Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 17. maijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva — Nodokļu tiesību akti — Nodoklis, ar kuru apliek sabiedrību peļņu — Dividenžu izmaksāšana — Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā — Nodokļu dubulta uzlikšana — *Fairness tax*

Lieta C-68/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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),

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 22. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *X* vārdā – *T. Engelen*, *L. Ketels* un *P. Renier*, *advocaten*,

— Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *D. Delvaux*, kā arī *M. Jacobs* un *C. Pochet*, pārstāvji,

— Francijas valdības vārdā – *D. Colas* un *J.-S. Pilczer*, kā arī *S. Ghiandoni*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2016. gada 17. novembra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49. panta un Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīvas 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.; turpmāk tekstā – "Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva"), 4. panta 3. punkta, kā arī 5. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums 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 nošķirts nodoklis, saukts par *fairness tax*, kas sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm ir jāmaksā, ja tās izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekļautas to galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

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

"(7) Gadījumā, ja mātesuzņēmums saņem sadalītu peļņu, jo tas ir asociēts ar meitasuzņēmumu, mātesuzņēmuma dalībvalstij vai nu jāatturas uzlikt nodokļus šai peļņai, vai arī jāuzliek nodokļi šādai peļņai, vienlaikus ļaujot mātesuzņēmumam no maksājamā nodokļa summas atskaitīt to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, ko samaksājis ar minēto peļņu saistītais meitasuzņēmums.

[..]

(9) Ar peļņas sadales maksājumiem mātesuzņēmuma pastāvīgajam uzņēmumam un ar minēto maksājumu saņemšanu mātesuzņēmuma pastāvīgajā uzņēmumā būtu jārīkojas tāpat, kā tas notiek starp meitasuzņēmumu un mātesuzņēmumu. [..]"

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

"1. Ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma 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 mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam – līdz atbilstošā maksājamā nodokļa summas robežai – atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, kas saistīta ar minēto peļņu un ko samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemākā līmeņa meitasuzņēmums, ar nosacījumu, ka katrā līmenī uzņēmējsabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmums atbilst 2. pantā minētajām definīcijām un atbilst 3. pantā noteiktajām prasībām.

[..]

3. Katra dalībvalsts saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma pelņas, kam uzliek nodokļus, nevar atskaitīt maksājumus, kuri attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana.

Ja vadības izmaksas, kas attiecas uz kapitāla daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar vienotu likmi, noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas."

6 Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantā ir noteikts:

"Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā."

Beļģijas tiesības

7 *Wetboek van de inkomstenbelastigen 1992* (1992. gada Ienākuma nodokļu kodekss) ir grozīts ar 2013. gada 30. jūlija *wet houdende diverse bepaligen* (Likums par dažādām normām, *Belgisch Staatsblad*, 2013. gada 1. augusts) (turpmāk tekstā – "*WIB 92*"). 2013. gada 30. jūlija likuma 15. nodaļā ir iekļauta 2. iedaļa, kuras 1. apakšiedaļas nosaukums ir "Fairness Tax". Šajā apakšiedaļā ietilpst šā likuma 43.–51. pants, ar ko ir grozīts *WIB 92* 198., 207., 218., 219.*ter*, 233., 246., 275. un 463.*bis* pants.

8 Saskaņā ar *WIB 92* 198. panta 1. punkta 1.°apakšpunktu:

"Par izdevumiem, kas ir saistīti ar saimniecisko darbību, netiek uzskatīti:

1° uzņēmumu ienākuma nodoklis, tai skaitā atsevišķi nodokļi, kas ir jāmaksā, pamatojoties uz 219.*bis* un 219.*quater* pantu, summas, kuras ir samaksātas saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli un priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, kas ir jāmaksā ienākumu parādniekam, lai no saistības atbrīvotu labuma guvēju, ja nav ievērots 261. pants, taču izslēdzot atsevišķo nodokli, kas ir jāmaksā, pamatojoties uz 219. pantu."

9 Minētā kodeksa 207. panta otrajā daļā ir paredzēts:

"Nevienu no šiem atskaitījumiem vai taksācijas periodā radušos zaudējumu atskaitīšanu nevar attiecināt nedz uz to peļņas daļu, kas gūta saistībā ar 79. pantā paredzētajām anormālajām vai labprātīgi piešķirtajām priekšrocībām, nedz uz 53. panta 24.°punktā minētajām saņemtajām finansiālajām vai jebkāda cita rakstura priekšrocībām, nedz uz tā īpašā atsevišķā nodokļa bāzi, kas ir noteikts par izdevumiem vai jebkāda veida priekšrocībām, kuri atbilstoši 219. pantam nav attaisnoti, nedz uz peļņas daļu, kura iezīmēta attiecībā uz 198. panta 1. punkta 9.°apakšpunktā un 12.°apakšpunktā minētajiem izdevumiem, nedz uz peļņas daļu, kas ir gūta saistībā ar 194.*quater* panta 2. punkta ceturtās daļas neievērošanu un 194.*quater* panta 4. punkta piemērošanu, nedz uz 217. panta 3.°punktā minēto kapitāla pieaugumu, nedz uz 219.*ter* pantā minētajām dividendēm."

