

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 7. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprīte – 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 māsuzņēmumam 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 līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Valsts Padome (Francija) iesniedza ar līgumu, 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*] (referenti),

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

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

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Eqiom SAS* un *Enka SA* vērā – *R. Alberti*, avokat,
- Francijas valdības vērā – *D. Colas* un *S. Ghiandoni*, pārstāvji,
- Dānijas valdības vērā – *C. Thorning* un *M. Wolff*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vērā – *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,
- noklausījies enerģētiskā advokātes secinājumus 2017. gada 19. janvāra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. un 63. pantu, kā arī Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EK par kopīgo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādu 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 – “Mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva”), 1. panta 2. punktu.

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas preambulas trešais un piektais apsvērumi ir formulēti šādi:

“tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulā attiecības starp dažādu dalībvalstu mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādu dalībvalstīs ieviejami atšķirīgi un parasti ir neizdevīgi, tā kā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem; tā kā šī iemesla dēļ dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīga, tā kā šī stāvokļa pārmaiņām vajadzētu būt vienai dalībvalsts sabiedrību sadarbībai; tā kā šim trūkumam ir jādaļa gals, ieviešot kopīgu sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanos;

[..]

tā kā turklāt, lai nodrošinātu fiskālu neitralitāti, peļņai, ko meitasuzņēmums sadala mētesuzņēmumam, jāpiešķir atbrīvojums no tiešās peļņas nodokļa; [..]”.

4 Šīs direktīvas 1. pantā ir noteikts:

“1. Ikviens dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

sadalītāi peļņai, ko tās valsts sabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs;

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

[..]

2. Š? direkt?va neliedz piem?rot valstu noteikumus vai ar? starptautiskas l?gumos paredz?tus noteikumus, kas vajadz?gi, lai nov?rstu kr?pšanu vai st?vok?a ?aunpr?t?gu izmantošanu.”

5 Min?t?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Pe??u, ko meitasuz??mums sadala m?tesuz??mumam, atbr?vo no nodok?iem.”

Francijas ties?bas

6 *Code général des impôts* [Visp?r?] nodok?u kodeksa] pamatlietas faktiem piem?rojamaj? redakcij? (turpm?k tekst? – “CGI”) 119.*bis* panta 2. punkta pirmaj? da?? ir noteikts:

“Ja 108.–117.*bis* pant? min?t?s dividendes tiek izmaks?tas person?m, kuru nodok?u domicils vai juridisk? adrese nav Francij?, t?m piem?ro nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, kura likme ir noteikta 187-1. pant?. Š?s normas piem?rošanas nosac?jumus un k?rt?bu paredz dekr?t?.”

7 *CGI* 119.*ter* pant? ir noteikts:

“1. 119.*bis* panta 2. punkt? paredz?tais nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? nav piem?rojams dividend?m, ko juridiskai personai, kura atbilst š? panta 2. punkt? uzskait?tajiem nosac?jumiem, izmaks? sabiedr?ba vai vien?ba, kam piem?ro norm?las likmes uz??mumu ien?kuma nodokli.

2. Lai var?tu izmantot 1. punkt? min?to atbr?vojumu, juridiskajai personai maks?t?jam vai personai, kas nodrošina šo ien?kumu izmaksu, ir j?pamato, ka t? ir paties? dividenžu sa??m?ja un ka t? atbilst š?diem nosac?jumiem:

a) t?s faktisk? p?rvaldes atrašanās vieta ir Eiropas Kopienas dal?bvalst? un t? ar trešaj?m valst?m nosl?gtu konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu izpratn? nav uzskat?ma par t?du, kuras fisk?l? rezidence ir ?rpus Kopienas;

b) tai ir j?b?t k?d? no form?m, kas uzskait?tas ekonomikas ministra r?kojum? ietvertaj? sarakst? saska?? ar [M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas] pielikumu;

c) tai tieš? veid? un divus gadus vai ilg?k ir j?pieder vismaz 25 % no t?s juridisk?s personas kapit?la, kas izmaks? dividendes, vai j?ap?emas saglab?t šo dal?bu nep?rtraukti vismaz divus gadus un, t?pat k? apgroz?juma nodok?a jom?, ir j?iece? p?rst?vis, kurš atbild?gs par 1. punkt? min?t? nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? veikšanu gad?jum?, ja š? ap?emšan?s netiek izpild?ta.

