TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 12. septembrī *

Lieta C-196/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Special Commissioners of Income Tax, London* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 29. aprīlī un Tiesā reģistrēts 2004. gada 3. maijā, tiesvedībā

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

pret

Commissioners of Inland Revenue.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*] un A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 13. decembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Cadbury Schweppes plc* un *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* vārdā — Dž. Gošs [*J. Ghosh*], *barrister*, un Dž. Hendersons [*J. Henderson*], *adviser*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — R. Kodvela [*R. Caudwell*], pārstāve, kam palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], *QC*, kā arī M. Lestere [*M. Lester*] un D. Evarts [*D. Ewart*], *barristers*,

— Beļģijas valdības vārdā — E. Dominkovica [*E. Dominkovits*], pārstāve,

— Dānijas valdības vārdā — J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā — A. Tīmane [*A. Tiemann*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,

— Spānijas valdības vārdā — L. Fragasa Gadeja [*L. Fraguas Gadea*] un M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], pārstāvji,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Mersjē [*C. Mercier*], pārstāvji,

— Īrijas vārdā — Dž. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz R. L. Nesbits [*R. L. Nesbitt*] un E. Kolinss [*A. Collins*], *SC*, kā arī de P. Makgarī [*P. McGarry*], *BL*,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz A. Čingolo [*A. Cingolo*,] *avvocato dello Stato*,

— Kipras valdības vārdā — A. Pantazi [*A. Pantazi*], pārstāve,

— Portugāles valdības vārdā — L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un Ž. de Menezešs Leitau [*J. de Menezes Leitão*], pārstāvji,

— Somijas valdības vārdā — A. Gimareša-Purokoski [*A. Guimaraes-Purokoski*], pārstāve,

— Zviedrijas valdības vārdā — A. Kruse [*A. Kruse*] un I. Vilforša [*I. Willfors*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 2. maijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43., 49. un 56. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp *Cadbury Schweppes plc* (turpmāk tekstā — "*CS*") un *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* (turpmāk tekstā — "*CSO*"), no vienas puses, un *Commissioners of Inland Revenue*, no otras puses, jautājumā par šīs pēdējās sabiedrības aplikšanu ar nodokli attiecībā uz ienākumiem, ko 1996. gadā guva *Cadbury Schweppes Treasury International* (turpmāk tekstā — "*CSTI*"), kas ir *Cadbury Schweppes* grupas meitas sabiedrība un reģistrēta *International Financial Services Centre* [Starptautisko finanšu pakalpojumu centrs] Dublinā (Īrija) (turpmāk tekstā — "*IFSC*").

Valsts tiesību akti

3 Saskaņā ar Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību aktiem sabiedrībai, kas ir rezidente šajā dalībvalstī šo tiesību aktu izpratnē (turpmāk tekstā — "rezidente sabiedrība"), šajā valstī ir jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis par tās ienākumiem, kas gūti visā pasaulē. Tas aptver ienākumus, ko guvušas filiāles vai pārstāvniecības, ar kuru starpniecību rezidente sabiedrība veic savu darbību ārpus Apvienotās Karalistes.

4 Savukārt rezidenti sabiedrību principā neapliek ar nodokli attiecībā uz tās meitas sabiedrību gūtajiem ienākumiem to gūšanas brīdī. Tā netiek aplikta ar nodokli arī attiecībā uz dividendēm, ko tā saņem no Apvienotajā Karalistē reģistrētas meitas sabiedrības. Dividendes, ko rezidente sabiedrība saņem no ārvalstīs reģistrētas meitas sabiedrības, tiek apliktas ar nodokli kā šīs [rezidentes] sabiedrības ienākumi. Lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību akti tomēr paredz nodokļa atlaidi rezidentei sabiedrībai līdz apmēram, kādā ārvalstu meitas sabiedrība samaksājusi nodokli ienākumu gūšanas brīdī.

5 Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību akti par kontrolētām ārvalstu sabiedrībām (turpmāk tekstā — "KĀS") paredz izņēmumu no vispārējā principa, saskaņā ar kuru rezidente sabiedrība netiek aplikta ar nodokli par meitas sabiedrības ienākumiem brīdī, kad tie tiek gūti.

6 Šie tiesību akti, kas ietverti 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli un sabiedrību ienākuma nodokli (*Income and Corporation Taxes Act 1988*) 747.–756. pantā un 24.–26. pielikumā, noteic, ka KĀS ienākumi, proti, šo tiesību aktu redakcijā, kāda bija piemērojama pamata prāvas faktu laikā (turpmāk tekstā — "tiesību akti par KĀS"), tādas ārvalstu sabiedrības ienākumi, no kuras kapitāla vairāk nekā 50 % pieder rezidentei sabiedrībai, tiek piedēvēti šai pēdējai sabiedrībai un aplikti ar nodokli kā tās ienākumi, piemērojot nodokļa atlaidi par nodokli, ko KĀS samaksājusi valstī, kurā tā ir reģistrēta. Ja šie paši ienākumi pēc tam tiek izmaksāti rezidentei sabiedrībai dividenžu veidā, nodoklis, ko tā samaksājusi Apvienotajā Karalistē par KĀS ienākumiem, tiek uzskatīts par papildu nodokli, ko KĀS samaksājusi ārvalstīs, un dod tiesības uz nodokļa atlaidi, kas piemērojama nodoklim, kas rezidentei sabiedrībai jāmaksā par šīm dividendēm.