10 Minētā kodeksa 218. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Nodoklis, ko aprēķina atbilstoši 215.–217. pantam, un 219.*ter* pantā paredzētais atsevišķais nodoklis var tikt palielināts atbilstoši kārtībai, kura 157.–168. pantā ir paredzēta attiecībā uz fiziskām personām piemērojamo nodokli, ja avansa maksājumi netiek veikti vai nav pietiekami.

Atkāpjoties no 160. un 165. panta, nav piemērojams palielinājuma ierobežojums 90 % apmērā un valstij maksājamā nodokļa aprēķina bāzes palielinājums 106 % apmērā."

11 Šā paša kodeksa 219.*ter* pantā ir paredzēts:

"§ 1. Attiecībā uz taksācijas periodu, kurā ir izmaksātas dividendes 18. panta pirmās daļas 1.°–2.° *bis* punkta izpratnē, tiek noteikts atsevišķs nodoklis, kas tiek aprēķināts atbilstoši turpmākajos punktos noteiktajai kārtībai.

Šis atsevišķais nodoklis ir neatkarīgs no citiem nodokļiem, kuri ir jāmaksā uz citu šā kodeksa normu pamata vai – attiecīgā gadījumā – īstenojot īpašas tiesību normas, un attiecīgā gadījumā tos papildina.

§ 2. Šā nodokļa bāze ir pozitīvā starpība starp bruto dividendēm, kas ir izmaksātas par taksācijas periodu, un galīgo ar nodokli apliekamo peļņu, par ko ir jāmaksā 215. un 216. pantā norādītā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme.

§ 3. Šādi noteiktā nodokļa bāze tiek samazināta par izmaksāto dividenžu daļu, kas iegūta no agrāk un vēlākais 2014. taksācijas gadā ar nodokli apliktajām rezervēm. Šā samazinājuma piemērošanai ar nodokli jau aplikto rezervju ņemšana vērā prioritāri notiks attiecībā uz pēdējām izveidotajām rezervēm.

Attiecībā uz 2014. taksācijas gadu šajā pašā taksācijas gadā izmaksātās dividendes nekad nevar tikt ņemtas vērā kā rezerves, kuras tiek apliktas ar nodokli šajā pašā taksācijas gadā.

§ 4. Iegūto starpību pēc tam samazina atbilstoši procentuālai daļai, kura izsaka attiecību starp:

— no vienas puses, skaitītājā – faktiski pārnesto zaudējumu atskaitījumu attiecībā uz taksācijas periodu un atskaitījumu par riska kapitālu, kas faktiski piemērots attiecībā uz šo pašu taksācijas periodu, un

— no otras puses, saucējā: taksācijas periodā ar nodokli apliekamo peļņu, izņemot atbrīvojumus attiecībā uz vērtības samazināšanos, uzkrājumiem un kapitāla pieaugumu.

§ 5. Atbilstoši iepriekšējiem punktiem noteiktā bāze nevar tikt nekādi ierobežota vai samazināta.

§ 6. Atsevišķais nodoklis ir vienāds ar 5 % no šādi aprēķinātās summas.

§ 7. Sabiedrības, kuras, pamatojoties uz Sabiedrību kodeksa 15. pantu, tiek uzskatītas par mazām sabiedrībām attiecībā uz taksācijas gadu, kas ir saistīts ar taksācijas periodu, kurā dividendes tiek izmaksātas, netiek apliktas ar minēto nodokli."

12 *WIB 92* 233. panta trešajā daļā ir noteikts:

"Papildus tam atsevišķs nodoklis tiek noteikts atbilstoši 219.*ter* pantā paredzētajiem noteikumiem. Šā pasākuma piemērošanai attiecībā uz Beļģijas uzņēmumiem ar "izmaksātām dividendēm" saprot sabiedrības izmaksāto bruto dividenžu daļu, kas atbilst Beļģijas pastāvīgā uzņēmuma pozitīvajam ieguldījumam kopējā peļņā."

13 Šā kodeksa 246. panta pirmās daļas 3.°punkts ir formulēts šādi:

"Neskarot 218. panta piemērošanu, 233. panta trešajā daļā paredzētais atsevišķais nodoklis tiek aprēķināts atbilstoši likmei 5 % apmērā."

