Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 7. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprite – Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā – Direktīva 90/435/EEK – 1. panta 2. punkts – 5. panta 1. punkts – Atbrīvojums no nodokļa – Dividendes, ko meitasuzņēmums rezidents izmaksā mātesuzņēmumam nerezidentam, kuru tieši vai netieši kontrolē trešo valstu rezidenti – Prezumpcija – Krāpšana nodokļu jomā, izvairīšanās no to maksāšanas un ļaunprātīga izmantošana

Lieta C-6/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Valsts Padome (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 30. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 6. janvārī, tiesvedībā

Eqiom SAS, iepriekš ***Holcim France SAS***,

Enka SA

pret

Ministre de Finances et des Comptes publics.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

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

sekretāre V. Džakobo-Peironela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 30. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Eqiom SAS* un *Enka SA* vārdā – *R. Alberti*, *avocat*,

– Francijas valdības vārdā – *D. Colas* un *S. Ghiandoni*, pārstāvji,

– Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning* un *M. Wolff*, pārstāvji,

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

– Spānijas valdības vārdā – *A. Rubio González* un *V. Ester Casas*, pārstāvji,

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kam palīdz *E. De Bonis*, *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *L. Pamukcu*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2017. gada 19. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. un 63. pantu, kā arī Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EK par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.) (turpmāk tekstā – "Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva"), 1. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp, no vienas puses, *Eqiom SAS*, iepriekš *Holcim France SAS*, kas ir sabiedrības *Euro Stockage* tiesību pārņēmēja, un *Enka SA*, un, no otras puses, Francijas nodokļu administrāciju par pēdējās minētās atteikumu atbrīvot no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā dividendes, kuras *Euro Stockage* izmaksāja *Enka – Euro Stockage* mātesuzņēmumam.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas preambulas trešais un piektais apsvērums ir formulēti šādi:

"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;

[..]

tā kā turklāt, lai nodrošinātu fiskālu neitralitāti, peļņai, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, jāpiešķir atbrīvojums no tiešā peļņas nodokļa; [..]".

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 Minētās direktīvas 5. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļiem."

Francijas tiesības

6 *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] pamatlietas faktiem piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – "*CGI*") 119.*bis* panta 2. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

"Ja 108.–117.*bis* pantā minētās dividendes tiek izmaksātas personām, kuru nodokļu domicils vai juridiskā adrese nav Francijā, tām piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kura likme ir noteikta 187-1. pantā. Šīs normas piemērošanas nosacījumus un kārtību paredz dekrētā."

7 *CGI* 119.*ter* pantā ir noteikts:

"1. 119.*bis* panta 2. punktā paredzētais nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā nav piemērojams dividendēm, ko juridiskai personai, kura atbilst šī panta 2. punktā uzskaitītajiem nosacījumiem, izmaksā sabiedrība vai vienība, kam piemēro normālas likmes uzņēmumu ienākuma nodokli.

2. Lai varētu izmantot 1. punktā minēto atbrīvojumu, juridiskajai personai maksātājam vai personai, kas nodrošina šo ienākumu izmaksu, ir jāpamato, ka tā ir patiesā dividenžu saņēmēja un ka tā atbilst šādiem nosacījumiem:

a) tās faktiskā pārvaldes atrašanās vieta ir Eiropas Kopienas dalībvalstī un tā ar trešajām valstīm noslēgtu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu izpratnē nav uzskatāma par tādu, kuras fiskālā rezidence ir ārpus Kopienas;

b) tai ir jābūt kādā no formām, kas uzskaitītas ekonomikas ministra rīkojumā ietvertajā sarakstā saskaņā ar [Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas] pielikumu;

c) tai tiešā veidā un divus gadus vai ilgāk ir jāpieder vismaz 25 % no tās juridiskās personas kapitāla, kas izmaksā dividendes, vai jāapņemas saglabāt šo dalību nepārtraukti vismaz divus gadus un, tāpat kā apgrozījuma nodokļa jomā, ir jāieceļ pārstāvis, kurš atbildīgs par 1. punktā minētā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā veikšanu gadījumā, ja šī apņemšanās netiek izpildīta.