Iepriekš?j? da?? min?t?s dal?bas apm?rs ir 20 % attiec?b? uz dividend?m, kas izmaks?tas laika posm? no 2005. gada 1. janv?ra l?dz 2006. gada 31. decembrim, 15 % attiec?b? uz dividend?m, kas izmaks?tas laika posm? no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2008. gada 31. decembrim un 10 % attiec?b? uz dividend?m, kas izmaks?tas, s?kot ar 2009. gada 1. janv?ri;

d) dal?bvalst?, kur? faktiski atrodas t?s valde, tai ir j?b?t š?s valsts uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?jai bez izv?les un atbr?vojuma iesp?j?m.

[..]

2.*bis* Š? panta 1. punkta noteikumi ir piem?rojami dividend?m, ko izmaks? t?du juridisko

personu pastāvīgai uzdevumam, kuras atbilst 2. punktā uzskaitītajiem nosacījumiem, ja šie pastāvīgie uzdevumi atrodas Francijā vai citā Eiropas Kopienas dalībvalstī.

3. Šī panta 1. punktā noteiktais atbrīvojums netiek piemērots, ja no izmaksējām 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 pārmāja – atbilstoši Francijas tiesību sistēmā dibinātā sabiedrība – ir *Enka*, atbilstoši Luksemburgas tiesību sistēmā dibinātās sabiedrības, meitasuzņēmums, un *Enka* tai pieder 100 % kapitāldaļu. Pārdzīvotājs minētās sabiedrības 99 % kapitāldaļu pieder *Waverley Star Investments Ltd*, atbilstoši Kipras tiesību sistēmā dibinātai sabiedrībai, kuru savukārt kontrolē *Campsores Holding SA*, Šveicē dibinātā sabiedrība.

9 *Euro Stockage* 2005. un 2006. gadā izmaksēja dividendes savam meitasuzņēmumam *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 līdz tām piemērot šī kodeksa 119.ter pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Minētajā administrācija tomēr atteicās apmierināt to lūgumu, pamatodamās uz minētajā kodeksa 119.ter panta 3. punktu, kurā noteikts, ka atbrīvojums netiek piemērots, ja no izmaksējām 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 Minētais sabiedrības vērsās *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas administratīvajā tiesā] (Francijā) ar prasību atbrīvot tās no pienākuma maksāt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tā kā to prasība ar 2011. gada 28. aprīlī spriedumu tika noraidīta, tās par to iesniedza apelācijas sūdzību *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas administratīvajā apelācijas tiesā] (Francijā), kas šo noraidījumu apstiprināja.

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

13 Šajos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai tad, ja valsts tiesības, 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, vai tās vērstas 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 āunprātīgu izmantošanu”, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstij ir liegts ieviest mehānismu, lai izslēgtu atbrīvojumu attiecībā uz dividendēm, kas tikušas izmaksētas juridiskai

personai, kuru tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki valsts, kas nav Savien?bas dal?bvalsts, rezidenti, iz?emot gad?jumu, ja juridisk? persona pamato, ka l?dzdal?bas virknes galvenais m?r?is vai viens no t? galvenajiem m?r?iem nav sa?emt atbr?vojumu?

3) a) Vai gad?jum?, ja š? iepriekš min?t? “pret st?vok?a ?aunpr?t?gu izmantošanu v?rst?” meh?nisma sader?ba ar Savien?bas ties?b?m ir j?izv?rt? saska?? ar L?guma noteikumiem, t? ir j?p?rbauda, ?emot v?r? ar? attiec?go ties?bu aktu priekšmetu, atbilstoši LESD 49. panta noteikumiem, jo sabiedr?bu, kas sa?em dividendes, l?dzdal?bu virkn?, kuras viens no galvenajiem m?r?iem ir atbr?vojuma sa?emšana, tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki trešo valstu rezidenti, kas nevar atsaukties uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu?

b) Ja atbilde uz iepriekš?jo jaut?jumu ir noliedzoša, vai š? atbilst?ba ir j?p?rbauda, ?emot v?r? LESD 63. panta noteikumus?

