Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 19. janvārī[1]

Lieta C-6/16

***Eqiom SAS*, agrāk *Holcim France SAS*,**
Enka SA
pret
Ministre des finances et des comptes publics

(Conseil d'État (Valsts padome, Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesības – Brīvība veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. pants) – Kapitāla brīva aprite (EKL 56. pants) – Direktīva 90/435/EEK – Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva – Nodoklis par izmaksājamām dividendēm, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā – Nodokļu apiešanas novēršana

I – Ievads

1. Šī tiesvedība būtībā ir par jautājumu, kādos apstākļos dalībvalsts nodokļu apiešanas novēršanas nolūkos drīkst liegt parasti piešķiramo atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, par dividendēm, ko meitasuzņēmums rezidents izmaksā savam mātesuzņēmumam nerezidentam.

2. Tas tiek uzdots saistībā ar Francijas tiesību normu, ar kuru ir jānovērš ļaunprātīga atsaukšanās uz šo atbrīvojumu no nodokļa, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, kurš būtībā ir paredzēts šajā gadījumā laika ziņā piemērojamās Direktīvas 90/435/EEK[2] (turpmāk tekstā – "mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva") 5. pantā. Piemērojot šo tiesību normu, nodokļu iestādes atteicās atbrīvot no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, dividendes, ko Francijā reģistrēts uzņēmums izmaksāja tā Luksemburgas mātesuzņēmumam. Luksemburgā reģistrēto uzņēmumu netieši kontrolēja Šveicē reģistrēts uzņēmums, un saistībā ar šo apstākli prasītais pierādījums par to, ka līdzdalības virknes struktūra nebija galvenokārt izveidota ar nodokļiem saistītu iemeslu dēļ, nebija sekmīgs.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kas ir tikusi aizstāta ar Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīvu 2011/96/ES (OV 2011, L 345, 8. lpp.).

3. Strīdīga ir Francijas pasākuma, kas būtībā ir vērsts pret tā saukto "Directive Shopping" [3] veidu, atbilstība mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai un pamatbrīvībām. Turklāt tieši nesen novērojamie intensīvākie centieni novērst ļaunprātīgu nodokļu praksi Eiropas [4] un starptautiskajā [5] līmenī skaidrāk izskaidro šīs tēmas īpašo nozīmi. Lai gan nodokļu taisnīguma interesēs ir pastāvīgi jāvēršas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, šo interešu gadījumā tomēr vienmēr ir jānodrošina samērīgums.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Šajā lietā piemērojamās primāro tiesību normas ir tiesību normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla aprites brīvību. Tā kā pamatlietā ir jāvērtē 2005. un 2006. gadā sadalītās peļņas aplikšanas ar nodokļiem likumība, atbildot uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir jāatsaucas vēl uz tiesību normām, kas ir ietvertas līgumos Amsterdamas līguma [6] redakcijā.

5. Sekundāro tiesību līmenī ir piemērojama mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva. Tā atbilstoši 1. panta 1. punktam ir jāpiemēro ikvienai dalībvalstij:

"[..]

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

[..]"

6. Saistībā ar šādu sadalīto peļņu mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantā ir paredzēts:

"Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļa, kas ieturams izcelsmes [ienākumu gūšanas] vietā."

7. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

"Šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos ietvertus noteikumus, kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu."

3 Šajā gadījumā aplūkojamajā situācijā trešajā valstī reģistrēta persona, kura nevar izmantot mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā paredzētu priekšrocību, nodibinot starpuzņēmumu Savienībā, rīkojas tādējādi, ka tā var izmantot direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams nodokļu gūšanas vietā.

4 Skat. Padomes 2016. gada 12. jūlija Direktīvu (ES) 2016/1164, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.), Padomes 2015. gada 27. janvāra Direktīvu (ES) 2015/121 (OV 2015, L 21, 1. lpp.), ar kuru aktuālā mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas redakcija tika papildināta ar t.s. "*de minimis* ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas tiesību normu", kā arī Komisijas 2012. gada 6. decembra ieteikumu par nodokļu agresīvu plānošanu (C(2012) 8806 *final*).

5 Skat. it īpaši 2015. gada 5. oktobrī publicētos ESAO galīgos ziņojumus par ESAO/G20 Nodokļa bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas projektu ("BEPS"), aplūkojami http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

6 OV 1997, C 340, 1. lpp.

B – Valsts tiesības

8. Atbilstoši šajā gadījumā piemērojamās Francijas *Code général des impôts* (Vispārīgais Nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – "*CGI*") redakcijas 119.a panta 2. punktam peļņai, ko Francijas juridiskās personas sadala personām, kuru fiskālā rezidence vai juridiskā adrese nav Francijā, piemēro nodokli, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā.

9. Saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 1. punktu, lasot to kopā ar tā 2. punktu, peļņas sadale juridiskajai personai ar zināmiem nosacījumiem ir atbrīvota no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā. Viens no šiem nosacījumiem tostarp ir tāds, ka juridiskā persona parādniekam vai personai, kas nodrošina tās sadalītās peļņas izmaksu, pierāda, ka tā ir patiesā dividenžu labuma guvēja. Turklāt tās faktiskās uzņēmuma vadības atrašanās vietai ir jāatrodas kādā no Savienības dalībvalstīm, tai ir jābūt izveidotai vienā no mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas pielikumā uzskaitītajām formām un tai ir arī jāpieder vismaz 20 % no tās juridiskās personas kapitāla, kas dividendes sadala.