   Iepriekšējā daļā minētās dalības apmērs ir 20 % attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas laika posmā no 2005. gada 1. janvāra līdz 2006. gada 31. decembrim, 15 % attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas laika posmā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2008. gada 31. decembrim un 10 % attiecībā uz dividendēm, kas izmaksātas, sākot ar 2009. gada 1. janvāri;

d) dalībvalstī, kurā faktiski atrodas tās valde, tai ir jābūt šīs valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājai bez izvēles un atbrīvojuma iespējām.

[..]

2.*bis* Šī panta 1. punkta noteikumi ir piemērojami dividendēm, ko izmaksā tādu juridisko personu pastāvīgajiem uzņēmumiem, kuras atbilst 2. punktā uzskaitītajiem nosacījumiem, ja šie pastāvīgie uzņēmumi atrodas Francijā vai citā Eiropas Kopienas dalībvalstī.

3. Šī panta 1. punktā noteiktais atbrīvojums netiek piemērots, ja no izmaksātajām dividendēm labumu gūst juridiskā persona, kuru tieši vai netieši kontrolē viena vai vairākas personas, kas ir reģistrētas valstīs, kuras nav Kopienas dalībvalstis, ja vien šī juridiskā persona nepierāda, ka 1. punkta noteikumu izmantošana nav galvenais vai viens no galvenajiem līdzdalības virknes mērķiem.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 *Eqiom*, iepriekš *Holcim France*, *Euro Stockage* tiesību pārņēmēja – atbilstoši Francijas tiesībām dibināta sabiedrība – ir *Enka*, atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātas sabiedrības, meitasuzņēmums, un *Enka* tai pieder 100 % kapitāldaļu. Pēdējās minētās sabiedrības 99 % kapitāldaļu pieder *Waverley Star Investments Ltd*, atbilstoši Kipras tiesībām dibinātai sabiedrībai, kuru savukārt kontrolē *Campsores Holding SA*, Šveicē dibināta sabiedrība.

9 *Euro Stockage* 2005. un 2006. gadā izmaksāja dividendes savam mātesuzņēmumam *Enka*. Pēc grāmatvedības pārbaudes pirmajā minētajā sabiedrībā Francijas nodokļu administrācija šai sabiedrībai piemēroja *CGI* 119.*bis* panta 2. punktā paredzēto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā.

10 Šīs abas sabiedrības lūdz tām piemērot šī kodeksa 119.*ter* pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Minētā administrācija tomēr atteicās apmierināt to lūgumu, pamatodamās uz minētā kodeksa 119.*ter* panta 3. punktu, kurā noteikts, ka atbrīvojums netiek piemērots, ja no izmaksātajām dividendēm labumu gūst juridiskā persona, kuru tieši vai netieši kontrolē viena vai vairākas personas, kas ir reģistrētas valstīs, kuras nav Eiropas Savienības dalībvalstis, ja vien šī juridiskā persona nepierāda, ka atbrīvojuma izmantošana nav galvenais vai viens no galvenajiem līdzdalības virknes mērķiem.

11 Minētās sabiedrības vērsās *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas administratīvajā tiesā] (Francija) ar prasību atbrīvot tās no pienākuma maksāt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tā kā to prasība ar 2011. gada 28. aprīļa spriedumu tika noraidīta, tās par to iesniedza apelācijas sūdzību *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas administratīvajā apelācijas tiesā] (Francija), kas šo noraidījumu apstiprināja.

12 Pēc tam šīs pašas sabiedrības ar kasācijas sūdzību vērsās *Conseil d'État* [Valsts padomē] (Francija), norādot, ka attiecīgais nodokļu tiesiskais regulējums nav saderīgs ar Savienības primārajām tiesībām un Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu.

13 Šajos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tad, ja valsts tiesībās, pieņemot dalībvalsts valsts tiesisko regulējumu, tiek izmantota iespēja, kas paredzēta Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā, tiesību akti vai nolīgumi, kuri izdoti, lai īstenotu šo iespēju, ir jāpārbauda, ņemot vērā Eiropas Savienības primārās tiesības?