4) Vai iepriekš min?tie noteikumi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie ir š??rslis tam, ka valsts ties?bu aktos tiek liegts atbr?vojums no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? attiec?b? uz dividend?m, kuras dal?bvalsts sabiedr?ba izmaks? cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, ja š?s dividendes sa?em juridiska persona, kuru tieši vai netieši kontrol? valsts, kas nav Eiropas Savien?bas dal?bvalsts, rezidenti, ja vien t? nepier?da, ka š?s l?dzdal?bu virknes galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem nav sa?emt atbr?vojumu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

14 Ar saviem jaut?jumiem, kuri j?izskata kop?, iesniedz?tiesa b?t?b? jaut?, vai, pirmk?rt, M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 1. panta 2. punkts un, otrk?rt, LESD 49. vai 63. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet?, kur? š?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas izmantošanai, proti, t?das meitasuz??muma rezidenta pe??as atbr?vošanai no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, ko tas izmaks? savam m?tesuz??mumam nerezidentam, ja min?to m?tesuz??mumu tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki trešo valstu rezidenti, ir izvirz?ts nosac?jums, ka tam ir j?pier?da, ka l?dzdal?bu virknes galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem nav š? atbr?vojuma izmantošana.

Par L?guma noteikumu piem?rojam?bu

15 T? k? pirmais l?dz ceturtais jaut?jums attiecas gan uz M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas, gan ar? L?guma noteikumiem un t? k? saska?? ar past?v?go judikat?ru ikviens valsts pas?kums jom?, kur? ir veikta izsme?oša saska?ošana Savien?bas l?men?, ir j?izv?rt?, ?emot v?r? š? saska?ošanas pas?kuma normas, nevis prim?ro ties?bu aktu normas (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C?14/16, EU:C:2017:177, 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra), vispirms ir j?nosaka, vai ar M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 1. panta 2. punktu tiek veikta š?da saska?ošana.

16 Šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka no š?s ties?bu normas teksta skaidri izriet, ka tas t? nav.

17 Proti, M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 1. panta 2. punkt? dal?bvalst?m tikai ir atz?tas ties?bas piem?rot valstu vai nol?gumu noteikumus, kas pie?emti, lai nov?rstu kr?pšanu vai st?vok?a ?aunpr?t?gu izmantošanu. No t? izriet, ka šos noteikumus var v?rt?t no Savien?bas prim?ro ties?bu aspekta.

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

Par Mātesuzmumu un meitasuzmumu direktīvas 1. panta 2. punktu

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

20 Mātesuzmumu un meitasuzmumu direktīvas mērķis, kā izriet no tās preambulas trešā apsvēruma, ir, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, izbeigt to, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbībā ir nelabvēlīga nosacījumi nekā vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbībā, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupu šānos Savienības mērķus. Tādā šīs direktīva ir vērsta uz neitralitātes nodrošināšanu nodokļu jomā attiecībā uz sabiedrības, kas dibināta kādā dalībvalstī, peļņas sadali tās mātesuzmumam, kas reģistrēta 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 meitasuzmums sadala mātesuzmumam, ir jāpiešķir atbilstošs 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 meitasuzmums ir sadalījis citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzmumam, neaplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā (šajā nozīmā 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 meitasuzmums rezidents sadalījis savam mātesuzmumam, ar Mātesuzmumu un meitasuzmumu direktīvas 5. panta 1. punktu tiek ierobežota dalībvalstu kompetence aplikāt ar nodokli peļņu, kuru to teritorijā dibinātas sabiedrības sadala citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 38. punkts).

24 Tādējādi dalībvalstis nedrīkst vienpusēji noteikt ierobežojošus pasākumus un pakārtot tiesības izmantot minētajā 5. panta 1. punktā paredzēto atbilstošo ieturējuma ienākumu gūšanas vietā citādiem nosacījumiem (šajā nozīmā 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 Mātesuzmumu un meitasuzmumu direktīvas 1. panta 2. punktā ir noteikts, ka šīs direktīva nav šķērslis piemērot valsti vai nolīgumu noteikumus, kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa paaugstināšanu izmantošanu.

26 Kā secinājumu 24. un 25. punktā ir norādījusi enerģētiskā iedzīvotāja, tādā kā Mātesuzmumu un meitasuzmumu direktīvas 1. panta 2. punkts atspoguļo Savienības tiesību vispārīgo principu, atbilstoši kuram neviens nedrīkst paaugstināt vai krāpnieciskos nolūkos izmantot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, tas, tādējādi ka tas ir izņēmums no minētajā direktīvā ietvertajiem nodokļu noteikumiem, ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2003. gada

25. septembris, *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 86. punkts).

27 T?d?j?di dal?bvalst?m M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 1. panta 2. punkt? pieš?irt?s pilnvaras š?s direkt?vas jom? piem?rot valstu vai nol?gumu noteikumus, lai nov?rstu kr?pšanu vai st?vok?a ?aunpr?t?gu izmantošanu, nevar interpret?t plaš?k k? paredz?ts š?s pašas normas tekst? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 86. punkts).