7 Tiesību akti par KĀS ir piemērojami, ja KĀS valstī, kurā tā ir reģistrēta, saskaņā ar šiem tiesību aktiem ir pakļauta "mazākam nodoklim" visos taksācijas periodos, kuros KĀS samaksātais nodoklis ir mazāks par trīs ceturtdaļām no nodokļa, kas būtu bijis jāmaksā par ar nodokli apliekamajiem ienākumiem Apvienotajā Karalistē, ja tie tiktu aprēķināti aplikšanai ar nodokli šajā dalībvalstī.

8 Aplikšana ar nodokli, piemērojot tiesību aktus par KĀS, ir papildināta ar virkni izņēmumu. Saskaņā ar šo tiesību aktu redakciju, kas bija spēkā pamata prāvas faktu laikā, šo nodokli neuzliek šādos gadījumos:

— ja KĀS īsteno "pieņemamas sadales politiku", kas nozīmē, ka noteikts tās ienākumu procents (1996. gadā — 90 %) astoņpadsmit mēnešu laikā no to gūšanas tiek sadalīts un aplikts ar nodokli kā rezidentes sabiedrības ienākumi;

— ja KĀS veic minēto tiesību aktu izpratnē "atbrīvotas darbības", tādas kā noteiktas komercdarbības, ko veic komercsabiedrības;

— ja KĀS ievēro "publiskas kotēšanas nosacījumu", kas nozīmē, ka 35 % balsstiesību ir publiskā apgrozībā, meitas sabiedrība ir iekļauta fondu biržas sarakstā un ar tās vērtspapīriem tiek veiktas operācijas atzītā fondu biržā;

— ja KĀS ar nodokli apliekamie ienākumi nepārsniedz summu, kas noteikta GBP 50 000 apmērā (*de minimis* izņēmums).

9 Aplikšana ar nodokli, ko paredz tiesību akti par KĀS, ir izslēgta arī tad, ja tiek izpildīts t.s. "motīvu tests". Tas ietver divus kumulatīvus kritērijus.

10 Pirmkārt, ja darījumi, no kuriem KĀS attiecīgajā taksācijas periodā guvusi ienākumus, noved pie nodokļa samazinājuma Apvienotajā Karalistē salīdzinājumā ar nodokli, kāds būtu bijis jāmaksā, nepastāvot šiem darījumiem, un šis samazinājums pārsniedz noteiktu slieksni, rezidentei sabiedrībai jāpierāda, ka šāds samazinājums nebija šo darījumu galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem.

11 Otrkārt, rezidentei sabiedrībai ir jāpierāda, ka KĀS pastāvēšanas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem attiecīgajā taksācijas periodā nav bijis panākt nodokļa samazinājumu Apvienotajā Karalistē ar ienākumu novirzīšanas palīdzību. Saskaņā ar šiem tiesību aktiem pastāv ienākumu novirzīšana, ja pamatoti var uzskatīt, ka, ja KĀS vai jebkura cita saistīta sabiedrība, kas reģistrēta ārpus Apvienotās Karalistes, nebūtu pastāvējusi, ienākumus būtu saņēmusi un par tiem maksātu nodokļus persona, kura ir rezidente Apvienotajā Karalistē.

12 Rīkojums par prejudiciālā jautājuma uzdošanu arī precizē, ka Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes 1996. gadā ir publicējušas to valstu sarakstu, kurās, pastāvot noteiktiem nosacījumiem, KĀS var tikt izveidota un veikt savu darbību, tiekot uzskatīta par tādu, kas izpilda nosacījumus, kas ļauj izvairīties no tiesību aktos par KĀS paredzētā nodokļa.

Prāvas rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

13 *CS*, rezidente sabiedrība, ir *Cadbury Schweppes* grupas, ko veido Apvienotajā Karalistē, citās dalībvalstīs un trešās valstīs reģistrētas sabiedrības, mātes sabiedrība. Šajā grupā citastarp ietilpst divas meitas sabiedrības Īrijā — *Cadbury Schweppes Treasury Services* (turpmāk tekstā — "*CSTS*") un *CSTI*, kuras *CS* pieder netieši ar meitas sabiedrību ķēdes starpniecību, kuras priekšgalā ir *CSO*.

14 *CSTS* un *CSTI*, kas ir reģistrētas *IFSC*, pamata prāvas faktu laikā bija pakļautas 10 % nodokļa likmei.

15 *CSTS* un *CSTI* nodarbojas ar finansējuma piesaisti un nodošanu *Cadbury Schweppes* grupas meitas sabiedrību rīcībā.

