



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 17. novembrī¹

Lieta C-68/15

X

(Grondwettelijk Hof (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Direktīvas 2011/96/ES 4. panta 3. punkts un 5. pants — Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva — Nodokļu piemērošana uzņēmējdarbībām sakarā ar peļņas sadali — Nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, jēdziens — “Fairness Tax

I – Ievads

1. Izskatāmajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesa tiek lūgta noskaidrot nodokļa, kas tiek ieturēts Beļģijas Karalistē un uzņēmumiem konkrētos apstākļos ir jāmaksā sakarā ar peļņas sadali, saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību un Direktīvu 2011/96/ES² (turpmāk tekstā – “Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva”).

2. Beļģijas nodokļu tiesību akti ļauj uzņēmumiem neierobežoti pārnest zaudējumus uz nākamajiem taksācijas periodiem, kā arī atskaitīt tā saukto riska kapitālu³. Kā izriet no Beļģijas valdības sniegtās informācijas, šie pasākumi tomēr ir radījuši situāciju, ka atsevišķi uzņēmumi vairs nemaksā gandrīz nekādus nodokļus, bet tomēr sadala peļņu. Tā kā tas neesot taisnīgi attiecībā pret citiem nodokļu maksātājiem, atsevišķi piemērotajam nodoklim, ko sauc par “fairness tax”, ir jāierobežo novirzes, kuras ir izraisījusi šāda iespēja atskaitīt nodokli⁴.

3. Nodoklis galvenokārt tiek piemērots tad, ja uzņēmējdarbības sadala peļņu, tomēr tajā pašā taksācijas periodā faktiski samazina savu peļņas nodokļa slogu, izmantojot iepriekš minētos atskaitījumus. Vienkāršāk izsakoties, nodokļu bāze tiek piesaistīta summai, par kādu uzņēmējdarbības sadalītā peļņa pārsniedz tās ar nodokli apliekamo peļņu. Pirms nodokļa likmes piemērošanas attiecīgo summu sareizina ar tā saukto proporcionalitātes faktoru, kas uzrāda, kādā apjomā peļņa ir samazināta, izmantojot zaudējumu vai attiecīgo riska kapitāla atskaitījumus.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīva par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 345, 8. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2015. gada 27. janvāra Direktīvu 2015/121/ES (OV L 21, 1. lpp.).

3 — Atskaitījums ļauj no uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķina bāzes fiktīvi atskaitīt procentus, ko uzskata par atlīdzību par uzņēmuma pašu kapitāla izmantošanu. Tiesa jautājumu par šādu atskaitīšanu jau ir skatījusi spriedumā lietā *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — Skat. Beļģijas Pārstāvju palātas Sociālo lietu komitejas vārdā 2013. gada 15. jūlija ziņojumā atspoguļotos atbildīgā ministra apsvērumus (*Parl. St., Kamer*, 2012–2013, DOC 53-2891/007, 38. lpp.).

4. “Fairness tax” saderība ar brīvību veikt uzņēmējdarbību tiek apšaubīta, jo tas attiecas arī uz uzņēmējsabiedrībām nerezidentēm, ja tās Beļģijā nav izveidojušas meitasuzņēmumu, bet darbojas, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu. Turklāt tādēļ, ka nodoklim ir pazīmes, kas raksturīgas gan uzņēmumu ienākuma nodoklim, gan ienākumu gūšanas vietā ieturētam nodoklim par dividendēm, strīdīgs vēl ir jautājums, vai tas nav pretrunā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai⁵.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

5. Izskatāmajā tiesvedībā atbilstošās Savienības tiesību normas ir LESD 49.–55. pantā noteiktā brīvība veikt uzņēmējdarbību un Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva.

6. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva atbilstoši tās 1. panta 1. punktam ir jāpiemēro:

- a) sadalītai peļņai, ko minētās dalībvalsts uzņēmējsabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs;
- b) sadalītai peļņai, ko minētās dalībvalsts uzņēmējsabiedrības sadala citu dalībvalstu uzņēmējsabiedrībām, kuru meitasuzņēmumi tās ir;

[..]”

7. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantā ir noteikts:

“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, ja šāda peļņa nav atskaitāmi izdevumi meitasuzņēmumā, un uzliek nodokļus šādai peļņai, ja šāda peļņa ir atskaitāmi izdevumi meitasuzņēmumā; 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 peļņas, 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.

[..]”

5 — Turklāt Tiesā notiek tiesvedība par Francijā piemērotu nodokli, kuram ir strukturāla līdzība ar Beļģijas “fairness tax”; skat. lietu *Association française des entreprises privées* u.c. (C-365/16).

8. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantā ir paredzēts:

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

B – Valsts tiesības

9. “Fairness tax” balstās uz 2013. gada 30. jūlija likumu⁶, ar kura 43.–50. pantu tika izdarīti grozījumi *Wetboek van de inkomstenbelastingen* 1992 (1992. gada ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – “WIB 1992”). Pamatojoties uz *WIB* 1992 219.ter pantu, kas ir iekļauts ar šā likuma 1. pantu, no 2014. taksācijas gada Beļģijas uzņēmējsabiedrībām piemēro atsevišķu nodokli uzņēmumu ienākuma nodokļa ietvaros⁷.

10. Saskaņā ar *WIB* 1992 219.ter panta 2. punktu šā nodokļa bāzes noteikšanas sākumpunkts ir pozitīvā starpība starp bruto dividendēm, kas ir izmaksātas par taksācijas periodu, un galīgo ar nodokli apliekamo peļņu, par ko ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Saskaņā ar *WIB* 1992 219.ter panta 3. punktu šo summu samazina par izmaksāto dividenžu daļu, kas iegūtas no agrāk un, vēlākais, 2014. taksācijas gadā ar nodokli apliktām rezervēm.

11. Tādējādi iegūto saldo atbilstoši *WIB* 1992 219.ter panta 4. punktam beigās reizina ar koeficientu (tā saukto proporcionalitātes koeficientu), kas ir daļskaitlis un kas parāda attiecību starp:

- no vienas puses, skaitītājā: zaudējumu atskaitījumu un riska kapitāla atskaitījumu, kas faktiski piemēroti attiecībā uz taksācijas periodu,
- no otras puses, saucējā: taksācijas periodā ar nodokli apliekamo peļņu, izņemot atbrīvojumus attiecībā uz vērtības samazināšanos, uzkrājumiem un kapitāla pieaugumu.

12. *WIB* 1992 219.ter panta 5. punktā ir noteikts, ka nodokļa bāzi nekādi nevar ierobežot vai samazināt.

13. Saskaņā ar *WIB* 1992 219.ter panta 6. punktu, to lasot kopā ar *WIB* 1992 463.bis panta 1. punkta 1. apakšpunktu, nodokļa likme ir 5,15 %.

14. Pamatojoties uz *WIB* 1992 233. panta 3. punktu arī ārvalstu uzņēmējsabiedrībām, kurām Beļģijā ir pastāvīgs uzņēmums, piemēro “fairness tax”, ja tiek veikta peļņas sadale. Nodokļa bāzes noskaidrošanai ņem vērā tikai to no uzņēmējsabiedrības izmaksāto bruto dividenžu daļu, kas atbilst Beļģijas pastāvīgā uzņēmuma ieguldījumam uzņēmējsabiedrības kopējā peļņā.

III – Pamatlieta un tiesvedība Tiesā

15. Pamatlietas priekšmets ir prasība, kuru Beļģijas Konstitucionālajā tiesā ir cēlusi *X NV* un kurā lūgts atcelt to 2013. gada 30. jūlija likuma pantu, ar ko tika ieviests “fairness tax”.

6 — 2013. gada 30. jūlija Likums, ar ko pieņem dažādas normas (*Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen*), publicēts 2013. gada 1. augustā *Belgisch Staatsblad*.

7 — Saskaņā ar *WIB* 1992 1. panta 1. punkta 2. apakšpunktu par uzņēmumu ienākuma nodokli sauc Beļģijas uzņēmējsabiedrību rezidentu nodokli par to kopējiem ienākumiem.

16. Ņemot vērā, ka Konstitucionālajai tiesai ir šaubas par “fairness tax” saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību un Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, tā atbilstoši LESD 267. pantam 2015. gada 28. janvārī iesniedza Tiesā šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram:
- a) citā dalībvalstī reģistrētām uzņēmējsabiedrībām, kurām ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, ir jāmaksā nodoklis, ja tās nolemj izmaksāt dividendes, kuras nav iekļautas uzņēmējsabiedrības galīgajā, ar nodokli apliekamajā peļņā, neraugoties uz to, vai peļņa nākusi no Beļģijas pastāvīgā uzņēmuma uz galveno uzņēmējdarbības subjektu, kamēr uzņēmējsabiedrības, kuras ir reģistrētas citā dalībvalstī un kurām ir Beļģijas meitasuzņēmums, netiek apliktas ar šādu nodokli, ja tās nolemj izmaksāt dividendes, kas nav iekļautas uzņēmējsabiedrības galīgajā, ar nodokli apliekamajā peļņā, neraugoties uz to, vai meitasuzņēmums ir vai nav izmaksājis dividendes?
 - b) citā dalībvalstī reģistrētas uzņēmējsabiedrības 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, kamēr Beļģijas uzņēmējsabiedrības 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 izcelsmes vietā, ja valsts tiesiskā regulējuma norma prasa aplikat 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, atskaitot riska kapitālu un/vai pārceltos nodokļa zaudējumus, kamēr 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 aplik dividenžu izmaksu, ja šā tiesiskā regulējuma rezultātā tad, ja uzņēmējsabiedrība 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 uzņēmējsabiedrība izmaksā dividendi tajā gadā, kad tā to saņēma?”