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

"Kā ar krīzi 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 ārvalstis 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 krīzi saistītie papildu maksājumi tiek aprēķināti no šiem nodokļiem, kas ir noteikti:

— pirms 218., 226. pantā un 246. panta pirmās daļas 1.°punktā un otrajā daļā paredzēto avansa maksājumu un 277.–296. pantā paredzēto priekšnodokļu, atbilstošās ārvalstīs samaksātā nodokļa proporcijas un nodokļu atlaižu 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 ceturtās daļas redakcija ir šāda:

"Karalis ar Ministru padomē apspriestu dekrētu var palielināt trešajā daļā paredzēto procentuālo daļu attiecībā uz darba devējiem, 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 palātās, ja tās 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. pantā ir noteikts:

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

Jebkādi grozījumi, kas ir veikti, sākot ar 2013. gada 28. jūniju līdz gada pārskata noslēgšanas datumam, neskar šajā apakšiedaļā iekļauto pasākumu piemērošanu.

50. pants ir piemērojams atlīdzībai, 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 dažādām 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 regulējumā 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 nerezidentēm liedz brīvi izvēlēties juridisko formu savas saimnieciskās darbības veikšanai Beļģijā.

20 Proti, nerezidente sabiedrība, kas saimniecisko darbību Beļģijā veic ar meitasuzņēmuma starpniecību, tiks netieši aplikta ar *fairness tax* tikai tad, ja šis meitasuzņēmums tai no savas peļņas faktiski izmaksās dividendes, neatkarīgi no tā, vai šī sabiedrība nerezidente turklāt pati izmaksā dividendes vai arī tās neizmaksā.

21 Savukārt, ja nerezidente sabiedrība Beļģijā saimniecisku darbību veic ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, tai tikšot uzlikts *fairness tax*, ja tā pati izmaksās dividendes, neatkarīgi no tā, vai pastāvīgā uzņēmuma peļņa ir nonākusi pie šīs sabiedrības vai arī tā ir tikusi novirzīta rezervēs vai reinvestēta Beļģijā vai arī nē. Tādējādi minētās sabiedrības nodokļa bāzē varētu ietilpt arī peļņa, kuru tā ir guvusi ārpus Beļģijas, tikai tāpēc vien, ka šai sabiedrībai ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā.

22 Papildus tam *fairness tax* radot arī diskrimināciju pilsonības dēļ starp tādu nerezidenti sabiedrību, kura saimniecisko darbību Beļģijā veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, un rezidenti sabiedrību, jo nerezidentei sabiedrībai šis nodoklis varētu tikt piemērots, pat ja visa tās Beļģijā esošā pastāvīgā uzņēmuma peļņa ir novirzīta rezervēs vai reinvestēta Beļģijā, savukārt tas tā nav, ja sabiedrība rezidente novirzītu rezervēs vai reinvestētu visu savu peļņu šajā dalībvalstī.

23 Ministru padome uzskata, ka apgalvotā atšķirīgā attieksme izriet no paša pastāvīgā uzņēmuma iezīmēm, ņemot vērā, ka – pretēji meitasuzņēmumam – pastāvīgais uzņēmums pats nevar izmaksāt dividendes.

24 Runājot par apgalvoto atšķirīgo attieksmi starp sabiedrību nerezidenti, kura veic saimniecisko darbību Beļģijā ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, un sabiedrību rezidenti, Ministru padome norāda, ka, lai izvairītos no iespējamas diskriminācijas, aplūkotajos tiesību aktos nerezidentes sabiedrības *fairness tax* bāzes noteikšanai ir paredzēta fiktīvas dividendes aprēķināšana. Līdz ar to šajā tiesiskajā regulējumā neesot noteikta nekāda atšķirīga attieksme, bet gan tas esot pielāgots apstākļiem.

25 Otrkārt, *X* ieskatā, *fairness tax* esot jāuzskata par nodokli ienākumu gūšanas vietā, jo tas tiek uzlikts peļņai, ko meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, un tādējādi tas esot pretrunā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantam, saskaņā ar ko no tādas peļņas, kuru meitasuzņēmums izmaksā mātesuzņēmumam, netiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā.

26 Ministru padome uzskata, ka *fairness tax* ir nevis apslēpts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, bet gan atsevišķs nodoklis, kas tiek aprēķināts, pamatojoties uz izmaksātajām dividendēm, kuras neparādās meitasuzņēmuma ar nodokli apliekamajā peļņā, jo uz tām ir ticis attiecināts atskaitījums par riska kapitālu un/vai atskaitījums par agrākiem zaudējumiem.

27 Treškārt, *X* uzskata, ka *fairness tax* rezultāts var būt tāds, ka peļņa, kura ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā, tiek aplikta ar nodokli apmērā, kurš pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 3. punktā paredzēto 5 % maksimālo robežu.