28 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka no min?t?s normas teksta izriet, ka atbilstoši tai dr?kst piem?rot tikai valstu un nol?gumu noteikumus, kas “nepieciešami” šim nol?kam.

29 T?d?j?di rodas jaut?jums, vai t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet? atbilst šai nepieciešam?bas pras?bai.

30 Šaj? kontekst? ir j?atg?dina, ka, lai valsts tiesisko regul?jumu atz?tu par t?du, kura m?r?is ir nov?rst kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, t? konkr?tajam m?r?im ir j?b?t nov?rst darb?bas, ar kur?m tiek izveidoti piln?gi fikt?vi meh?nismi, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti, nol?k? nepamatoti izmantot nodok?u priekšroc?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts, k? ar? 2012. gada 5. j?lijs, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 40. punkts).

31 T?d?j?di visp?r?ja prezumpcija par kr?pšanu nodok?u jom? un ?aunpr?t?gu izmantošanu nevar pamatot nedz nodok?u pas?kumu, kas apdraud direkt?vas m?r?us, nedz nodok?u pas?kumu, kas apdraud L?gum? garant?tas pamatbr?v?bas ?stenošanu (spriedumi, 2000. gada 26. septembris, Komisija/Be??ija, C?478/98, EU:C:2000:497, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2012. gada 5. j?lijs, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 38. punkts).

32 Lai p?rbaud?tu, vai dar?juma m?r?is nav kr?pšana nodok?u jom? vai ?aunpr?t?ga izmantošana, kompetent?s valsts iest?des nevar piem?rot tikai iepriekš noteiktus visp?r?gus krit?rijus, bet t?m ir j?veic katra konkr?t? dar?juma visaptveroša p?rbaude. Nosakot visp?rpiem?rojamu nodok?u pas?kumu, ar ko dažas nodok?u maks?t?ju kategorijas autom?tiski tiek izsl?gtas no nodok?a priekšroc?bas izmantošanas, nodok?u administr?cijai neparedzot pien?kumu sniegt pat pirmš?ietamu pier?d?jumu vai nor?di par kr?pšanu vai ?aunpr?t?bu, tas b?tu pretrun? tam, kas nepieciešams, lai izvair?tos no kr?pšanas nodok?u jom? vai ?aunpr?t?gas izmantošanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C?14/16, EU:C:2017:177, 55. un 56. punkts).

33 Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka valsts tiesisk? regul?juma konkr?tais m?r?is nav izsl?gt no priekšroc?bas izmantošanas m?ksl?gus meh?nismus, kuru m?r?is ir nepamatota š?s priekšroc?bas izmantošana, bet gan visp?r?gi tiek paredz?ta jebk?da situ?cija, kur? m?tesuz??mumu t? juridisk?s adreses valst?, kas nav Francija, tieši vai netieši kontrol? trešo valstu rezidenti, neatkar?gi no iemesla.

34 K? secin?jumu 27. un 28. punkt? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, tikai tas, ka sabiedr?bu, kas ir Savien?bas rezidente, tieši vai netieši kontrol? treš?s valsts rezidenti, pats par sevi nenoz?m?, ka past?v m?ksl?gs meh?nisms, kurš nav saist?ts ar saimniecisko realit?ti un ir izveidots tikai t?d??, lai nepamatoti izmantotu nodok?u priekšroc?bu.

35 Turkl?t ir j?preciz?, ka š?dai sabiedr?bai katr? zi?? ir piem?rojami t?s dal?bvalsts nodok?u ties?bu akti, kuras teritorij? t? ir dibin?ta (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *Lankhorst?Hohorst*, C?324/00, EU:C:2002:749, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

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

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

38 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktoras 1. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tās nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā šīs direktoras 5. panta 1. punkts paredzētās nodokļu priekšrocības izmantošanai, proti, tādās meitasuzņēmuma rezidenta sadalītās peļņas atbrīvošanai no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko tas izmaksā savam meitasuzņēmumam nerezidentam, ja minēto meitasuzņēmumu 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 šīs atbrīvojuma izmantošana.

Par piemērojamo brīvību

39 No Tiesas judikatūras izriet, ka jautājums par dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu var ietilpt kā brīvības veikt uzņēmējdarbību, tātad 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 tās 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 brīvību apriti (spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Šajā gadījumā no iesniedzītienes nolūma izriet, ka pamatlietā aplūkots nodokļu tiesiskais regulējums 2005. un 2006. gadā bija piemērojams sabiedrībām, kurām piederēja vismaz 20 % savu meitasuzņēmumu daļu. Savukārt par šīs tiesiskā regulējuma mērķi minētajā nolūmā informācijas nav.