17. Tiesvedībā Tiesā savus rakstveida apsvērumus iesniedza un 2016. gada 22. jūnija tiesas sēdē piedalījās prasītāja pamatlietā, Beļģijas Karaliste, Francijas Republika un Eiropas Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

18. Iesniedzējtiesas pirmais jautājums attiecas uz “fairness tax” saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību no diviem dažādiem aspektiem. Jautājuma pirmā daļa skar atšķirīgās sekas nodokļu ziņā, ar kādām uzņēmējsabiedrība nerezidente saskaras atkarībā no tā, kādu juridisko formu tā izvēlas savai darbībai Beļģijā, savukārt otrā daļa skar atšķirīgu attieksmi pret uzņēmējsabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm, ja tās Beļģijā gūto peļņu novirza rezervēs.

1) Apgalvotā atšķirīgā attieksme juridiskās formas izvēles dēļ

19. Pirmā prejudiciālā jautājuma pirmās daļas galvenais uzdevums ir noskaidrot, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram uzņēmējsabiedrības nerezidentes, kurām ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, tiek apliktas ar nodokli, ja tās sadala peļņu, bet netiek apliktas ar nodokli, ja tās savu uzņēmējdarbību Beļģijā īsteno ar meitasuzņēmuma starpniecību.

20. Prasītāja pamatlietā uzskata, ka “fairness tax” piemērošanas noteikumi neļauj uzņēmējsabiedrībām nerezidentēm brīvi izvēlēties juridisko formu savai uzņēmējdarbībai Beļģijā. Ja uzņēmējsabiedrība nerezidente Beļģijā darbojas ar sava meitasuzņēmuma starpniecību, tā tikai netieši un tiktāl saskaras ar nodokli, ciktāl meitasuzņēmums tai sadala savu peļņu. Turpretim, ja tā savu uzņēmējdarbību Beļģijā īsteno, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu, tai “fairness tax” ir jāmaksā, ja tā pati veic peļņas sadali. Tādējādi attieksme pret uzņēmējsabiedrību nerezidenti ar pastāvīgu uzņēmumu Beļģijā ir nelabvēlīgāka nekā tad, ja tai Beļģijā būtu meitasuzņēmums.

21. Tādēļ ir jāizvērtē, vai tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ja, dalībvalstij piemērojot nodokli, tā rezultātā tiek īstenota atšķirīga attieksme pret uzņēmējsabiedrībām nerezidentēm atkarībā no tā, vai tās savu uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī īsteno, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu vai meitasuzņēmumu.

22. Brīvība veikt uzņēmējdarbību uzņēmējsabiedrībām ir piešķirta atbilstoši LESD 49. un 54. pantam. Tajos ir noteikts, ka uzņēmējsabiedrībām, kuras atrodas kādā Eiropas Savienības dalībvalstī, ir tiesības veikt darbību citā dalībvalstī ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību⁸. Nodokļu tiesību normu ziņā filiāle atbilst pastāvīgam uzņēmumam⁹.

23. 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 uzņēmējdarbībā nedrīkst tikt ierobežota ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām¹⁰. Brīvība izvēlēties piemērotu juridisko formu, lai veiktu uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, īpaši ir vērsta uz to, lai ļautu uzņēmējsabiedrībām ar atrašanās vietu vienā dalībvalstī atvērt filiāli citā dalībvalstī, lai veiktu savu uzņēmējdarbību atbilstoši tādiem pašiem nosacījumiem kā uz meitasuzņēmumiem attiecināmie nosacījumi¹¹. Turklāt uzņēmējdarbība nevar atsaukties uz to, ka ārvalstu uzņēmējsabiedrība var novērst iespējamo nevienlīdzīgo attieksmi, izvēloties uzņēmējdarbību citu dalībvalstī citu uzņēmējdarbības juridisko formu, piemēram, filiāles vietā – meitasuzņēmumu¹².