2) Vai šīs direktīvas 1. panta 2. punkta noteikumi, ar kuriem dalībvalstīm ir piešķirta plaša rīcības brīvība noteikt, kādi noteikumi ir jāpieņem, "lai novērstu nodokļu nemaksāšanu un stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu", ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstij ir liegts ieviest mehānismu, lai izslēgtu atbrīvojumu attiecībā uz dividendēm, kas tikušas izmaksātas juridiskai personai, kuru tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki valsts, kas nav Savienības dalībvalsts, rezidenti, izņemot gadījumu, ja juridiskā persona pamato, ka līdzdalības virknes galvenais mērķis vai viens no tā galvenajiem mērķiem nav saņemt atbrīvojumu?

3) a) Vai gadījumā, ja šī iepriekš minētā "pret stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu vērstā" mehānisma saderība ar Savienības tiesībām ir jāizvērtē saskaņā ar Līguma noteikumiem, tā ir jāpārbauda, ņemot vērā arī attiecīgo tiesību aktu priekšmetu, atbilstoši LESD 49. panta noteikumiem, jo sabiedrību, kas saņem dividendes, līdzdalību virknē, kuras viens no galvenajiem mērķiem ir atbrīvojuma saņemšana, tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, kas nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību?

b) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noliedzoša, vai šī atbilstība ir jāpārbauda, ņemot vērā LESD 63. panta noteikumus?

4) Vai iepriekš minētie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir šķērslis tam, ka valsts tiesību aktos tiek liegts atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras dalībvalsts sabiedrība izmaksā citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, ja šīs dividendes saņem juridiska persona, kuru tieši vai netieši kontrolē valsts, kas nav Eiropas Savienības dalībvalsts, rezidenti, ja vien tā nepierāda, ka šīs līdzdalību virknes galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem nav saņemt atbrīvojumu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

14 Ar saviem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, pirmkārt, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts un, otrkārt, LESD 49. vai 63. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā šīs direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētās nodokļu priekšrocības izmantošanai, proti, tādas meitasuzņēmuma rezidenta peļņas atbrīvošanai no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko tas izmaksā savam mātesuzņēmumam nerezidentam, ja minēto mātesuzņēmumu tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, ir izvirzīts nosacījums, ka tam ir jāpierāda, ka līdzdalību virknes galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem nav šī atbrīvojuma izmantošana.

Par Līguma noteikumu piemērojamību

15 Tā kā pirmais līdz ceturtais jautājums attiecas gan uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas, gan arī Līguma noteikumiem un tā kā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ikviens valsts pasākums jomā, kurā ir veikta izsmeļoša saskaņošana Savienības līmenī, ir jāizvērtē, ņemot vērā šī saskaņošanas pasākuma normas, nevis primāro tiesību aktu normas (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 19. punkts un tajā minētā judikatūra), vispirms ir jānosaka, vai ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu tiek veikta šāda saskaņošana.

16 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka no šīs tiesību normas teksta skaidri izriet, ka tas tā nav.

17 Proti, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā dalībvalstīm tikai ir atzītas tiesības piemērot valstu vai nolīgumu noteikumus, kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu. No tā izriet, ka šos noteikumus var vērtēt no Savienības primāro tiesību aspekta.

18 No iepriekš minētā izriet, ka tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kas pieņemts, lai īstenotu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu, var izvērtēt ne tikai no šīs direktīvas normu, bet arī no atbilstošo primāro tiesību normu aspekta.

Par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu

19 Ievadā jāprecizē, ka nav apstrīdēts, pirmkārt, ka attiecīgajām sabiedrībām principā ir piemērojama Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva un, otrkārt, ka pamatlietā aplūkojamā sadalītā peļņa ietilpst šīs direktīvas 5. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

20 Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķis, kā izriet no tās preambulas trešā apsvēruma, ir, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, izbeigt to, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbībai ir nelabvēlīgāki nosacījumi nekā vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbībai, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupēšanos Savienības mērogā. Tātad šī direktīva ir vērsta uz neitralitātes nodrošināšanu nodokļu jomā attiecībā uz sabiedrības, kas dibināta kādā dalībvalstī, peļņas sadali tās mātesuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

21 Šai nolūkā minētās direktīvas preambulas piektajā apsvērumā ir noteikts, ka, lai nodrošinātu fiskālu neitralitāti, peļņai, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, ir jāpiešķir atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

22 Pamatojoties uz šo, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas, šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts princips par peļņas, ko kādā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums ir sadalījis citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam, neaplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā (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, 22. punkts, kā arī 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 83. punkts).