28 Proti, 95 % no peļņas atbrīvojums esot piemērojams tikai tad, ja saņemtā peļņa tiek nekavējoties izmaksāta attiecīgajā gadā. Ja tā tiek izmaksātā kādā no turpmākajiem gadiem, *fairness tax* tiekot piemērots tādai šīs peļņas daļai, kura pārsniedz 5 %, jo proporcionalitātes koeficientā tiekot ņemta vērā vienīgi attiecīgajā gadā gūtā peļņa un tai piemērotais atskaitījums par riska kapitālu un/vai atskaitījums par šā gada pārnestajiem zaudējumiem.

29 Ministru padomes ieskatā, peļņas izmaksāšana vai neizmaksāšana ir mātesuzņēmuma stratēģiska izvēle. *Fairness tax* vienai un tai pašai sabiedrībai esot atšķirīgs katrā taksācijas gadā atkarībā no izmaksāto dividenžu summas, no atskaitījuma par riska kapitālu piemērošanas un ar nodokli apliekamās peļņas apmēra un tā sekas neesot tādas, ka ar nodokli tiek aplikta dividendes daļa, kura pārsniedz 5 %.

30 Šādos apstākļos *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram:
   a) citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, kurām ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, ir jāmaksā nodoklis, ja tās nolemj izmaksāt dividendes, kuras nav iekļautas sabiedrības galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā, neraugoties uz to, vai peļņa nākusi no Beļģijas pastāvīgā uzņēmuma uz galveno uzņēmējdarbības subjektu, savukārt sabiedrības, kuras ir reģistrētas citā dalībvalstī un kurām ir Beļģijas meitasuzņēmums, netiek apliktas ar šādu nodokli, ja tās nolemj izmaksāt dividendes, kas nav iekļautas sabiedrības galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā, neraugoties uz to, vai meitasuzņēmums ir vai nav izmaksājis dividendes?
   b) citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības ar pastāvīgo uzņēmumu Beļģijā, Beļģijā gūto peļņu pilnībā novirzot rezervēs, tiek apliktas ar nodokli, nolemjot izmaksāt dividendes, kuras nav iekļautas galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā, savukārt Beļģijas sabiedrības ar šādu nodokli netiek apliktas, ja tās peļņu pilnībā novirza rezervēs?

2) Vai Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiek piemērots nodoklis, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, ja valsts tiesiskā regulējuma norma prasa aplikt ar nodokli peļņu, ko meitasuzņēmums ir izmaksājis mātesuzņēmumam, jo tajā pašā taksācijas periodā tiek izmaksātas dividendes un ar nodokli apliekamā peļņa tiek pilnībā vai daļēji samazināta ar atskaitījumu par riska kapitālu un/vai pārnestiem zaudējumiem nodokļu ziņā, bet atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam peļņa netiktu aplikta ar nodokli, ja meitasuzņēmums to paturētu un neizmaksātu mātesuzņēmumam?

3) Vai Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram ar nodokli apliek dividenžu izmaksu, ja šā tiesiskā regulējuma rezultātā tad, ja sabiedrība izmaksā saņemtu dividendi kādā vēlākā gadā, nevis tajā gadā, kad tā pati to saņēmusi, un tai ir jāmaksā nodoklis par dividendi, kura pārsniedz iepriekš minētajā direktīvas 4. panta 3. punktā noteikto robežvērtību, savukārt tas tā nav gadījumā, ja šī sabiedrība izmaksā dividendi tajā gadā, kad tā to saņem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

31 Vispirms ir jānorāda, ka ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa vaicā par tādu dalībvalsts nodokļu tiesību aktu kā pamatlietā aplūkotie, kuri ir piemērojami gadījumā, kad sabiedrības sadalītās peļņas apmērs – neatkarīgi no tā, vai ir runa par sabiedrību rezidenti, tai skaitā nerezidentes sabiedrības rezidentu meitasuzņēmumu vai sabiedrību nerezidenti, kura šajā dalībvalstī veic darbību ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību – pēc noteiktu minētās dalībvalsts nodokļu režīmā paredzēto nodokļu priekšrocību izmantošanas ir lielāka nekā šīs sabiedrības galīgā ar nodokli apliekamā peļņa šajā pašā dalībvalstī, saderīgumu ar Savienības tiesībām.

32 No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka šo nodokļu tiesību aktu mērķis ir aplikt ar nodokli ienākumus, kas ir attiecīgās dalībvalsts nodokļu jomas kompetencē un kas šādas izmantošanas dēļ ir sadalīti, tos šajā dalībvalstī neapliekot ar uzņēmumu ienākuma nodokli sabiedrību rezidenšu gadījumā vai ar nerezidentu nodokli sabiedrību nerezidenšu gadījumā.