24. Pretēji prasītājas pamatlietā viedoklim, juridiskās formas izvēles brīvība tomēr nav jāsaprot kā autonomas princips. Tiesa tajā pamatoti saskata vienīgi atspoguļojumu pienākumam nodrošināt tīkpat vienlīdzīgu attieksmi kā pret attiecīgās dalībvalsts pilsoņiem, nepiešķirot tai plašāku aizsardzības līmeni¹³. Proti, ja pamatbrīvību mērķis ir veidot iekšējo tirgu, novēršot šķēršļus tieši pārrobežu tirdzniecības jomā, nevar tikt paredzēts no tā izolēts pienākums izstrādāt juridisko formu ziņā neitrālas nodokļu tiesību normas.

8 — Skat. tostarp spriedumus Komisija/Francija (270/83, EU:C:1986:37, 18. punkts), *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 35. punkts), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 17. punkts) un *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 12. punkts).

9 — Skat. Eiropas Komisijas 2011. gada 3. oktobra Priekšlikuma Padomes Direktīvai par kopējo konsolidēto uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB) (COM(2011) 121, galīgā redakcija) 5. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

10 — Skat. tostarp spriedumus Komisija/Francija (270/83, EU:C:1986:37, 22. punkts), *CLT-UFA* (C-253/03, EU:C:2006:129, 14. punkts), *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 40. punkts) un *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 13. punkts), kā arī rīkojumu *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 77. punkts).

11 — Spriedumi *CLT-UFA* (C-253/03, EU:C:2006:129, 15. punkts) un *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 14. punkts).

12 — Skat. spriedumu *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 40. punkts).

13 — Skat. spriedumus Komisija/Francija (270/83, EU:C:1986:37, 15. punkts) un *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 44. punkts), kuros Tiesa šajā sakarā atzina vienotu brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu. Skat. arī spriedumu *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 13.–15. punkts). Lai gan Tiesa spriedumā *CLT-UFA* (C-253/03, EU:C:2006:129) savā vērtējumā pievērsās tikai juridiskās formas brīvas izvēles ierobežojumam, tas nemaina faktu, ka arī šīs lietas pamatā bija nelabvēlīga attieksme pret pārrobežu situāciju salīdzinājumā ar valsts iekšēju situāciju.

25. Tādējādi rezultātā pret uzņēmējsabiedrību nerezidenti īstenotā atšķirīgā attieksme nodokļu ziņā atkarībā no tā, vai tā uzņēmējā dalībvalstī darbojas ar pastāvīga uzņēmuma vai meitasuzņēmuma starpniecību, pati par sevi nevar pamatot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Gluži pretēji, pieņēmums par ierobežojuma esamību vienmēr prasa, lai attieksme pret pārrobežu situāciju būtu nelabvēlīgāka nekā pret salīdzināmu, tīri valsts iekšēju situāciju.

26. Tādēļ, lai izskatāmajā lietā konstatētu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, attieksmei pret uzņēmējsabiedrību nerezidenti, kura savu uzņēmējdarbību Beļģijā īsteno, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu, ir jābūt nelabvēlīgākai, ieturot Beļģijas “fairness tax”, nekā pret uzņēmējsabiedrību rezidenti, kura savukārt var būt uzņēmējsabiedrības nerezidentes meitasuzņēmums.

27. Tomēr nekas neliecina par šādu nelabvēlīgāku attieksmi.

28. Ieturot “fairness tax”, gan uzņēmējsabiedrībām rezidentēm, gan uzņēmējsabiedrībām nerezidentēm tiek piemērota viena un tā pati nodokļa likme. Arī nodokļa iekasējamības gadījums abās situācijās ir viens un tas pats. Tā pamatā ir peļņas sadale, ja tajā pašā taksācijas periodā ir veikti atskaitījumi par pārceltiem zaudējumiem vai attiecīgi riska kapitālu. Ja vēl turklāt, lai noskaidrotu nodokļu bāzi, uzņēmējsabiedrību nerezidentu gadījumā dividendes tiek ņemtas vērā proporcionāli Beļģijas pastāvīgā uzņēmuma peļņai mātesuzņēmuma kopējā peļņā, šī pieeja atspoguļo uzņēmējsabiedrību nerezidenšu pienākumu maksāt nodokli Beļģijā daļējā apmērā.