16 Saskaņā ar lēmumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *CSTS* aizstāja līdzīgu struktūru, kurā ietilpa Džersijā reģistrēta sabiedrība. Tā tika izveidota ar trīskāršu mērķi: pirmkārt, lai atrisinātu nodokļu problēmu, kas bija radusies Kanādas nodokļu maksātājiem, kuriem piederēja *CS* priekšrocību akcijas, otrkārt, lai izvairītos no nepieciešamības iegūt Apvienotās Karalistes iestāžu atļauju aizdevumu darījumiem ārvalstīs un, treškārt, lai samazinātu nodokļa atskaitījumu no pirmavota dividendēm, kas tiek izmaksātas grupas ietvaros saskaņā ar sistēmu, kas noteikta Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.). Saskaņā ar šo lēmumu šie trīs mērķi būtu sasniegti, ja *CSTS* būtu nodibināta saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem un būtu reģistrēta šajā dalībvalstī.

17 *CSTI* ir *CSTS* meitas sabiedrība. Saskaņā ar iesniedzējtiesas teikto tā tika nodibināta Īrijā, lai izvairītos no noteiktu Apvienotās Karalistes nodokļu noteikumu attiecībā uz valūtas maiņu piemērošanas.

18 Saskaņā ar lēmumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu nav strīda, ka *CSTS* un *CSTI* tika reģistrētas Dublinā ar vienīgo mērķi panākt, lai ienākumiem, kas saistīti ar iekšējām *Cadbury Schweppes* grupas finansēšanas darbībām, varētu piemērot *IFSC* nodokļu režīmu.

19 Ņemot vērā nodokļu likmi, kāda tiek piemērota *IFSC* reģistrētām sabiedrībām, *CSTS* un *CSTI* ienākumi tika pakļauti "mazākam nodoklim" tiesību aktu par KĀS izpratnē. Attiecībā uz periodu par 1996. finanšu gadu Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes uzskatīja, ka neviens no nosacījumiem, kas ļautu atbrīvot no aplikšanas ar nodokli, ko paredz šie tiesību akti, nav piemērojams meitas sabiedrībām.

20 Tādējādi ar 2000. gada 18. augusta lēmumu *Commissioners of Inland Revenue*, piemērojot tiesību aktus par KĀS, pieprasīja *CSO* samaksāt naudas summu GBP 8 638 633,54 apmērā kā sabiedrību ienākuma nodokli par *CSTI* ienākumiem, ko tā guvusi taksācijas periodā, kas beidzās 1996. gada 28. decembrī. Paziņojums par nodokli attiecās tikai uz ienākumiem, ko guvusi šī sabiedrība, jo šajā pašā finanšu gadā *CSTS* bija cietusi zaudējumus.

21 2000. gada 21. augustā *CS* un *CSO* šo paziņojumu par nodokli pārsūdzēja *Special Commissioners of Income Tax, London*. Šajā tiesā tās apgalvoja, ka tiesību akti par KĀS ir pretrunā EKL 43., 49. un 56. pantam.

22 Iesniedzējtiesa atzīmē, ka tā saskaras ar virkni neskaidrību attiecībā uz Kopienu tiesību piemērošanu tās izskatāmajā lietā.

23 Pirmkārt, tā vaicā, vai, nodibinot citās dalībvalstīs sabiedrības un tām piešķirot kapitālu vienīgi tāpēc, lai tiktu piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms nekā

Apvienotās Karalistes nodokļu režīms, *CS* ir ļaunprātīgi izmantojusi EK līgumā noteiktās brīvības.

24 Pieņemot, ka *CS* tikai efektīvi ir izmantojusi šīs brīvības, iesniedzējtiesa, otrkārt, vaicā, vai šīs lietas apstākļos tiesību akti par KĀS ir uzskatāmi par šo brīvību ierobežojumu vai diskrimināciju.

25 Gadījumā, ja šie tiesību akti tiktu uzskatīti par līgumā noteikto brīvību ierobežojumu, iesniedzējtiesa, treškārt, vaicā, vai apstāklis, ka *CS* nemaksā lielāku nodokli par to, kādu *CSTS* un *CSTI* būtu maksājušas, ja tās būtu reģistrētas Apvienotajā Karalistē, ļauj izslēgt šāda ierobežojuma pastāvēšanu. Tā arī vaicā, vai ir nozīme, no vienas puses, atšķirībām, kas zināmos aspektos pastāv starp veidu, kādā tiek aprēķinātas nodokļu saistības attiecībā uz *CSTS* un *CSTI* ienākumiem, un noteikumiem, kas parasti tiek piemēroti *CS* meitas sabiedrībām šajā dalībvalstī, un, no otras puses, tam, ka zaudējumi no KĀS nevar tikt atskaitīti no citas KĀS vai *CS* un tās meitas sabiedrību Apvienotajā Karalistē ienākumiem, kaut arī šāda atskaitīšana tiktu pieļauta, ja *CSTS* un *CSTI* būtu reģistrētas šajā dalībvalstī.