33 Tāpat no lietas materiāliem izriet, ka ar pamatlietā aplūkotajiem nodokļu tiesību aktiem ir izveidots nodoklis, kurš ir nošķirts no uzņēmumu ienākuma nodokļa un nerezidentu nodokļa un kura likme ir noteikta 5,15 % apmērā. Šā nodokļa bāze tiek noteikta kā pozitīvā starpība starp bruto dividendēm, kas ir izmaksātas par taksācijas periodu, no vienas puses, un galīgo ar nodokli apliekamo peļņu, par ko ir jāmaksā parastā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, no otras puses. Šādi noteiktā nodokļa bāze tiek samazināta par izmaksāto dividenžu 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 taksācijā periodu atliktajiem zaudējumiem skaitītājā un taksācijas periodā ar nodokli apliekamo ienākumu saucējā.

34 Lai aprēķinātu nerezidenšu sabiedrību ar nodokli apliekamo bāzi, šajos pašos nodokļu tiesību aktos ir paredzēta "fiktīvas dividendes" aprēķināšana. Šajā gadījumā "izmaksātās dividendes" veido tā nerezidentes sabiedrības izmaksāto dividenžu daļa, kuras atbilst Beļģijā esošā pastāvīgā uzņēmuma pozitīvajai peļņas daļai kopējā šīs sabiedrības peļņā vai zaudējumos.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

35 Lai izvērtētu uzdoto jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka sabiedrības juridiskā adrese tāpat kā fizisko personu pilsonība tiek izmantota, lai noteiktu to piesaisti kādas valsts tiesību sistēmai (tostarp skat. spriedumus, 1986. gada 28. janvāris, Komisija/Francija, 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 piemērošana, 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 rezidentēm sabiedrībām, tai skaitā nerezidenšu sabiedrību meitasuzņēmumiem, kuri ir rezidenti, un nerezidentēm sabiedrībām ir tāda pati – visas sabiedrības tiek apliktas ar *fairness tax*, kad tās izmaksā dividendes šā 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 tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, pamatojoties uz kuriem gan nerezidente sabiedrība, kas veic saimniecisko darbību šajā dalībvalstī ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, gan rezidente sabiedrība, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmums, kas ir rezidents, tiek aplikti ar tādu nodokli kā *fairness tax*, kad šīs sabiedrības izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekļautas to galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā.

39 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas LESD 49. pantā ir piešķirta Eiropas Savienības pilsoņiem, paredz to tiesības sākt un izvērst darbības 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, galvenā vadība 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).

40 Runājot par attieksmi uzņemošajā dalībvalstī, no Tiesas judikatūras izriet, ka, tā kā ar LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu uzņēmējiem 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 (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 uzņemošā dalībvalsts var noteikt

nodokļa iekasējamības gadījumus, apliekamās summas, kā arī nodokļa likmi, ko tās piemēro dažādiem sabiedrību uzņēmumu veidiem, kas darbojas šajā dalībvalstī, ar nosacījumu, ka attieksme pret nerezidentēm sabiedrībām nav diskriminējoša salīdzinājumā ar salīdzināmiem attiecīgās valsts uzņēmumiem (šajā nozīmē 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 salīdzināmās 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 pastāvīgā 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 regulējumā paredzēto nodokļu priekšrocību izmantošanas dēļ nav iekļautas galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā.

44 Tomēr, ciktāl no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka atšķirībā no rezidentes sabiedrības, kura ir aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli, pamatojoties uz tās visā pasaulē gūtajiem ienākumiem, nerezidente sabiedrība, kas Beļģijā veic saimniecisko darbību ar pastāvīgā 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* apliekamās 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* apliekamos ienākumus, pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos šī atšķirība ir ņemta vērā nodokļa bāzes aprēķina metodē un tādējādi to mērķis ir novērst iespējamu diskrimināciju.

46 *X* un Eiropas Komisija turpretim uzskata, ka šī aprēķina metode varētu izraisīt lielāku nodokļu slogu nerezidentei sabiedrībai. Šajā ziņā *X*, pirmkārt, apgalvo, ka noteiktās situācijās minētā aprēķina 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 pastāvīgā uzņēmuma starpniecību tiek aplikta ar šo nodokli, kad tā izmaksā dividendes, pat tad, ja šā pastāvīgā uzņēmuma peļņa nav iekļauta šīs nerezidentes sabiedrības izmaksātajās dividendēs.

47 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence interpretēt valsts tiesības, ņemot vērā visus pamatlietā aplūkoto nodokļu tiesību aktu aspektus un visu valsts nodokļu tiesisko regulējumu, ir jāpārbauda, vai apliekamā ienākuma aprēķināšana visās situācijās rada tādu rezultātu, ka attieksme pret nerezidenti sabiedrību, kura Beļģijā saimniecisko darbību veic ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, nav mazāk labvēlīga nekā attieksme pret rezidenti sabiedrību (šajā nozīmē 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 Šīs pārbaudes ietvaros iesniedzējtiesai ir jāņem vērā fakts, ka pamatlietā aplūkotie tiesību akti ir vērsti uz to, lai apliktu ar nodokli peļņu, kura ir Beļģijas nodokļu jomas kompetencē un kura ir sadalīta, bet attiecībā uz kuru šī dalībvalsts noteiktu valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ šo nodokļu jomas kompetenci nav izmantojusi. Līdz ar to situācijā, kurā nerezidentes sabiedrības apliekamās summas aprēķināšanas metode radītu tādu rezultātu, ka šai

sabiedrībai tiek uzlikti nodokļi arī attiecībā uz peļņu, kura nav šīs dalībvalsts nodokļu jomas kompetencē, attieksme pret minēto sabiedrību nerezidenti būtu mazāk labvēlīga nekā pret sabiedrību rezidenti.