29. Attiecīgā uzņēmējsabiedrības nerezidentes izmaksāto dividendžu daļa, kuru izmanto, lai aprēķinātu “fairness tax”, gan ne vienmēr precīzi atspoguļo peļņu, kādu tieši šīs uzņēmējsabiedrības pastāvīgais uzņēmums Beļģijā ir guvis atbilstoši Beļģijas nodokļu režīmam. Tas gan vienādā mērā skar arī uzņēmējsabiedrības rezidentes dividendes, kurai savukārt ir pastāvīgi uzņēmumi ārvalstīs. Arī šādu pastāvīgu uzņēmumu peļņa parasti faktiski netiek aplikta ar peļņas nodokli Beļģijā, tomēr tā ir ietverta dividendēs, kuras tiek ņemtas vērā, aprēķinot “fairness tax” uzņēmējsabiedrībām rezidentēm. No šāda viedokļa šķiet, ka nodokļa aprēķināšanas noteikumiem drīzāk ir tendence pat atbalstīt uzņēmējsabiedrības nerezidentes, un tas izslēdz brīvībai veikt uzņēmējdarbību būtisku, nelabvēlīgu attieksmi.

30. Tādējādi uz pirmā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram uzņēmējsabiedrības nerezidentes, kurām ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, tiek apliktas ar tādu nodokli kā Beļģijas “fairness tax”, ja tās sadala gūto peļņu, bet netiek apliktas ar nodokli, ja tās savu uzņēmējdarbību Beļģijā īsteno ar meitasuzņēmuma starpniecību.

2) Apgalvotā atšķirīgā attieksme, veidojot rezerves

31. Ar pirmā jautājuma otro daļu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību liedz ieturēt “fairness tax”, ja uzņēmējsabiedrības nerezidentes, kurām ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, tiek apliktas ar šo nodokli sakarā ar peļņas sadali, lai gan pastāvīgā uzņēmuma gūtā peļņa tiek novirzīta rezervēs, kamēr uzņēmējsabiedrībām rezidentēm šis nodoklis netiek piemērots, ja tās gūto peļņu pilnībā novirza rezervēs.

32. Aprakstītajā situācijā attieksme pret uzņēmējsabiedrību nerezidenti salīdzinājumā ar uzņēmējsabiedrību rezidenti ir nelabvēlīgāka tiktāl, ciktāl tikai pirmā minētā tiek aplikta ar “fairness tax”. Tomēr ir acīmredzami, ka no nodokļa ieturēšanas viedokļa abas situācijas nav objektīvi salīdzināmas.

33. Proti, uzņēmējsabiedrība rezidente prejudiciālajā jautājumā atspoguļotajā situācijā gūto peļņu pilnībā novirza rezervēs, savukārt uzņēmējsabiedrība nerezidente peļņu sadala. Tomēr ir acīmredzami, ka tāds nodoklis kā “fairness tax”, kas tiek ieturēts tikai tad, ja peļņa tiek sadalīta, *a priori* nelabvēlīgi ietekmē tikai tās uzņēmējsabiedrības, kuras arī sadala gūto peļņu. Šādos apstākļos brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir jānoraida.

34. Tādēļ uz pirmā prejudiciālā jautājuma otro daļu ir jāatbild, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību neliedz ieturēt tādu nodokli kā Beļģijas “fairness tax”, ja tas sakarā ar gūtās peļņas sadali tiek piemērots uzņēmējsabiedrībai nerezidentei, kurai kādā dalībvalstī ir pastāvīgs uzņēmums, lai gan pastāvīgā uzņēmuma gūtā peļņa tiek novirzīta rezervēs, savukārt uzņēmējsabiedrībai rezidentei šis nodoklis netiek piemērots, ja tā gūto peļņu pilnībā novirza rezervēs.

B –Par otro prejudiciālo jautājumu

35. Iesniedzējtiesas otrā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai “fairness tax” ieturēšana ir kvalificējama kā nodoklis, kas ieturams izcelsmes vietā, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē.

36. Ja uz šo jautājumu būtu jāatbild apstiprinoši, nodoklis būtu pretrunā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantam, jo atbilstoši šim noteikumam peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā.

37. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā nav definēts nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, jēdziens 5. panta izpratnē. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā šo tiesību normu katrā ziņā interpretē tādējādi, ka nodokļa ieturējums par sadalīto peļņu ienākumu gūšanas vietā direktīvas 5. panta izpratnē ir ikviens nodoklis par ienākumiem, kas ir gūti valstī, kurā dividendes tiek izmaksātas, un kas ir ieturams par dividenžu vai jebkuru citu ienākumu no vērtspapīriem izmaksāšanu, ja šī nodokļa bāze ir ienākumi no minētajiem vērtspapīriem un ja nodokļa maksātājs ir šo pašu vērtspapīru turētājs¹⁴.