26 Gadījumā, ja tiesību akti par KĀS tiktu uzskatīti par tādiem, kas rada diskrimināciju, tā, ceturtkārt, vaicā, vai ir jāvelk paralēles starp faktiem pamata prāvā un gadījumu, ja *CS* būtu nodibinājusi savas meitas sabiedrības dalībvalstī, kurā nav piemērojama zemāka nodokļa likme šo tiesību aktu izpratnē.

27 Gadījumā, ja tiesību akti par KĀS tiktu uzskatīti par tādiem, kas rada diskrimināciju vai ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, tā, piektkārt, vaicā, vai šie tiesību akti var tikt pamatoti ar cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo to mērķis ir novērst Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamo ienākumu samazināšanu vai novirzīšanu, un vai, ja tas tā būtu, tie var tikt uzskatīti par samērīgiem, ņemot vērā to mērķi un atbrīvojumus, kurus var gūt sabiedrības, kurām atšķirībā no *CS* motīvu testa ietvaros izdodas pierādīt, ka to mērķis nav bijusi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

28 Ņemot vērā šos dažādos jautājumus, *Special Commissioners of Income Tax, London* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 43., 49. un 56. pants iestājas pret tādiem valsts nodokļu tiesību aktiem kā pamata prāvā, kas īpašos noteiktos apstākļos paredz šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību aplikt ar nodokli attiecībā uz citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības ienākumiem, kura ir pakļauta mazākam nodoklim?"

Par prejudiciālo jautājumu

29 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai EKL 43., 49. un 56. pants iestājas pret tādiem valsts nodokļu tiesību aktiem, par kādiem ir runa pamata prāvā, kas noteiktos apstākļos paredz mātes sabiedrību aplikt ar nodokli attiecībā uz ienākumiem, ko guvusi KĀS.

30 Šis jautājums jāsaprot kā tāds, kas attiecas arī uz EKL 48. pantu, kas Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķim sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, pielīdzina fiziskām personām, kuras ir dalībvalstu pilsoņi.

31 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesību akti, kas ir piemērojami, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitāldaļas sabiedrībā, kura reģistrēta citā dalībvalstī, kas tam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ietilpst Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā (šajā sakarā skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts, kā arī 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts).

32 Šajā gadījumā tiesību akti par KĀS uz tādu meitas uzņēmumu, kas reģistrēti ārpus Apvienotās Karalistes un kuros rezidentei sabiedrībai ir līdzdalība, tādējādi nodrošinot tās kontroli pār šīm sabiedrībām, ienākumu aplikšanu ar nodokli attiecas, pastāvot zināmiem nosacījumiem. Tādējādi tie jāaplūko, ņemot vērā EKL 43. un 48. pantu.

33 Pieņemot, kā to apgalvo prasītājas pamata prāvā un Īrija, ka šiem tiesību aktiem varētu būt ierobežojoša ietekme uz pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir neizbēgamas sekas brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamiem šķēršļiem un tā katrā ziņā neattaisno šo tiesību aktu autonomu pārbaudi no EKL 49. un 56. panta viedokļa (šajā sakarā skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega*, Krājums, I-9609. lpp., 27. punkts).

34 Pirms tiesību aktu par KĀS aplūkošanas no EKL 43. un 48. panta viedokļa ir jāatbild uz iesniedzējtiesas ievada jautājumu, kura mērķis ir noskaidrot, vai tas, ka dalībvalstī reģistrēta sabiedrība nodibina un apgādā ar kapitālu sabiedrības citā dalībvalstī, vienīgi lai tiktu piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms, kāds ir spēkā šajā pēdējā valstī, ir ļaunprātīga brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošana.

35 Protams, dalībvalsts pilsoņi nevar, izmantojot Līguma radītās iespējas, mēģināt ļaunprātīgi izvairīties no savas valsts tiesību aktu ietekmes. Viņi nevar ļaunprātīgi vai krāpnieciski izmantot Kopienu tiesību noteikumus (1979. gada 7. februāra spriedums lietā 115/78 *Knoors*, *Recueil*, 399. lpp., 25. punkts; 1990. gada 3. oktobra spriedums lietā C-61/89 *Bouchoucha*, *Recueil*, I-3551. lpp., 14. punkts, un 1999. gada 9. marta spriedums lietā C-212/97 *Centros*, *Recueil*, I-1459. lpp., 24. punkts).

36 Tomēr tas, ka Kopienu pilsonis — fiziska vai juridiska persona — ir mēģinājis gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kādas ir spēkā citā dalībvalstī, kurā viņš nedzīvo, pats par sevi nevar liegt viņam iespēju atsaukties uz Līguma noteikumiem (šajā sakarā skat. 2003. gada 11. decembra spriedumu lietā C-364/01 *Barbier*, *Recueil*, I-15013. lpp., 71. punkts).

