaj? dal?bvalst? veic ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, k? ar? rezident?m sabiedr?b?m, tai skait? nerezidentes sabiedr?bas meitasuz??mumam, kas ir rezidents, kad tie izmaks? dividendes, kuras noteiktu valsts nodok?u ties?bu aktos paredz?tu priekšroc?bu izmantošanas d?? nav iek?autas gal?gaj? ar nodokli apliekamaj? pe???

Par trešo jaut?jumu

69 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakar? ar min?t? panta 3. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka šai ties?bu normai ir pretrun? t?di valsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet? apl?kotie, cikt?l šajos ties?bu aktos t?d? situ?cij?, kad pe??u, ko m?tesuz??mums sa??mis no sava meitasuz??muma, šis m?tesuz??mums sadala v?l?k nek? taj? gad?, kur? t? tika sa?emta, š? pe??a tiek aplikta ar nodokli, kas p?rsniedz min?taj? ties?bu norm? paredz?to 5 % maksim?lo robežu.

70 No M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas preambulas 3. apsv?ruma izriet, ka

š?s direkt?vas m?r?is ir m?tesuz??muma l?men? nov?rst nodok?u dubultu uzlikšanu pe??ai, ko meitasuz??mums izmaks? savam m?tesuz??mumam.

71 Šaj? zi?? M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 4. panta 1. punkt? dal?bvalst?m ir atst?ta iesp?ja izv?l?ties starp div?m sist?m?m, proti, atbr?vojuma no nodok?a sist?mu un nodok?a ieskait?šanas sist?mu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 44. punkts). Proti, saska?? ar š?s direkt?vas preambulas 7. un 9. apsv?rumu šaj? ties?bu norm? ir preciz?ts, ka, ja m?tesuz??mums vai t? past?v?gais uz??mums, pamatojoties uz m?tesuz??muma asoci?ciju ar savu meitasuz??mumu, sa?em sadal?to pe??u, iz?emot gad?jumu, kad meitasuz??mums tiek likvid?ts, m?tesuz??muma dal?bvalsts un t? past?v?g? uz??muma dal?bvalsts vai nu atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us, vai ar? uzliek š?dai pe??ai nodok?us, at?aujot m?tesuz??mumam un past?v?gajam uz??mumam atskait?t no maks?jam?s nodok?a summas to uz??mumu ien?kuma nodok?a da?u, kas ir saist?ta ar min?to pe??u un ko ir samaks?jis meitasuz??mums un jebkurš zem?k? l?me?a meitasuz??mums.

72 Tom?r min?t? 4. panta 3. punkt? ir noteikts, ka dal?bvalstis tom?r saglab? izv?les ties?bas paredz?t, ka no m?tesuz??muma pel?as, kam uzliek nodokli, nevar atskait?t maks?jumus, kuri attiecas uz l?dzdal?bas da?u un zaud?jumiem, ko rada meitasuz??muma pe??as sadal?šana. T?pat no š?s ties?bu normas izriet, ka, ja vad?bas izmaksas, kas attiecas uz l?dzdal?bas da?u, š?d? gad?jum? ir noteiktas k? izmaksas ar vienotu likmi, noteikt? summa nevar p?rsniegt 5 % no meitasuz??muma sadal?t?s pe??as.

73 T?d?j?di š?s direkt?vas 4. pants ir v?rstis uz to, lai izvair?tos no t?, ka pe??a, ko nerezidents meitasuz??mums izmaks? savam rezidentam m?tesuz??mumam, tiek vispirms aplikta ar nodokli meitasuz??muma ietvaros valst?, kur? tas ir rezidents, un p?c tam m?tesuz??muma ietvaros taj? valst?, kur?s rezidents ir m?tesuz??mums.

74 Šaj? gad?jum?, pirmk?rt, ir j?preciz?, ka no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka, transpon?jot M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vu, Be??ijas Karaliste ir izv?l?jusies atbr?vojuma no nodok?a sist?mu. Turkl?t š? dal?bvalsts ir izmantojusi direkt?vas 4. panta 3. punkt? paredz?to iesp?ju. L?dz ar to pe??a, kas ir g?ta Be??ij? esošu m?tesuz??mumu meitasuz??mumos, kuri nav rezidenti, ir atbr?vota 95 % apm?r?.

75 Otrk?rt, nav str?da par to, ka *fairness tax* gad?jum?, ja pe??u, ko nerezidents meitasuz??mums izmaks? rezidentam m?tesuz??mumam, šis m?tesuz??mums sadala v?l?k nek? taj? gad?, kur? t? ir sa?emta, rada t?das sekas, ka š? pe??a tiek aplikta ar nodokli, kas p?rsniedz š? 4. panta 3. punkt? paredz?to 5 % maksim?lo robežu un t?d?j?di rezult?t? š? pe??a ar nodokli tiek aplikta dubulti.

76 T?p?c rodas jaut?jums, vai š?da nodok?a dubulta uzlikšana ir pretrun? M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vai.

77 Be??ijas un Francijas vald?bu ieskat?, pe??a, ko meitasuz??mums t?l?k sadala saviem akcion?riem, neietilpst M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta piem?rošanas jom?, jo š? norma ir piem?rojama tikai, kad m?tesuz??mums sa?em pe??u, ko sadala t? meitasuz??mums.