38. Tādējādi, lai varētu uzskatīt, ka runa ir par nodokli, kas ieturams izcelsmes vietā, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē, ir jābūt izpildītiem trīs nosacījumiem: nodokļa piemērošanu izraisa peļņas sadale, nodokļa bāze tiek noteikta, pamatojoties uz izmaksāto dividenžu apjomu, un nodokļa maksātājs ir dividenžu saņēmējs.

39. Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka “fairness tax” atbilst pirmajiem diviem no minētajiem nosacījumiem. Pirmkārt, nodokļa pamatā ir gūtās peļņas sadale; ja peļņa netiek sadalīta, nodoklis netiek ieturēts. Otrkārt, izmaksāto dividenžu apjoms tiek izmantots, lai noteiktu nodokļa bāzi. Turklāt nav svarīgi, ka “fairness tax” nodokļa bāze tālāk vēl tiek pārveidota. Proti, saskaņā ar judikatūru ir pietiekami, ka peļņas sadale ir ietverta nodokļa bāzē¹⁵.

40. Turpretim trešais nosacījums nav izpildīts, jo nodokļa maksātājs, kuram ir jāmaksā “fairness tax”, ir uzņēmējsabiedrība, kura sadala peļņu, nevis dividenžu saņēmējs.

14 — Skat. spriedumus *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, 23. punkts), *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 47. punkts), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 108. punkts), *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. punkts) un *P. Ferrero un General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 26. punkts).

15 — Skat. spriedumu *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 52. punkts).

41. Tiesa savā spriedumā *Athinaiki Zythopoiia*¹⁶ gan reiz nodokļa piemērošanu meitasuzņēmumam ir uzskatījusi par nodokli, kas ieturams izcelsmes vietā, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē un šajā ziņā ir balstījusies uz ekonomisko pieeju, kurā tiek ņemta vērā nodokļa piemērošanas meitasuzņēmumam ietekme uz mātesuzņēmumu¹⁷. Tomēr pārējā judikatūrā, kas pieņemta attiecībā uz šo noteikumu, tā vienmēr ir norādījusi uz to, ka nodoklis ir jāmaksā uzņēmējsabiedrībai, kura izmaksā dividendes¹⁸. Šajā ziņā Tiesa pamatoti spriedumā *Burda*¹⁹ ir skaidri norādījusi, ka nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, 5. panta izpratnē esamība joprojām ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs ir tādu vērtspapīru turētājs, kas apstiprina līdzdalību uzņēmējsabiedrībā, kura sadala peļņu²⁰.

42. Proti, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva neattiecas uz pirmreizēju nodokļu ieturēšanu no ienākumiem, kurus guvis meitasuzņēmums²¹. Tādējādi 5. pantā ietvertais aizliegums iekasēt nodokli, kas ieturams izcelsmes vietā, par dividendēm, kas izmaksātas mātesuzņēmumam, neattiecas uz nodokļa ieturēšanu par ienākumiem, kurus meitasuzņēmums ir guvis savas uzņēmējdarbības rezultātā, pat ja šis nodoklis jāmaksā tikai sakarā ar gūtās peļņas sadali²². To apstiprina direktīvas 7. panta 1. punkts, kurā ir noteikts, ka nodoklis, kas ieturams izcelsmes vietā, neattiecas uz meitasuzņēmuma uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumiem. Tas pats būtu jāattiecinā arī uz tādu nodokli kā “fairness tax”, pamatojoties uz kuru noteiktu nosacījumu gadījumā uzņēmējsabiedrības ienākumiem rezultātā tiek piemērota papildaplūkšana.

43. Tādējādi nevar tikt pieņemts arī prasītājas pamatlietā izvirzītais iebildums, ka nodokļa maksātājs attiecībā uz “fairness tax” tikai formāli esot izmaksājošā uzņēmējsabiedrība, bet patiesībā esot kapitāla daļu turētājs, jo maksājamā nodokļa dēļ samazinoties izmaksājamās dividendes. Drīzāk ikviens kādas uzņēmējsabiedrības ienākumu aplūkšana ar nodokli neizbēgami nozīmē, ka kapitāla daļu turētājiem kā gūtā peļņa var tikt izmaksāta tikai atbilstoši mazāka summa.

44. Līdz ar to uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka tāda nodokļa kā Beļģijas “fairness tax” ieturēšana nav uzskatāma par nodokli, kas ieturams izcelsmes vietā, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta izpratnē.