37 Attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību Tiesa jau ir nospriedusi, ka apstāklis, ka sabiedrība ir tikusi dibināta dalībvalstī, lai izmantotu izdevīgākus tiesību aktus, pats par sevi nav pietiekams, lai atzītu, ka šī brīvība ir izmantota ļaunprātīgi (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Centros*, 27. punkts, un 2003. gada 30. septembra spriedumu lietā C-167/01 *Inspire Art*, *Recueil*, I-10155. lpp., 96. punkts).

38 No tā izriet, kā to uzsvērušas prasītājas pamata prāvā un Beļģijas valdība, kā arī — tiesas sēdē — Kipras valdība, ka tas, ka *CS* šajā gadījumā nolēma *CSTS* un *CSTI* reģistrēt *IFSC* ar atzītu mērķi izmantot labvēlīgu nodokļu režīmu, ko iegūst šāds uzņēmums, pats par sevi nav ļaunprātīga izmantošana. Šis apstāklis tādējādi neliedz *CS* atsaukties uz EKL 43. un 48. pantu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Centros*, 18. punkts, un lietā *Inspire Art*, 98. punkts).

39 Tādēļ jāpārbauda, vai EKL 43. un 48. pants iestājas pret tādu tiesību aktu kā tiesību akti par KĀS piemērošanu.

40 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, taču tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, *Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts, un 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts).

41 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā piešķirta Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbību kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts, kā arī 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts).

42 Pat ja Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī iestājas pret to, ka izcelsmes valsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai (skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 31. punkts).

43 Šajā gadījumā nav strīda, ka tiesību akti par KĀS ietver atšķirīgu attieksmi pret rezidentēm sabiedrībām atkarībā no aplikšanas ar nodokļiem līmeņa, kāds tiek piemērots sabiedrībai, kurā tām ir līdzdalība, kas tām nodrošina kontroli pār šo sabiedrību.

44 Ja rezidente sabiedrība ir nodibinājusi KĀS dalībvalstī, kurā tā ir pakļauta mazākam nodoklim tiesību aktu par KĀS izpratnē, šādas kontrolētas sabiedrības gūtie ienākumi saskaņā ar šiem tiesību aktiem tiek attiecināti uz rezidenti sabiedrību un tā tiek aplikta ar nodokli par šiem ienākumiem. Savukārt tad, ja kontrolētā sabiedrība ir nodibināta un tiek aplikta ar nodokļiem Apvienotajā Karalistē vai dalībvalstī, kurā tā nav pakļauta mazākam nodoklim šo tiesību aktu izpratnē, tie nav piemērojami un saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem par sabiedrību ienākuma nodokli rezidente sabiedrība šādos apstākļos netiek aplikta ar nodokli par kontrolētās sabiedrības ienākumiem.

45 Šī atšķirīgā attieksme rezidentei sabiedrībai, kurai ir piemērojami tiesību akti par KĀS, rada neizdevīgu nodokļu situāciju. Pat ņemot vērā, kā ierosina Apvienotās Karalistes, kā arī Dānijas, Vācijas, Francijas, Portugāles, Somijas un Zviedrijas

valdības, apstākli, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa un saskaņā ar kuru šāda rezidente sabiedrība par KĀS ienākumiem, kas ietilpst šo tiesību aktu piemērošanas jomā, nemaksā augstāku nodokli kā nodoklis, kāds būtu piemērojams šiem ienākumiem tad, ja tos būtu guvusi Apvienotajā Karalistē reģistrēta meitas sabiedrība, tas tomēr nemaina faktu, ka, piemērojot šādus tiesību aktus, rezidente sabiedrība tiek aplikta ar nodokli par citas juridiskas personas ienākumiem. Tā tas nav gadījumā, ja rezidentei sabiedrībai ir meitas sabiedrība, kura tiek aplikta ar nodokli Apvienotajā Karalistē, vai ja tās meitas sabiedrība, kas reģistrēta ārpus šīs dalībvalsts, nav pakļauta mazākam nodoklim.

46 Kā apgalvo prasītājas pamata prāvā, Īrija un Eiropas Kopienu Komisija, atšķirīgā attieksme nodokļu jomā, kas izriet no tiesību aktiem par KĀS, un neizdevīgā situācija, kādu tie rada rezidentēm sabiedrībām, kam ir meitas sabiedrība, kura citā dalībvalstī ir pakļauta mazākam nodoklim, rada šķērsli šādu sabiedrību brīvībai veikt uzņēmējdarbību, tās atturot no meitas sabiedrības dibināšanas, iegūšanas vai uzturēšanas dalībvalstī, kurā tā ir pakļauta šādam nodokļa līmenim. Tādējādi tās ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību EKL 43. un 48. panta izpratnē.

47 Šādu ierobežojumu var pieļaut tikai tad, ja to pamato imperatīvi vispārējo interešu apsvērumi. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 49. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts).