43 Kā secinājumu 42. punkts minējusi ģenerālvokāte, šāda dalība obligāti nenozīmē, ka sabiedrība, kurai šīs kapitāldaļas pieder, noteicoši ietekmē sabiedrības, kas sadala peļņu, lēmumus (šajā nozīmā 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 aprītes 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 pamatlīstas faktiskajiem apstākļiem no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *Enka* faktu rašanās laikā pilnībā piederēja tās Francijas meitasuzņēmuma, *Euro Stockage*, kapitāla daļas.

46 Tādēļ ir jākonstatē, ka šāds dalības apmērs pirmajai sabiedrībai piešķirtā izšķirošu ietekmi uz otras sabiedrības lēmumiem, ņaujot noteiktās darbības. Līdz ar to pamatlietā šāms kapitāla daļu piemērojamie noteikumi ir jāpārbauda no brīvības veikt uzņēmējdarbību aspekta.

47 Šajā kontekstā ir svarīgi precizēt, ka pretēji Francijas valdības nostājai apstāklis, ka mētesuzņēmumu, 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 tās kapitāla daļu 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 mētesuzņēmums ir Savienībā dibināta sabiedrība. Līdz ar to šī sabiedrība drīkst izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

50 Šo vērētājumu neatspēko 2007. gada 13. marta sprieduma *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) 99. un 100. punkts ietvertie apsvērumi, jo atšķirībā no minētās lietas pamatlietā mētesuzņēmumam 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 sēkt un izvērst darbību kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādējiem 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, tās 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 uzņemtajām dalībvalstī piemēroto režīmu no Tiesas judikatūras izriet, ka, tādēļ ar LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu uzņēmējām turklāt ir tieši atļauts izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie ņsteno savu uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, šā izvērles brīvība uzņemtajām valstī nedrīkst tikt ierobežota ar diskriminājošām 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, trauc? vai padara maz?k pievilc?gu š?s br?v?bas izmantošanu (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C?14/16, EU:C:2017:177, 59. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

55 No Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka tikai tad, ja meitasuz??mums rezidents sadala pe??u m?tesuz??mumam nerezidentam, kuru tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki trešo valstu rezidenti, atbr?vošana no nodok?a ietur?juma ien?kuma g?šanas viet? ir pak?rtota nosac?jumam, ka m?tesuz??mumam ir j?pier?da, ka l?dzdal?bu virknes galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem nav š? atbr?vojuma izmantošana. Savuk?rt, ja š?ds meitasuz??mums sadala pe??u m?tesuz??mumam rezidentam, kuru ar? tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki trešo valstu rezidenti, šis m?tesuz??mums var izmantot šo atbr?vojumu no nodok?a, ta?u min?tais nosac?jums tam netiek izvirz?ts.

56 Š?da atš?ir?ga attieksme var attur?t m?tesuz??mumu nerezidentu darboties Francij? ar šaj? dal?bvalst? dibin?ta meitasuz??muma starpniec?bu un t?d?j?di rada š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

57 Šis š??rslis ir pie?aujams tikai tad, ja tas attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? ja tas ir attaisnots ar k?du Savien?bas ties?b?s atz?tu prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu. Turkl?t p?d?j? min?taj? gad?jum? šim š??rslim j?b?t piem?rotam attiec?g? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 26. un 29. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

58 Attiec?b? uz sabiedr?bas rezidentes un sabiedr?bas nerezidentes, kuras sa?em dividendes no meitasuz??muma rezidenta, situ?ciju sal?dzin?m?bu ir svar?gi preciz?t, ka atbr?vojuma no meitasuz??muma pe??as, kas sadal?ta m?tesuz??mumam, aplikšanas ar nodokli ien?kuma g?šanas viet? m?r?is, k? min?ts š? sprieduma 22. punkt?, ir izvair?ties no nodok?u dubultas uzlikšanas vai nodok?u uzlikšanas virkn? šai pe??ai.