C –Par trešo prejudiciālo jautājumu

45. Visbeidzot, uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punkts nepieļauj ieturēt “fairness tax”, ja tā rezultātā uzņēmējsabiedrībai, kad tā izmaksā saņemtu dividendi kādā vēlākā gadā, nevis tajā gadā, kurā tā pati to saņēmusi, ir jāmaksā nodoklis par dividendi, kas pārsniedz šajā noteikumā atļauto apjomu.

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — Skat. spriedumu *Athinaiki Zythopoiia* (C-294/99, EU:C:2001:505, 29. punkts), kā arī ģenerālvokāta Z. Albēra [S. Alber] secinājumu, kas sniegti šajā lietā (EU:C:2001:263), 32. punktu.

18 — Skat. spriedumus *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, 23. punkts), *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 47. punkts), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 108. punkts), *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. punkts) un *P. Ferrero* un *General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 26. punkts).

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — Skat. spriedumu *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 61. un 62. punkts).

21 — Skat. spriedumus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 60. punkts) un *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 27. punkts).

22 — Skat. ģenerālvokāta P. Mengoci [P. Mengozzi] secinājumus lietā *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:60, 55. punkts).

46. Prejudiciālais jautājums attiecas uz situāciju, kurā Beļģijā reģistrēta uzņēmēj sabiedrība kā uzņēmumu ķēdes vidējais posms pati ir saņēmusi dividendes un pēc tam tās savukārt izmaksā (tālāk). Turklāt jautājums balstās uz pieņēmumu, ka šādām dividendēm, ja tās tiek (tālāk) izmaksātas kādā vēlākā gadā, nevis tajā gadā, kad tās tikušas saņemtas, “fairness tax” ieturēšanas noteikumu dēļ rezultātā tiek piemērots lielāks nodokļu slogs, nekā tas ir pieļauts Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punktā.

47. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punktā dalībvalstīm ir ļauts paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokļus, nevar tikt atskaitīti maksājumi, 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.

48. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju, lai transponētu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punktu, Beļģijas likumdevējs ir pieņēmis tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts, ka, izpildot likumā paredzētos nosacījumus, mātesuzņēmuma limenī saņemtas dividendes par 95 % var tikt atskaitītas no uzņēmēj sabiedrības peļņas. Visbeidzot, atlikušie 5 % tiek aplikti ar nodokli, kas tiek piemērots uzņēmēj sabiedrības ieņēmumiem.

49. Lietas dalībniekiem ir domstarpības jautājumā par to, kādos apstākļos faktiski var pieaugt nodokļu slogs par saņemtajām dividendēm to tālākas izmaksāšanas gadījumā. Katrā ziņā pat no Beļģijas valdības sniegtajiem apsvērumiem izriet, ka šāds izmaksu pieaugums ir iespējams. Kā cēlonis ir jāmin tas, ka, nosakot “fairness tax” nodokļa bāzi, par pamatu tiek ņemtas bruto dividendes, kas izmaksātas par attiecīgu taksācijas periodu. Netiek nošķirts pēc tā, vai ir ņemtas vērā arī dividendes, kuras izmaksājošā uzņēmēj sabiedrība pati ir saņēmusi.

50. Taču Beļģijas valdība uzskata, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punkta prasības tomēr tiek izpildītas. Proti, ciktāl direktīvas 4. panta 1. punktā esot paredzēts, ka saņemtās dividendes atbrīvo no nodokļa vai atskaita, no šā noteikuma formulējuma esot jāsecina, ka šis pienākums attiecas tikai uz šādu dividenžu saņemšanu. Tomēr tas vairs neesot piemērojams pēc tam sekojošas tālākas izmaksāšanas gadījumā. Tas pats attiecas uz direktīvas 4. panta 3. punktu.

51. Šiem argumentiem nevar piekrist. Šāda interpretācija būtu pretrunā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas struktūrai un mērķim un ietekmētu tās lietderīgo iedarbību.

52. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā ar tās 4. un 5. pantu ir pieņemts principiāls lēmums par kompetenču sadali attiecībā uz nodokļu piemērošanu meitasuzņēmuma peļņai. Principā meitasuzņēmuma dalībvalstij ir piešķirtas tiesības aplikēt ar nodokli tās gūto peļņu. Mērķis ir nodrošināt, lai sadalītā peļņa, kas ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā, būtu fiskālā ziņā neitrāla²³. Tas pats attiecas uz uzņēmumu dalības ķēdēm, jo dubulta vai daudzkārtīga aplikšana ar nodokli ir jānovērš arī gadījumā, ja dividendes mātesuzņēmumam tiek izmaksātas caur meitasuzņēmumu ķēdi²⁴.