23 Aizliedzot dalībvalstīm veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no peļņas, ko meitasuzņēmums rezidents sadalījis savam mātesuzņēmumam, ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktu tiek ierobežota dalībvalstu kompetence aplikt ar nodokli peļņu, kuru to teritorijā dibinātas sabiedrības sadala citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 38. punkts).

24 Tādēļ dalībvalstis nedrīkst vienpusēji noteikt ierobežojošus pasākumus un pakārtot tiesības izmantot minētajā 5. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā citādiem nosacījumiem (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

25 Tomēr Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 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.

26 Kā secinājumu 24. un 25. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, tā kā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts atspoguļo Savienības tiesību vispārējo principu, atbilstoši kuram neviens nedrīkst ļaunprātīgi vai krāpnieciskos nolūkos izmantot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, tas, tādēļ ka tas ir izņēmums no minētajā direktīvā ietvertajiem nodokļu noteikumiem, ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86. punkts).

27 Tādējādi dalībvalstīm Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā piešķirtās pilnvaras šīs direktīvas jomā piemērot valstu vai nolīgumu noteikumus, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu, nevar interpretēt plašāk kā paredzēts šīs pašas normas tekstā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86. punkts).

28 Šajā ziņā ir jānorāda, ka no minētās normas teksta izriet, ka atbilstoši tai drīkst piemērot tikai valstu un nolīgumu noteikumus, kas "nepieciešami" šim nolūkam.

29 Tādējādi rodas jautājums, vai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā atbilst šai nepieciešamības prasībai.

30 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka, lai valsts tiesisko regulējumu atzītu par tādu, kura mērķis ir novērst krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, tā konkrētajam mērķim ir jābūt novērst darbības, ar kurām tiek izveidoti pilnīgi fiktīvi mehānismi, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, nolūkā nepamatoti izmantot nodokļu priekšrocību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts, kā arī 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 40. punkts).

31 Tādējādi vispārēja prezumpcija par krāpšanu nodokļu jomā un ļaunprātīgu izmantošanu nevar pamatot nedz nodokļu pasākumu, kas apdraud direktīvas mērķus, nedz nodokļu pasākumu, kas apdraud Līgumā garantētas pamatbrīvības īstenošanu (spriedumi, 2000. gada 26. septembris, Komisija/Beļģija, C-478/98, EU:C:2000:497, 45. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 38. punkts).

32 Lai pārbaudītu, vai darījuma mērķis nav krāpšana nodokļu jomā vai ļaunprātīga izmantošana, kompetentās valsts iestādes nevar piemērot tikai iepriekš noteiktus vispārīgus kritērijus, bet tām ir jāveic katra konkrētā darījuma visaptveroša pārbaude. Nosakot vispārpiemērojamu nodokļu pasākumu, ar ko dažas nodokļu maksātāju kategorijas automātiski tiek izslēgtas no nodokļa priekšrocības izmantošanas, nodokļu administrācijai neparedzot pienākumu sniegt pat pirmšķietamu pierādījumu vai norādi par krāpšanu vai ļaunprātību, tas būtu pretrunā tam, kas nepieciešams, lai izvairītos no krāpšanas nodokļu jomā vai ļaunprātīgas izmantošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 55. un 56. punkts).

33 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka valsts tiesiskā regulējuma konkrētais mērķis nav izslēgt no priekšrocības izmantošanas mākslīgus mehānismus, kuru mērķis ir nepamatota šīs priekšrocības izmantošana, bet gan vispārīgi tiek paredzēta jebkāda situācija, kurā mātesuzņēmumu tā juridiskās adreses valstī, kas nav Francija, tieši vai netieši kontrolē trešo valstu rezidenti, neatkarīgi no iemesla.