78 Š?da interpret?cija, kas neizriet nedz no š?s normas formul?juma, nedz no t?s konteksta, nedz m?r?iem, nevar tikt atbalst?ta.

79 Proti, pirm?m k?rt?m, paredzot, ka m?tesuz??muma dal?bvalsts un past?v?g? uz??muma dal?bvalsts "atturas š?dai pe??ai uzlikt nodok?us", min?taj? ties?bu norm? dal?bvalst?m ir

aizliegts uzlikt nodok?us m?tesuz??mumam vai t? past?v?gajam uz??mumam saist?b? ar pe??u, kuru meitasuz??mums izmaks? savam m?tesuz??mumam, neveicot noš??rumu atkar?b? no t?, vai m?tesuz??mumam uzlikt? nodok?a iekas?jam?bas gad?jums ir pe??as sa?emšana vai t?s t?l?ka sadale.

80 Otr?m k?rt?m – k? tika min?ts š? sprieduma 70. un 71. punkt? – M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas m?r?is ir nov?rst, ka pe??ai, ko meitasuz??mums izmaks? savam m?tesuz??mumam, dubulti tiek uzlikts nodoklis m?tesuz??muma l?men?. Š?s pe??as aplikšana ar nodokli, kuru m?tesuz??muma dal?bvalsts veic š? uz??muma ietvaros, kad š? pe??a tiek t?l?k sadal?ta, k? rezult?t? min?tajai pe??ai tiek piem?rota nodok?a likme, kas faktiski p?rsniedz š?s direkt?vas 4. panta 3. punkt? paredz?to maksim?lo robežu 5 % apm?r?, min?t?s sabiedr?bas l?men? izrais?tu nodok?u dubultu uzlikšanu, kura ir aizliegta ar min?to direkt?vu.

81 Šo konstat?jumu – k? ?ener?ladvok?te to b?t?b? ir nor?d?jusi savu secin?jumu 54. punkt? – neliek apšaub?t 2006. gada 12. decembra sprieduma *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774) 105. punkts, jo min?taj? punkt? Tiesa ir tikai izteikusies par noteiktas k?rt?bas, kura attiecas uz uz??mumu ien?kuma nodok?a avansa maks?jumu summas apr??in?šanu, kad m?tesuz??mums rezidents t?l?k izmaks? no nerezidenta meitasuz??muma sa?emtas dividendes, un nevis par š? nodok?a iekas?šanas atbilst?gumu šai direkt?vai š?d? gad?jum?.

82 T?d?j?di uz trešo jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakar? ar min?t? panta 3. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka šai ties?bu normai ir pretrun? t?di valsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet? apl?kotie, cikt?l šajos ties?bu aktos t?d? situ?cij?, kad pe??u, ko m?tesuz??mums sa??mis no sava meitasuz??muma, šis m?tesuz??mums sadala v?l?k nek? taj? gad?, kur? t? tika sa?emta, š? pe??a tiek aplikta ar nodokli, kas p?rsniedz min?taj? ties?bu norm? paredz?to 5 % maksim?lo robežu.

Par ties?šan?s izdevumiem

83 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospiež:

1) **br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai nav pretrun? t?di dal?bvalsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet? apl?kotie, pamatojoties uz kuriem gan nerezidente sabiedr?ba, kas saimniecisko darb?bu šaj? dal?bvalst? veic ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, gan rezidente sabiedr?ba, tai skait? nerezidentes sabiedr?bas meitasuz??mums, kas ir rezidents, tiek aplikti ar t?du nodokli k? *fairness tax*, kad š?s sabiedr?bas izmaks? dividendes, kuras noteiktu valsts nodok?u ties?bu aktos paredz?to priekšroc?bu izmantošanas d?? netiek iek?autas to gal?gaj? ar nodokli aplikamaj? pe???, ar nosac?jumu, ka metode ar šo nodokli aplikam?s summas noteikšanai faktiski nerada rezult?tu, ka attieksme pret šo nerezidenti sabiedr?bu ir maz?k labv?l?ga nek? pret rezidenti sabiedr?bu – tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;**

2) **Padomes 2011. gada 30. novembra Direkt?vas 2011/96/ES par kop?jo sist?mu nodok?u uzlikšanai, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kuri atrodas daž?d?s dal?bvalst?s, 5. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?di dal?bvalsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts t?ds nodoklis k? *fairness tax*, kas ir j?maks? nerezident?m sabiedr?b?m, kuras saimniecisko darb?bu šaj? dal?bvalst? veic ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, k? ar? rezident?m sabiedr?b?m, tai skait? nerezidentes sabiedr?bas meitasuz??mumam, kas ir rezidents, kad**

tie izmaks? dividendes, kuras noteiktu valsts nodok?u ties?bu aktos paredz?tu priekšroc?bu izmantošanas d?? nav iek?autas gal?gaj? ar nodokli apliekamaj? pe???

3) Direkt?vas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakar? ar min?t? panta 3. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka šai ties?bu normai ir pretrun? t?di valsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet? apl?kotie, cikt?l šajos ties?bu aktos t?d? situ?cij?, kad pe??u, ko m?tesuz??mums sa??mis no sava meitasuz??muma, šis m?tesuz??mums sadala v?l?k nek? taj? gad?, kur? t? tika sa?emta, š? pe??a tiek aplikta ar nodokli, kas p?rsniedz min?taj? ties?bu norm? paredz?to 5 % maksim?lo robežu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.