53. Tādējādi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai neatbilst tas, ja uzņēmēj sabiedrības peļņai tādas uzņēmēj sabiedrības limenī, kas uzņēmumu ķēdē atrodas augstākā posmā, tiek piemērots lielāks nodokļu slogs, nekā tas pieļauts direktīvas 4. pantā. Turklāt nevar būt nozīmes tam, vai šis slogs rodas sakarā ar dividenžu saņemšanu vai arī to tālāku izmaksāšanu. Jebkāda cita interpretācija

23 — Skat. spriedumus *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (C-27/07, EU:C:2008:195, 24. punkts) un *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82, 29. punkts), kā arī Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas preambulas 8. apsvērumu.

24 — Skat. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas preambulas 11. apsvērumu.

nozīmētu, ka dalībvalsts varētu izvairīties no pienākumiem, kas izriet no direktīvas, vienkārši grozot nodokļu ieturēšanas mehānismu. Neatkarīgi no iepriekš minētā, attiecībā uz konkrēto izmaksāšanu tomēr vienmēr ir jābūt izpildītiem pārējiem direktīvas piemērojamības nosacījumiem, kas ietverti tās 1.–3. pantā.

54. Beļģijas un Francijas valdību minētais spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁵ nav tam pretrunā. Šī lieta attiecās uz uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa samaksas sistēmas īpašu gadījumu, kad mātesuzņēmumam nodoklis jāmaksā, ja tas izmaksā saviem akcionāriem no meitasuzņēmuma nerezidenta saņemtās dividendes. Šajā sakarā Tiesa atzina, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punktā dalībvalstij nav paredzēts pienākums garantēt, ka jebkurā gadījumā avansā maksājamā summa ir jānosaka, izmantojot meitasuzņēmuma samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli savā rezidences valstī²⁶. Tomēr no tā nevar izdarīt secinājumu, ka direktīva nav piemērojama saņemto dividenžu tālākas izmaksāšanas gadījumā.

55. Tādējādi uz trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 3. punkts nepieļauj tāda nodokļa iekasēšanu, kā rezultātā uzņēmēj sabiedrībai, sadalot peļņu, attiecībā uz dividendēm, kuras attiecīgā uzņēmēj sabiedrība ir saņēmusi direktīvas piemērošanas jomā un tagad izmaksā tālāk, tiek uzlikts nodokļu slogs, kas pārsniedz apjomu, kurš ir pieļaujams atbilstoši 4. panta 3. punktam.

V – Secinājumi

56. Tādēļ rezultātā uz *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ierosinu atbildēt šādi:

- 1) LESD 49. pants, to lasot kopā ar 54. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram:
 - a) uzņēmēj sabiedrība nerezidente, kurai ir peļņu gūstošs pastāvīgs uzņēmums attiecīgajā dalībvalstī, noteiktu nosacījumu gadījumā tiek aplikta ar nodokli, ja tā sadala gūto peļņu, savukārt uzņēmēj sabiedrībai nerezidentei, kurai ir meitasuzņēmums attiecīgajā dalībvalstī, šāds nodoklis netiek piemērots;
 - b) uzņēmēj sabiedrība nerezidente, kurai ir peļņu gūstošs pastāvīgs uzņēmums attiecīgajā dalībvalstī, noteiktu nosacījumu gadījumā tiek aplikta ar nodokli, tai gūto peļņu pilnībā novirzot rezervēs, ja tā izmaksā dividendes, savukārt uzņēmēj sabiedrībai rezidentei, ja tā gūto peļņu pilnībā novirza rezervēs, šāds nodoklis netiek piemērots;
- 2) atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam uzņēmēj sabiedrībai sakarā ar peļņas sadali piemērots papildu peļņas nodoklis nav nodoklis, kas ieturams izcelsmes vietā, Direktīvas 2011/96/ES 5. panta izpratnē;
- 3) Direktīvas 2011/96/ES 4. panta 3. punkts nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kā rezultātā uzņēmēj sabiedrībai, sadalot peļņu, attiecībā uz dividendēm, kuras attiecīgā uzņēmēj sabiedrība ir saņēmusi direktīvas piemērošanas jomā un tagad izmaksā tālāk, tiek uzlikts nodokļu slogs, kas pārsniedz apjomu, kurš ir pieļaujams atbilstoši 4. panta 3. punktam.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

26 — Skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 105. punkts).