34 Kā secinājumu 27. un 28. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, tikai tas, ka sabiedrību, kas ir Savienības rezidente, tieši vai netieši kontrolē trešās valsts rezidenti, pats par sevi nenozīmē, ka pastāv mākslīgs mehānisms, kurš nav saistīts ar saimniecisko realitāti un ir izveidots tikai tādēļ, lai nepamatoti izmantotu nodokļu priekšrocību.

35 Turklāt ir jāprecizē, ka šādai sabiedrībai katrā ziņā ir piemērojami tās dalībvalsts nodokļu tiesību akti, kuras teritorijā tā ir dibināta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, EU:C:2002:749, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Līdz ar to, tādas meitasuzņēmuma rezidenta sadalītās peļņas atbrīvošanu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko tas izmaksā savam mātesuzņēmumam nerezidentam, pakārtojot nosacījumam, ka šim mātesuzņēmumam ir jāpierāda, ka līdzdalību virknes galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem nav šī atbrīvojuma izmantošana, taču neparedzot nodokļu administrācijai pienākumu sniegt kaut vai pirmšķietamus pierādījumus vai norādes par krāpšanu vai ļaunprātību, ar pamatlietas tiesisko regulējumu tiek radīts vispārējs pieņēmums par krāpšanu un ļaunprātību un tas apdraud Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķi, proti, novērst peļņas, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, dubultu aplikšanu ar nodokļiem.

37 Šo interpretāciju neatspēko arī apstāklis, ka attiecīgo mātesuzņēmumu tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti. Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka ne no vienas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas normas neizriet, ka Savienības rezidenšu sabiedrību akcionāru izcelsme ietekmē šo sabiedrību tiesības izmantot šajā direktīvā paredzētās priekšrocības.

38 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā šīs direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētās nodokļu priekšrocības izmantošanai, proti, tādas meitasuzņēmuma rezidenta sadalītās peļņas atbrīvošanai no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko tas izmaksā savam mātesuzņēmumam nerezidentam, ja minēto mātesuzņēmumu tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, ir izvirzīts nosacījums, ka tam ir jāpierāda, ka līdzdalību virknes galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem nav šī atbrīvojuma izmantošana.

Par piemērojamo brīvību

39 No Tiesas judikatūras izriet, ka jautājums par dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu var ietilpt kā brīvības veikt uzņēmējdarbību, tā arī kapitāla brīvas aprites jomā (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz jautājumu, vai valsts tiesiskais regulējums attiecas uz vienu vai otru aprites brīvību, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka dalībvalsts tiesību akti, kurus ir paredzēts piemērot vienīgi tai dalībai, kas ļauj zināmā mērā ietekmēt uzņēmuma lēmumus un noteikt tā darbību, ietilpst Līguma normu par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā. Turpretī valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas dalībai kapitālā, kuras vienīgais mērķis ir bijusi līdzekļu ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības un kontroles ietekmēšana, ir jāizvērtē, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums 2005. un 2006. gadā bija piemērojams sabiedrībām, kurām piederēja vismaz 20 % savu meitasuzņēmumu daļu. Savukārt par šī tiesiskā regulējuma mērķi minētajā nolēmumā informācijas nav.

43 Kā secinājumu 42. punktā minējusi ģenerāladvokāte, šāda dalība obligāti nenozīmē, ka sabiedrība, kurai šīs kapitāldaļas pieder, noteicoši ietekmē sabiedrības, kas sadala peļņu, lēmumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 13. aprīlis, *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, 20. punkts).

44 Šādos apstākļos ir jāņem vērā izskatāmās lietas fakti, lai noskaidrotu, vai uz situāciju pamatlietā attiecas viena vai otra no minētajām aprites brīvībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 93. un 94. punkts).

45 Par pamatlietas faktiskajiem apstākļiem no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *Enka* faktu rašanās laikā pilnībā piederēja tās Francijas meitasuzņēmuma, *Euro Stockage*, kapitāldaļas.