48 Apvienotās Karalistes valdība, kuru atbalsta Dānijas, Vācijas, Francijas, Portugāles, Somijas un Zviedrijas valdības, apgalvo, ka tiesību akti par KĀS ir domāti, lai cīnītos pret specifisku izvairīšanās no nodokļu maksāšanas formu, kad rezidente sabiedrība mākslīgi novirza ienākumus no dalībvalsts, kurā tie ir gūti, uz valsti ar zemu nodokļu līmeni, nodibinot šajā [pēdējā] valstī meitas sabiedrību un veicot darījumus, kas galvenokārt ir domāti, lai veiktu šādu nodošanu meitas sabiedrībai.

49 Šajā sakarā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka priekšrocības, kas izriet no zema nodokļu līmeņa, kuram pakļauta meitas sabiedrība, kas reģistrēta citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā nodibināta mātes sabiedrība, pašas par sevi neļauj šai pēdējai valstij kompensēt šīs priekšrocības ar nodokļu ziņā nelabvēlīgāku attieksmi pret mātes sabiedrību (šajā sakarā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 21. punkts; pēc analoģijas skat. arī 1999. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-294/97 *Eurowings Luftverkehr*, *Recueil*, I-7447. lpp., 44. punkts, kā arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6817. lpp., 52. punkts). Nepieciešamība novērst nodokļu ieņēmumu samazināšanos nav minēta ne starp EKL 46. panta 1. punktā uzskaitītajiem mērķiem, ne starp imperatīviem vispārējo interešu apsvērumiem, kas var attaisnot ar Līgumu iedibinātas brīvības ierobežojumu (šajā sakarā skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner*, *Recueil*, I-8147. lpp., 56. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Skandia* un *Ramstedt*, 53. punkts).

50 No judikatūras arī izriet, ka tikai tas vien, ka rezidente sabiedrība citā dalībvalstī nodibina tādu sekundāru uzņēmumu kā meitas uzņēmums, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un pamatot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 26. punkts; 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *X* un *Y*, 62. punkts, kā arī 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts).

51 Savukārt valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir

izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 26. punkts; 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, *Recueil*, I-11779. lpp., 37. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 57. punkts).

52 Nodokļa maksātāja rīcības novērtēšanai ir it īpaši jāņem vērā brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Centros*, 25. punkts, kā arī lietā *X* un *Y*, 42. punkts).

53 Šis mērķis ir ļaut dalībvalsts pilsonim citā dalībvalstī izveidot sekundāru sabiedrību, lai tur veiktu savu darbību, un tādējādi veicināt ekonomisku un sociālu mijiedarbību Kopienā pašnodarbināto darbības jomā (skat. 1974. gada 21. jūnija spriedumu lietā 2/74 *Reyners*, *Recueil*, 631. lpp., 21. punkts). Šai nolūkā brīvība veikt uzņēmējdarbību paredz ļaut Kopienu pilsonim stabili un ilgstoši piedalīties citas dalībvalsts, kas nav viņa izcelsmes dalībvalsts, saimnieciskajā dzīvē un gūt no tā labumu (1995. gada 30. novembra spriedums lietā C-55/94 *Gebhard*, *Recueil*, I-4165. lpp., 25. punkts).

54 Ņemot vērā šo mērķi par integrāciju uzņemošajā dalībvalstī, brīvības veikt uzņēmējdarbību jēdziens Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību izpratnē paredz efektīvu saimnieciskās darbības veikšanu, stabili un uz neierobežotu laiku nodibinoties šajā dalībvalstī (skat. 1991. gada 25. jūlija spriedumu lietā C-221/89 *Factortame* u.c., *Recueil*, I-3905. lpp., 20. punkts, kā arī 1991. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-246/89 Komisija/Apvienotā Karaliste, *Recueil*, I-4585. lpp., 21. punkts). Tas tādējādi paredz reālu attiecīgās sabiedrības nodibināšanos uzņemošajā dalībvalstī un efektīvu saimnieciskās darbības veikšanu tajā.

55 No tā izriet, ka, lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums būtu pamatots ar cīņu pret ļaunprātīgām darbībām, konkrētajam šāda ierobežojuma mērķim ir jābūt radīt šķēršļus tādām darbībām, ko raksturo tīri mākslīgu struktūru, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, izveide, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par ienākumiem, kas gūti no valsts teritorijā veiktas darbības.

56 Tāpat kā darbības, par kādām runāts iepriekš minētā sprieduma *Marks & Spencer* 49. punktā un ko raksturo zaudējumu nodošana sabiedrību grupas ietvaros sabiedrībām, kas reģistrētas dalībvalstīs, kuras piemēro augstākus nodokļu līmeņus un kurās tādējādi šo zaudējumu vērtība nodokļu ziņā ir visaugstākā, iepriekšējā punktā aprakstīto darbību veids apdraud dalībvalstu tiesības īstenot savas pilnvaras nodokļu jomā saistībā ar to teritorijās veiktu darbību un tādējādi aizskar līdzsvarotu aplikšanas ar nodokļiem kompetences sadali starp dalībvalstīm (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts).

