



Judikatūras krājums

Lieta C-68/15

**X
pret
Ministerraad.**

(*Grondwettelijk Hof* lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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”

Kopsavilkums – Tiesas (pirmā palāta) 2017. gada 17. maija spriedums

1. *Personu brīva pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti – Nodoklis, ar kuru apliek sabiedrību peļņu – Dividenžu izmaksāšana – “Fairness tax” iekasēšana gan no rezidentes sabiedrības, gan no nerezidentes sabiedrības, kad tā izmaksā ar nodokli neapliktas dividendes – Pieļaujamība – Nosacījums – Mazāk labvēlīgas attieksmes pret nerezidenti sabiedrību nekā pret rezidenti sabiedrību neesamība – Valsts tiesas kompetencē esoša pārbaude*

(LESD 49. un 54. pants)

2. *Tiesību aktu tuvināšana – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs – Direktīva 2011/96/ES – Atbrīvojums meitasuzņēmuma dalībvalstī no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par mātesuzņēmumam izmaksātajiem ienākumiem – Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā – Nelabvēlīga akta esamība – “Fairness tax” iekasēšana no sabiedrības, kura ir gan rezidente, gan nerezidente, kad tā izmaksā ar nodokli neapliktas dividendes – Dividendes izmaksājošās sabiedrības, nevis vērtspapīru turētāja aplikšana ar nodokli – Izslēgšana*

(Padomes Direktīvas 2011/96 5. pants)

3. *Tiesību aktu tuvināšana – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs – Direktīva 2011/96 – Nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana – “Fairness tax” iekasēšana gan no rezidentes sabiedrības, gan no nerezidentes sabiedrības, kad tā izmaksā ar nodokli neapliktas dividendes – Tādas peļņas, ko mātesuzņēmums ir saņēmis no sava meitasuzņēmuma, aplikšana ar nodokli minētās peļņas tālākas sadales brīdī – Aplikšana ar nodokli, kas pārsniedz Direktīvā 2011/96 paredzēto 5 % maksimālo robežu, ja tālāka sadale notiek vēlāk nekā saņemšanas gadā – Nepieļaujamība*

(Padomes Direktīvas 2011/96 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 3. punkts)

1. Brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā aplūkoti, 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 aplikamajā peļņā, ar nosacījumu, ka metode ar šo nodokli aplikamās summas noteikšanai faktiski nerada rezultātu, ka attieksme pret šo nerezidenti sabiedrību ir mazāk labvēlīga nekā pret rezidenti sabiedrību – tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Šīs pārbaudes ietvaros iesniedzējtiesai ir jāņem vērā fakts, ka pamatlietā aplūkoti tiesību akti ir vērsti uz to, lai apliktu ar nodokli peļņu, kura ir Beļģijas nodokļu kompetencē un kura ir sadalīta, bet attiecībā uz kuru šī dalībvalsts, tāpēc ka ir izmantotas noteiktas valsts nodokļu jomas tiesiskajā regulējumā paredzētas priekšrocības, šo nodokļu kompetenci nav izmantojusi. Līdz ar to situācijā, kurā nerezidentes sabiedrības aplikamo ienākumu aprēķināšanas metode radītu rezultātu, ka šai sabiedrībai tiek uzlikti nodokļi arī attiecībā uz peļņu, kura nav šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, attieksme pret minēto nerezidenti sabiedrību būtu mazāk labvēlīga nekā pret sabiedrību rezidenti.

(skat. 48. un 61. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

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 aplūkoti, 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 aplikamajā peļņā.

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 aplikamajai summai ir ienākumi no minētajiem vērtspapīriem un, treškārt, nodokļa maksātājs ir šo pašu vērtspapīru turētājs (pēc analogijas 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).

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

(skat. 63., 65. un 68. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

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 aplūkoti, ciktāl šajos tiesību aktos tādā situācijā, kad peļņu, ko mātesuzņēmums saņēmis no sava meitasuzņēmuma, šis mātesuzņēmums izmaksā vēlāk nekā tajā gadā, kurā tā tika gūta, šī peļņa tiek aplikta ar nodokli, kas pārsniedz minētajā tiesību normā paredzēto maksimālo robežu 5 % apmērā.

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

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. Šis 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.

(skat. 79., 80. un 82. punktu un rezolutīvo daļas 3) punktu)