46 Tādēļ ir jākonstatē, ka šāds dalības apmērs pirmajai sabiedrībai piešķīra izšķirošu ietekmi uz otras sabiedrības lēmumiem, ļaujot noteikt tās darbības. Līdz ar to pamatlietā šīm kapitāldaļām piemērojamie noteikumi ir jāpārbauda no brīvības veikt uzņēmējdarbību aspekta.

47 Šajā kontekstā ir svarīgi precizēt, ka pretēji Francijas valdības nostājai apstāklis, ka mātesuzņēmumu, kas ir citas dalībvalsts, bet ne Francijas, rezidents, tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, šai sabiedrībai neliedz tiesības izmantot šo brīvību.

48 Proti, Tiesa jau ir nospriedusi, ka ne no vienas Savienības tiesību normas neizriet, ka sabiedrību Savienības rezidenšu akcionāru – fizisku vai juridisku personu – izcelsme ietekmētu šīs tiesības, jo Savienības uzņēmuma statuss, ņemot vērā LESD 54. pantu, ir balstīts uz juridiskās adreses atrašanās vietu un tiesību sistēmu, kurai uzņēmums ir piesaistīts, nevis uz tā kapitāldaļu turētāju valstspiederību (spriedums, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c., C-80/12, EU:C:2014:200, 40. punkts).

49 Pamatlietā ir skaidrs, ka attiecīgais mātesuzņēmums ir Savienībā dibināta sabiedrība. Līdz ar to šī sabiedrība drīkst izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

50 Šo vērtējumu neatspēko 2007. gada 13. marta sprieduma *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) 99. un 100. punktā ietvertie apsvērumi, jo atšķirībā no minētās lietas pamatlietā mātesuzņēmumam ir kontrole pār tās meitasuzņēmumu.

51 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild no brīvības veikt uzņēmējdarbību aspekta.

Par brīvību veikt uzņēmējdarbību

52 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 49. pantā piešķirta Savienības pilsoņiem, paredz to tiesības sākt un izvērst darbību kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti. Saskaņā ar LESD 54. pantu attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, faktiskā pārvalde vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, tā ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī 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).

53 Attiecībā uz uzņemošajā dalībvalstī piemēroto režīmu no Tiesas judikatūras izriet, ka, tā kā ar LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu uzņēmējiem turklāt ir tieši atļauts izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie īsteno savu uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, šī izvēles brīvība uzņemošajā valstī nedrīkst tikt ierobežota ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām (spriedums, 2017. gada 17. maijs, *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Tāpat par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka tikai tad, ja meitasuzņēmums rezidents sadala peļņu mātesuzņēmumam nerezidentam, kuru tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, atbrīvošana no nodokļa ieturējuma ienākuma gūšanas vietā ir pakārtota nosacījumam, ka mātesuzņēmumam ir jāpierāda, ka līdzdalību virknes galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem nav šī atbrīvojuma izmantošana. Savukārt, ja šāds meitasuzņēmums sadala peļņu mātesuzņēmumam rezidentam, kuru arī tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, šis mātesuzņēmums var izmantot šo atbrīvojumu no nodokļa, taču minētais nosacījums tam netiek izvirzīts.

56 Šāda atšķirīga attieksme var atturēt mātesuzņēmumu nerezidentu darboties Francijā ar šajā dalībvalstī dibināta meitasuzņēmuma starpniecību un tādējādi rada šķēršli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

57 Šis šķērslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir attaisnots ar kādu Savienības tiesībās atzītu primāru vispārējo interešu apsvērumu. Turklāt pēdējā minētajā gadījumā šim šķērslim jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

58 Attiecībā uz sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes, kuras saņem dividendes no meitasuzņēmuma rezidenta, situāciju salīdzināmību ir svarīgi precizēt, ka atbrīvojuma no meitasuzņēmuma peļņas, kas sadalīta mātesuzņēmumam, aplikšanas ar nodokli ienākuma gūšanas vietā mērķis, kā minēts šī sprieduma 22. punktā, ir izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas vai nodokļu uzlikšanas virknē šai peļņai.