57 Ņemot vērā šos apsvērumus, jāizvērtē, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no tiesību aktiem par KĀS, var tikt pamatots ar cīņu pret tīri mākslīgām struktūrām un, ja tas tā ir, vai tas ir samērīgs šim mērķim.

58 Minētie tiesību akti attiecas uz situācijām, kad rezidente sabiedrība ir izveidojusi KĀS, kas dalībvalstī, kurā tā reģistrēta, ir pakļauta nodoklim, kas ir zemāks nekā trīs ceturtdaļas no nodokļa, kas būtu jāmaksā Apvienotajā Karalistē, ja šīs KĀS ienākumi tiktu aplikti ar nodokli šajā dalībvalstī.

59 Paredzot, ka tādas KĀS, kurai piemērojams ļoti labvēlīgs nodokļu režīms, ienākumi ir iekļaujami rezidentes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, tiesību akti

par KĀS ļauj vērsties pret darbībām, kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļa, kāds parasti jāmaksā par ienākumiem, kas gūti no valsts teritorijā veiktas darbības. Kā uzsvērušas Francijas, Somijas un Zviedrijas valdības, šādi tiesību akti tādējādi ir piemēroti tā mērķa sasniegšanai, kura dēļ tie tikuši pieņemti.

60 Tālāk ir jāpārliecinās, vai šie tiesību akti nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

61 Tiesību akti par KĀS ietver virkni izņēmumu, kad rezidentes sabiedrības aplikšana ar nodokli par KĀS ienākumiem netiek piemērota. Daži no šiem izņēmumiem ļauj rezidenti sabiedrību atbrīvot situācijās, kurās tīri mākslīgas struktūras, kas izveidota vienīgi nodokļu mērķiem, pastāvēšana šķiet izslēgta. Tādējādi tas, ka KĀS gandrīz visus savus ienākumus izdala rezidentei sabiedrībai, atklāj, ka šai pēdējai nav nodoma izvairīties no nodokļiem Apvienotajā Karalistē. Tas, ka KĀS veic komercdarbību, savukārt izslēdz mākslīgas struktūras, kurai trūkst jebkādas reālas saimnieciskas saiknes ar uzņemošo dalībvalsti, pastāvēšanu.

62 Gadījumā, kad neviens no šiem izņēmumiem nav piemērojams, tiesību aktos par KĀS noteiktā aplikšana ar nodokli var netikt piemērota, ja KĀS izveidošana un darbība izpilda motīvu testu. Tas būtībā pieprasa, lai rezidente sabiedrība pierādītu, pirmkārt, ka ievērojamais nodokļa samazinājums Apvienotajā Karalistē, kas rodas tās darījumu ar KĀS rezultātā, nav bijis šo darījumu galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem un, otrkārt, ka šī samazinājuma panākšana ar ienākumu novirzīšanas palīdzību nav bijis KĀS izveidošanas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem.

63 Kā to ir atzīmējušas prasītājas pamata prāvā, Beļģijas valdība un Komisija, tas, ka nav piemērojams neviens no izņēmumiem, kas noteikti tiesību aktos par KĀS, un ka KĀS izveidošanu, kā arī darījumu veikšanu starp to un rezidenti sabiedrību ietekmējusi vēlme iegūt nodokļu atvieglojumus, nav pietiekami, lai secinātu, ka pastāv tīri mākslīga struktūra, kura ir domāta, vienīgi lai izvairītos no minētā nodokļa.

64 Secinājums par šādas struktūras pastāvēšanu faktiski pieprasa, lai papildus subjektīvajam elementam, ko veido vēlme iegūt nodokļu atvieglojumus, no objektīviem faktiem izrietētu, ka par spīti Kopienu tiesībās paredzēto nosacījumu formālai ievērošanai brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis, kāds tas ir aprakstīts šī sprieduma 54.–55. punktā, nav sasniegts (šajā sakarā skat. 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-110/99 *Emsland-Stärke*, *Recueil*, I-11569. lpp., 52. un 53. punkts, un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 74. un 75. punkts).

65 Šādos apstākļos, lai tiesību akti par KĀS būtu Kopienu tiesībām atbilstoši, šajos tiesību aktos paredzēto nodokļu piemērošanai jābūt izslēgtai, ja, neraugoties uz nodokļu rakstura apsvērumu pastāvēšanu, KĀS izveidošana atbilst saimnieciskajai realitātei.

66 Šai izveidošanai jāatbilst reālam nodibinājumam, kura mērķis ir efektīvu saimniecisko darbību veikšana uzņemošajā dalībvalstī, kā tas izriet no judikatūras, uz kuru ir atsauce šī sprieduma 52.–54. punktā.

67 Kā tiesas sēdē ierosināja Apvienotās Karalistes valdība un Komisija, šim secinājumam jābalstās uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās

personas, it īpaši attiecībā uz KĀS fiziskas pastāvēšanas pakāpi telpu, personāla un aprīkojuma veidolā.