49 Ja šīs pārbaudes rezultātā tiktu izdarīts secinājums, ka šāda attieksme pastāv, būtu jāuzskata, ka tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais ir šķērslis brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

50 Šāds šķērslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir attaisnots ar kādu primāro vispārējo interešu apsvērumu (spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Ir jāatgādina, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar iekšēju situāciju ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo valsts nodokļu tiesību aktu mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts, un 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts).

52 Attiecībā uz uzņemošās dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, kuri ir vērsti uz to, lai izvairītos no tā, ka šajā valstī gūtā peļņa noteiktu valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā paredzēto nodokļu priekšrocību izmantošanas dēļ netiek sadalīta, nodokļa maksātājam neuzliekot nodokli, tāda nerezidenta nodokļu maksātāja situācija, kurš minētajā dalībvalstī veic saimniecisku darbību ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, ir salīdzināma ar tāda nodokļu maksātāja situāciju, kurš ir rezidents. Proti, abos gadījumos šo nodokļu tiesību aktu mērķis ir ļaut šai pašai dalībvalstij īstenot savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras, kas izriet no tās kompetences nodokļu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 14. novembris, *Kerckhaert* un *Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 19. punkts, kā arī 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C-127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 77. un 78. punkts).

53 Tādējādi, runājot par pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem, tādas nerezidentes sabiedrības situācija, kura Beļģijā veic saimniecisko darbību ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, ir salīdzināma ar rezidentes sabiedrības situāciju, tai skaitā tāda nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmuma situāciju, kurš ir rezidents.

54 Ierobežojumu tātad var attaisnot tikai primāri vispārējo 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 šķērslis šai brīvībai esot attaisnots divu vispārējo interešu apsvērumu dēļ, proti, mērķi nodrošināt sabalansētu dalībvalstu nodokļu iekasēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un mērķi cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu.

56 Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka, kaut gan abi šie mērķi ir primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas var attaisnot Līgumā garantēto aprites 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 šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

57 Pirmām kārtām, tā 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, tā nekādi negroza nodokļu kompetences sadalījumu starp Beļģijas Karalisti un kādu citu dalībvalsti.

58 Otrām kārtām, tā kā šo tiesību aktu mērķis ir ierobežot sekas, ko rada valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību izmantošana, tie kā tādi nav vērsti uz to, lai izvairītos no ļaunprātīgas rīcības esamības.

59 Papildus tam iespējams šķērslis nevar arī tikt attaisnots ar faktu, ka minētie tiesību akti noteiktās situācijās var radīt tādu rezultātu, ka nerezidente sabiedrība, kura Beļģijā veic saimniecisko darbību ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, tiek aplikta ar nodokli labvēlīgākā 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 tādu rezultātu, ka attieksme pret šā veida sabiedrībām ir labvēlīgāka (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 38. un 39. punkts).

61 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, pamatojoties uz kuriem gan nerezidente sabiedrība, kas saimniecisko darbību šajā dalībvalstī veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, gan rezidente sabiedrība, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmums, kas ir rezidents, tiek aplikti ar tādu nodokli kā *fairness tax*, kad šīs sabiedrības izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekļautas to galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā, ar nosacījumu, ka metode ar šo nodokli apliekamās 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 Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, kuros ir paredzēts tāds nodoklis kā *fairness tax*, kas ir jāmaksā nerezidentēm sabiedrībām, kuras saimniecisko darbību šajā dalībvalstī veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, kā arī rezidentēm sabiedrībām, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmumam, kas ir rezidents, kad tie izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzētu priekšrocību izmantošanas dēļ nav iekļautas galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā.

63 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai nodokli varētu kvalificēt kā tādu, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē, ir jābūt izpildītiem trim kumulatīviem kritērijiem. Pirmkārt, nodoklim ir jātiek ieturētam tajā dalībvalstī, kurā dividendes tiek izmaksātas, un tā iekasējamības gadījumam ir jābūt dividenžu izmaksai vai jebkādu citu ienākumu no vērtspapīriem izmaksai, otrkārt, ar šo nodokli apliekamā summa ir ienākumi no vērtspapīriem un, treškārt, nodokļa maksātājs ir šo pašu vērtspapīru turētājs (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero e C.* un *General Beverage Europe*, C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

64 Ir jākonstatē – tāpat kā to ir darījušas pamatlietas puses –, ka tāds nodoklis kā pamatlietā aplūkotais *fairness tax* atbilst diviem pirmajiem nosacījumiem. Proti, pirmkārt, šā nodokļa iekasējamības gadījums ir dividenžu izmaksa un, otrkārt, ar to apliekamās summas aprēķināšanai tiek ņemta vērā izmaksātā summa.