59 Lai arī Tiesa attiecībā uz dalībvalsts pasākumiem, kuru mērķis ir novērst vai mazināt nodokļu uzlikšanu virknē vai nodokļu dubultu uzlikšanu peļņai, ko sadalījusi sabiedrība rezidente, ir uzskatījusi, ka akcionāri rezidenti ne obligāti atrodas tādā pašā situācijā kā citā dalībvalstī rezidējoši akcionāri, tā arī ir precizējusi, ka tad, kad dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā ne tikai uz akcionāru rezidentu, bet arī uz nerezidentu ienākumiem no dividendēm, ko tie saņēmuši no sabiedrības rezidentes, akcionāru rezidentu situācija ir tuva akcionāru rezidentu situācijai (spriedums, 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 34. un 35. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

60 Pamatlietā, tā kā Francijas Republika ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz meitasuzņēmuma rezidenta peļņu, kas izmaksāta mātesuzņēmumam nerezidentam, ir jāuzskata, ka šis mātesuzņēmums nerezidents ir situācijā, kas ir pielīdzināma mātesuzņēmuma rezidenta situācijai.

61 Attiecībā uz šķēršļa attaisnojumu un samērīgumu Francijas Republika norāda, ka tas ir attaisnots gan ar mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un nodokļu nemaksāšanu, gan arī ar mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču vienmērīgu sadalījumu dalībvalstu starpā.

62 It īpaši šī dalībvalsts norāda, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums paredz novērst tā saukto "treaty shopping" praksi, kas izpaužas kā tādu mehānismu izveidošana, ar kuriem trešajā valstī dibinātas sabiedrības var izvairīties no tā, ka tiek piemērota Francijā vai Francijas Republikas un trešās valsts konvencijā paredzētā valstī izmaksātajām dividendēm piemērojamā nodokļa ienākuma gūšanas vietā likme, lai piemērotu mazāku nodokļa likmi, kas paredzēta citas dalībvalsts un šīs trešās valsts konvencijā, izmantojot Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākuma gūšanas vietā dalībvalstīs.

63 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka mērķis apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un mērķis saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču vienmērīgu sadalījumu dalībvalstu starpā ir savstarpēji saistīti (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 47. punkts un tajā minētā judikatūra) un, otrkārt, ka tie var attaisnot šķērsli Līgumā garantēto aprites brīvību izmantošanai (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

64 Tomēr ir jākonstatē, ka mērķim apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, uz ko atsaucas atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktam vai ko izvirza kā attaisnojumu primāro tiesību izmantošanas ierobežojumam, ir vienāds tvērums. Tādējādi šī sprieduma 30.–36. punktā minētie apsvērumi ir attiecināmi arī uz šo brīvību.

65 Līdz ar to mērķis apkarot krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, uz ko pamatlietā norāda Francijas Republika, nevar attaisnot šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

66 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka, pirmkārt, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts un, otrkārt, LESD 49. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā šīs direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētās nodokļu priekšrocības izmantošanai, proti, tādas meitasuzņēmuma rezidenta sadalītās peļņas atbrīvošanai no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko tas izmaksā savam mātesuzņēmumam nerezidentam, ja minēto mātesuzņēmumu tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, ir izvirzīts nosacījums, ka tam ir jāpierāda, ka līdzdalību virknes galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem nav šī atbrīvojuma izmantošana.

Par tiesāšanās izdevumiem

67 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 (sestā palāta) nospriež:

Pirmkārt, Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EK par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK, 1. panta 2. punkts un, otrkārt, LESD 49. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā šīs direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētās nodokļu priekšrocības izmantošanai, proti, tādas meitasuzņēmuma rezidenta sadalītās peļņas atbrīvošanai no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko tas izmaksā savam mātesuzņēmumam nerezidentam, ja minēto mātesuzņēmumu tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, ir izvirzīts nosacījums, ka tam ir jāpierāda, ka līdzdalību virknes galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem nav šī atbrīvojuma izmantošana.

[Paraksti]