68 Ja šādu faktu pārbaudes rezultātā tiek secināts, ka KĀS ir fiktīvs veidojums, kas uzņemošās dalībvalsts teritorijā neveic nekādu efektīvu saimniecisku darbību, uzskatāms, ka šīs KĀS izveidei ir tīri mākslīgas struktūras raksturs. Tā tas varētu būt it īpaši "pastkastītes" jeb "aizsega" uzņēmuma gadījumā (skat. 2006. gada 2. maija spriedumu lietā C-341/04 *Eurofood IFSC*, Krājums, I-3813. lpp., 34. un 35. punkts).

69 Savukārt, kā atzīmējis ģenerāladvokāts savu secinājumu 103. punktā, apstāklis, ka darbību, kas atbilst KĀS gūtajiem ienākumiem, tikpat labi būtu varējusi veikt sabiedrība, kas reģistrēta tajā pašā dalībvalstī, kurā atrodas mātes sabiedrība, neļauj secināt, ka pastāv tīri mākslīga struktūra.

70 Rezidentei sabiedrībai, kas šajā sakarā atrodas piemērotākā situācijā, jābūt iespējai iesniegt pierādījumus, ka KĀS tiešām ir izveidota un tās darbībai ir efektīvs raksturs.

71 Ņemot vērā rezidentes sabiedrības iesniegtos pierādījumus, kompetentajām valsts iestādēm, lai iegūtu nepieciešamo informāciju par KĀS reālo situāciju, ir iespēja izmantot valstu nodokļu administrāciju sadarbības un savstarpējas informācijas apmaiņas mehānismus, kas izveidoti ar tādiem juridiskiem instrumentiem kā Padomes 1977. gada 19. decembra direktīva par dalībvalstu kompetentu iestāžu

savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) un, kas attiecas uz šo lietu, 1976. gada 2. jūnijā starp Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti un Īriju noslēgtais līgums par nodokļu dubultas uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas attiecībā uz ienākumu un kapitāla peļņas aplikšanu ar nodokli novēršanu.

72 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai jāpārliecinās, vai, kā apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, motīvu testu, kā tas ir definēts tiesību aktos par KĀS, ir iespējams interpretēt veidā, kas ļauj šajos tiesību aktos paredzēto aplikšanu ar nodokļiem ierobežot ar tīri mākslīgām struktūrām, vai arī, gluži pretēji, kritēriji, uz kuriem šis tests balstās, nozīmē, ka, ja nav piemērojams neviens no šajos tiesību aktos noteiktajiem izņēmumiem un vēlme samazināt nodokli Apvienotajā Karalistē ir KĀS izveidošanas galvenais iemesls, rezidente sabiedrība ietilpst šo tiesību aktu piemērošanas jomā, neraugoties uz to, ka nav nekādu objektīvu pierādījumu, kas liecinātu par šāda veida struktūras pastāvēšanu.

73 Pirmajā gadījumā tiesību akti par KĀS ir uzskatāmi par saderīgiem ar EKL 43. un 48. pantu.

74 Savukārt otrajā gadījumā ir jāuzskata, kā apgalvo prasītājas pamata prāvā, Komisija un — tiesas sēdē — Kipras valdība, ka minētie tiesību akti ir pretrunā EKL 43. un 48. pantam.

75 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret to, ka dalībvalstī reģistrētas rezidentes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos tiek iekļauti ienākumi, ko citā dalībvalstī guvusi KĀS, ja šie ienākumi tur ir pakļauti tādam nodoklim, kas ir mazāks par nodokli, kāds piemērojams pirmajā valstī, ja vien šāda iekļaušana

neattiecas tikai uz tīri mākslīgām struktūrām, kuras ir domātas, lai izvairītos no parasti maksājamā valsts nodokļa. Šāda aplikšanas ar nodokļiem pasākuma piemērošana ir noraidāma, ja, pamatojoties uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, tiek pierādīts, ka par spīti nodokļu rakstura apsvērumu pastāvēšanai minētā KĀS tiešām ir izveidota uzņemošajā dalībvalstī un veic tur reālu saimniecisku darbību.

Par tiesāšanās izdevumiem

76 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa nospriež:

EKL 43. un 48. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret to, ka dalībvalstī reģistrētas rezidentes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos tiek iekļauti ienākumi, ko citā dalībvalstī guvusi kontrolēta ārvalstu sabiedrība, ja šie ienākumi tur ir pakļauti tādam nodoklim, kas ir mazāks par nodokli, kāds ir piemērojams pirmajā valstī, ja vien šāda iekļaušana neattiecas tikai uz tīri mākslīgām struktūrām, kuras ir domātas, lai izvairītos no parasti maksājamā valsts nodokļa. Šāda aplikšanas ar nodokļiem pasākuma piemērošana ir noraidāma, ja, pamatojoties uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, tiek pierādīts, ka par spīti nodokļu rakstura apsvērumu pastāvēšanai minētā kontrolētā sabiedrība tiešām ir izveidota uzņemošajā dalībvalstī un veic tur reālu saimniecisku darbību.

[Paraksti]