65 Tomēr, tā kā tāda nodokļa kā *fairness tax* maksātājs nav vērtspapīru turētājs, bet gan izmaksu veicošā sabiedrība, trešais nosacījums nav izpildīts.

66 Šo vērtējumu neliek apšaubīt *X* un Komisijas izvirzītā argumentācija, atbilstoši kurai šajā gadījumā būtu jādod priekšroka pieejai, kas balstīta uz ekonomiska rakstura vērtējumiem. Šajā ziņā pietiek vien atgādināt, ka Tiesa 2008. gada 26. jūnija spriedumā *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 58.–62. punkts) šādu pieeju jau ir noraidījusi.

67 Tā kā nav izpildīts trešais nosacījums, kas attiecas uz ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē, tādu nodokli kā pamatlietā aplūkotais nevar uzskatīt par ieturētu ienākumu gūšanas vietā šīs tiesību normas izpratnē.

68 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, kuros ir paredzēts tāds nodoklis kā *fairness tax*, kas jāmaksā nerezidentēm sabiedrībām, kuras saimniecisko darbību šajā dalībvalstī veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, kā arī rezidentēm sabiedrībām, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmumam, kas ir rezidents, kad tie izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzētu priekšrocību izmantošanas dēļ nav iekļautas galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā.

Par trešo jautājumu

69 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar minētā panta 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šai tiesību normai ir pretrunā tādi valsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, ciktāl šajos tiesību aktos tādā situācijā, kad peļņu, ko mātesuzņēmums saņēmis no sava meitasuzņēmuma, šis mātesuzņēmums sadala vēlāk nekā tajā gadā, kurā tā tika saņemta, šī peļņa tiek aplikta ar nodokli, kas pārsniedz minētajā tiesību normā paredzēto 5 % maksimālo robežu.

70 No Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas preambulas 3. apsvēruma izriet, ka šīs direktīvas mērķis ir mātesuzņēmuma līmenī novērst nodokļu dubultu uzlikšanu peļņai, ko meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam.

71 Šajā ziņā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atstāta iespēja izvēlēties starp divām sistēmām, proti, atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 44. punkts). Proti, saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 7. un 9. apsvērumu šajā tiesību normā ir precizēts, ka, ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, izņemot gadījumu, kad meitasuzņēmums tiek likvidēts, mātesuzņēmuma dalībvalsts un tā pastāvīgā uzņēmuma dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, kas ir saistīta ar minēto peļņu un ko ir samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemākā līmeņa meitasuzņēmums.

72 Tomēr minētā 4. panta 3. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kuri attiecas uz līdzdalības daļu un zaudējumiem, ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana. Tāpat no šīs tiesību normas izriet, ka, ja vadības izmaksas, kas attiecas uz līdzdalības daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar vienotu likmi, noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas.

73 Tādējādi šīs direktīvas 4. pants ir vērsts uz to, lai izvairītos no tā, ka peļņa, ko nerezidents meitasuzņēmums izmaksā savam rezidentam mātesuzņēmumam, tiek vispirms aplikta ar nodokli meitasuzņēmuma ietvaros valstī, kurā tas ir rezidents, un pēc tam mātesuzņēmuma ietvaros tajā valstī, kurās rezidents ir mātesuzņēmums.

74 Šajā gadījumā, pirmkārt, ir jāprecizē, ka no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka, transponējot Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, Beļģijas Karaliste ir izvēlējusies atbrīvojuma no nodokļa sistēmu. Turklāt šī dalībvalsts ir izmantojusi direktīvas 4. panta 3. punktā paredzēto iespēju. Līdz ar to peļņa, kas ir gūta Beļģijā esošu mātesuzņēmumu meitasuzņēmumos, kuri nav rezidenti, ir atbrīvota 95 % apmērā.

75 Otrkārt, nav strīda par to, ka *fairness tax* gadījumā, ja peļņu, ko nerezidents meitasuzņēmums izmaksā rezidentam mātesuzņēmumam, šis mātesuzņēmums sadala vēlāk nekā tajā gadā, kurā tā ir saņemta, rada tādas sekas, ka šī peļņa tiek aplikta ar nodokli, kas pārsniedz šā 4. panta 3. punktā paredzēto 5 % maksimālo robežu un tādējādi rezultātā šī peļņa ar nodokli tiek aplikta dubulti.