59 Lai ar? Tiesa attiec?b? uz dal?bvalsts pas?kumiem, kuru m?r?is ir nov?rst vai mazin?t nodok?u uzlikšanu virkn? vai nodok?u dubultu uzlikšanu pe??ai, ko sadal?jusi sabiedr?ba rezidente, ir uzskat?jusi, ka akcion?ri rezidenti ne oblig?ti atrodas t?d? paš? situ?cij? k? cit? dal?bvalst? rezid?joši akcion?ri, t? ar? ir preciz?jusi, ka tad, kad dal?bvalsts ?steno savu kompetenci nodok?u jom? ne tikai uz akcion?ru rezidentu, bet ar? uz nerezidentu ien?kumiem no dividend?m, ko tie sa??muši no sabiedr?bas rezidentes, akcion?ru rezidentu situ?cija ir tuva akcion?ru rezidentu situ?cijai (spriedums, 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, C?170/05, EU:C:2006:783, 34. un 35. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

60 Pamatliet?, t? k? Francijas Republika ir izv?l?jusies ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? attiec?b? uz meitasuz??muma rezidenta pe??u, kas izmaks?ta m?tesuz??mumam nerezidentam, ir j?uzskata, ka šis m?tesuz??mums nerezidents ir situ?cij?, kas ir piel?dzin?ma m?tesuz??muma rezidenta situ?cijai.

61 Attiec?b? uz š??rš?a attaisnojumu un sam?r?gumu Francijas Republika nor?da, ka tas ir attaisnots gan ar m?r?i apkarot kr?pšanu nodok?u jom? un nodok?u nemaks?šanu, gan ar? ar m?r?i saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u vienm?r?gu sadal?jumu dal?bvalstu starp?.

62 It ?paši š? dal?bvalsts nor?da, ka pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums paredz nov?rst t? saukto "treaty shopping" praksi, kas izpaužas k? t?du meh?nismu izveidošana, ar kuriem trešaj? valst? dibin?tas sabiedr?bas var izvair?ties no t?, ka tiek piem?rota Francij? vai Francijas Republikas un treš?s valsts konvencij? paredz?t? valst? izmaks?taj?m dividend?m piem?rojam? nodok?a ien?kuma g?šanas viet? likme, lai piem?rotu maz?ku nodok?a likmi, kas paredz?ta citas dal?bvalsts un š?s treš?s valsts konvencij?, izmantojot M?tesuz??mumu un

meitasuz??mumu direkt?v? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kuma g?šanas viet? dal?bvalst?s.

63 Šaj? zi?? ir j?nor?da, pirmk?rt, ka m?r?is apkarot kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un m?r?is saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u vienm?r?gu sadal?jumu dal?bvalstu starp? ir savstarp?ji saist?ti (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra) un, otrk?rt, ka tie var attaisnot š??rsli L?gum? garant?to aprites br?v?bu izmantošanai (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C?14/16, EU:C:2017:177, 65. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

64 Tom?r ir j?konstat?, ka m?r?im apkarot kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, uz ko atsaucas atbilstoši M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 1. panta 2. punktam vai ko izvirza k? attaisnojumu prim?ro ties?bu izmantošanas ierobežojumam, ir vien?ds tv?rums. T?d?j?di š? sprieduma 30.–36. punkt? min?tie apsv?rumi ir attiecin?mi ar? uz šo br?v?bu.

65 L?dz ar to m?r?is apkarot kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, uz ko pamatliet? nor?da Francijas Republika, nevar attaisnot š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

66 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka, pirmk?rt, M?tesuz??mumu un meitasuz??mumu direkt?vas 1. panta 2. punkts un, otrk?rt, LESD 49. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet?, kur? š?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas izmantošanai, proti, t?das meitasuz??muma rezidenta sadal?t?s pe??as atbr?vošanai no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, ko tas izmaks? savam m?tesuz??mumam nerezidentam, ja min?to m?tesuz??mumu tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki trešo valstu rezidenti, ir izvirz?ts nosac?jums, ka tam ir j?pier?da, ka l?dzdal?bu virknes galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem nav š? atbr?vojuma izmantošana.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

Pirmk?rt, Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/435/EK par kop?jo sist?mu nodok?u uzlikšanai, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kuri atrodas daž?d?s dal?bvalst?s, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direkt?vu 2003/123/EK, 1. panta 2. punkts un, otrk?rt, LESD 49. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet?, kur? š?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas izmantošanai, proti, t?das meitasuz??muma rezidenta sadal?t?s pe??as atbr?vošanai no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, ko tas izmaks? savam m?tesuz??mumam nerezidentam, ja min?to m?tesuz??mumu tieši vai netieši kontrol? viens vai vair?ki trešo valstu rezidenti, ir izvirz?ts nosac?jums, ka tam ir j?pier?da, ka l?dzdal?bu virknes galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem nav š? atbr?vojuma izmantošana.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.