76 Tāpēc rodas jautājums, vai šāda nodokļa dubulta uzlikšana ir pretrunā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai.

77 Beļģijas un Francijas valdību ieskatā, peļņa, ko meitasuzņēmums tālāk sadala saviem akcionāriem, neietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā, jo šī norma ir piemērojama tikai, kad mātesuzņēmums saņem peļņu, ko sadala tā meitasuzņēmums.

78 Šāda interpretācija, kas neizriet nedz no šīs normas formulējuma, nedz no tās konteksta, nedz mērķiem, nevar tikt atbalstīta.

79 Proti, pirmām kārtām, paredzot, ka mātesuzņēmuma dalībvalsts un pastāvīgā uzņēmuma dalībvalsts "atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus", minētajā tiesību normā dalībvalstīm ir aizliegts uzlikt nodokļus mātesuzņēmumam vai tā pastāvīgajam uzņēmumam saistībā ar peļņu, kuru meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, neveicot noškīrumu atkarībā no tā, vai mātesuzņēmumam uzliktā nodokļa iekasējamības gadījums ir peļņas saņemšana vai tās tālāka sadale.

80 Otrām kārtām – kā tika minēts šā sprieduma 70. un 71. punktā – Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķis ir novērst, ka peļņai, ko meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, dubulti tiek uzlikts nodoklis mātesuzņēmuma līmenī. Šīs peļņas aplikšana ar nodokli, kuru mātesuzņēmuma dalībvalsts veic šī uzņēmuma ietvaros, kad šī peļņa tiek tālāk sadalīta, kā rezultātā minētajai peļņai tiek piemērota nodokļa likme, kas faktiski pārsniedz šīs direktīvas 4. panta 3. punktā paredzēto maksimālo robežu 5 % apmērā, minētās sabiedrības līmenī izraisītu nodokļu dubultu uzlikšanu, kura ir aizliegta ar minēto direktīvu.

81 Šo konstatējumu – kā ģenerāladvokāte to būtībā ir norādījusi savu secinājumu 54. punktā – neliek apšaubīt 2006. gada 12. decembra sprieduma *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) 105. punkts, jo minētajā punktā Tiesa ir tikai izteikusies par noteiktas kārtības, kura attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu summas aprēķināšanu, kad mātesuzņēmums rezidents tālāk izmaksā no nerezidenta meitasuzņēmuma saņemtas dividendes, un nevis par šā nodokļa iekasēšanas atbilstīgumu šai direktīvai šādā gadījumā.

82 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar minētā panta 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šai tiesību normai ir pretrunā tādi valsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, ciktāl šajos tiesību aktos tādā situācijā, kad peļņu, ko mātesuzņēmums saņēmis no sava meitasuzņēmuma, šis mātesuzņēmums sadala vēlāk nekā tajā gadā, kurā tā tika saņemta, šī peļņa tiek aplikta ar nodokli, kas pārsniedz minētajā tiesību normā paredzēto 5 % maksimālo robežu.

Par tiesāšanās izdevumiem

83 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 (pirmā palāta) nospriež:

1) **brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, pamatojoties uz kuriem gan nerezidente sabiedrība, kas saimniecisko darbību šajā dalībvalstī veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, gan rezidente sabiedrība, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmums, kas ir rezidents, tiek aplikti ar tādu nodokli kā *fairness tax*, kad šīs sabiedrības izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzēto priekšrocību izmantošanas dēļ netiek iekļautas to galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā, ar nosacījumu, ka metode ar šo nodokli apliekamās summas noteikšanai faktiski nerada rezultātu, ka attieksme pret šo nerezidenti sabiedrību ir mazāk labvēlīga nekā pret rezidenti sabiedrību – tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;**

2) **Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīvas 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, kuros ir paredzēts tāds nodoklis kā *fairness tax*, kas ir jāmaksā nerezidentēm sabiedrībām, kuras saimniecisko darbību šajā dalībvalstī veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, kā arī rezidentēm sabiedrībām, tai skaitā nerezidentes sabiedrības meitasuzņēmumam, kas ir rezidents, kad tie izmaksā dividendes, kuras noteiktu valsts nodokļu tiesību aktos paredzētu priekšrocību izmantošanas dēļ nav iekļautas galīgajā ar nodokli apliekamajā peļņā;**

3) **Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar minētā panta 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šai tiesību normai ir pretrunā tādi valsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, ciktāl šajos tiesību aktos tādā situācijā, kad peļņu, ko mātesuzņēmums saņēmis no sava meitasuzņēmuma, šis mātesuzņēmums sadala vēlāk nekā tajā gadā, kurā tā tika saņemta, šī peļņa tiek aplikta ar nodokli, kas pārsniedz minētajā tiesību normā paredzēto 5 % maksimālo robežu.**

[Paraksti]