10. Taču saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu atbrīvojums netiek piemērots, ja no sadalītajām dividendēm labumu gūst juridiskā persona, kuru tieši vai netieši kontrolē viena vai vairākas personas, kas ir reģistrētas valstīs, kuras nav Savienības dalībvalstis, ja vien šī juridiskā persona nepierāda, ka atbrīvojuma izmantošana nav galvenais vai viens no galvenajiem līdzdalības virknes mērķiem.

III – Pamatlieta un tiesvedība Tiesā

11. Šīs tiesvedības pamatā ir strīds starp uzņēmumiem *Eqiom SAS* un *Enka SA* (turpmāk tekstā arī – "prasītājas pamatlietā"), no vienas puses, un Francijas nodokļu iestādēm, no otras puses.

12. Francijā reģistrētā uzņēmuma *Eqiom* tiesību priekštece 2005. un 2006. gadā sadalīja dividendes savam mātesuzņēmumam un vienīgajam akcionāram *Enka*, kas ir reģistrēts Luksemburgā. Tās akcijas attiecīgajā brīdī gandrīz pilnībā piederēja Kiprā reģistrētam uzņēmumam, kuru savukārt kontrolēja Šveicē reģistrēts uzņēmums.

13. Kompetentā iestāde saistībā ar sadalītajām dividendēm nepiešķīra atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 1. punktu, lasot to kopā ar tā 2. punktu. Tā drīzāk uzskatīja, ka dividendes ietilpst minētās tiesību normas 3. punktā paredzētā izņēmuma piemērošanas jomā, jo labuma guvēja nevarēja pierādīt, ka atbrīvojuma izmantošana nav galvenais vai viens no galvenajiem līdzdalības virknes mērķiem. Attiecīgās sabiedrības šo lēmumu pārsūdzēja.

14. Šobrīd *Conseil d'État* (Valsts padome), kura izskata lietu, uzskata, ka galvenā nozīme lietas izspriešanā ir Savienības tiesībām, un tādēļ tā 2015. gada 30. decembrī atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

"1) Vai tad, ja valsts tiesībās, [pieņemot] dalībvalsts tiesību aktus, ir izmantotas ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu piešķirtās pilnvaras, šo pilnvaru īstenošanas nolūkā pieņemtie tiesību akti un noslēgtie nolīgumi ir jāpārbauda, ņemot vērā Eiropas Savienības primārās tiesības?

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

3) a) Vai gadījumā, ja šī iepriekš minētā "pret stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu vērstā" mehānisma saderība ar Savienības tiesībām ir jāizvērtē saskaņā ar Līguma noteikumiem, tā ir jāpārbauda, ņemot vērā arī attiecīgo tiesību aktu priekšmetu atbilstoši EKL 43. panta (tagad – LESD 49. pants) noteikumiem, jo sabiedrību, kas saņem dividendes, līdzdalību virknē, kuras viens no galvenajiem mērķiem ir atbrīvojuma saņemšana, tieši vai netieši kontrolē viens vai vairāki trešo valstu rezidenti, kas nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību?

   b) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noliedzoša, vai šī atbilstība ir jāpārbauda, ņemot vērā EKL 56. panta (tagad – LESD 63. pants) noteikumus?

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

15. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītājas pamatlietā, Francijas Republika, Dānijas Karaliste, Itālijas Republika, Spānijas Karaliste un Eiropas Komisija. 2016. gada 30. novembra tiesas sēdē piedalījās minētie lietas dalībnieki, izņemot Itālijas Republiku un Spānijas Karalisti, un Vācijas Federatīvā Republika.

IV – Juridiskais vērtējums

16. Iesniedzējtiesa, uzdodama jautājumus, būtībā vēlas zināt, vai mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai un pamatbrīvībām ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā *CGI* 119.*ter* panta 3. punktā paredzētais, saskaņā ar kuru saistībā ar dividendēm, kuras šīs dalībvalsts uzņēmums sadala citā dalībvalstī reģistrētam uzņēmumam, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, ja uzņēmumu, kurš saņem dividendes, tieši vai netieši kontrolē trešās valstīs reģistrēti akcionāri, ja vien dividenžu saņēmējs uzņēmums nepierāda, ka līdzdalības virknes galvenais mērķis vai viens no tā galvenajiem mērķiem nav saņemt atbrīvojumu no nodokļa.

17. Savā vērtējumā es vispirms analizēšu otro prejudiciālo jautājumu, kas ir saistīts ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu (par to A sadaļā). Pēc tam es pievērsīšos pirmajam, trešajam un ceturtajam prejudiciālajam jautājumam, kuri ir par pasākuma atbilstību primārajām tiesībām, precīzāk, pamatbrīvībām (par to B sadaļā).

A – Par otro prejudiciālo jautājumu

18. Iesniedzējtiesas otrā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai apstrīdētais tiesiskais regulējums ir saderīgs ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu.

19. Lietas dalībnieku starpā nav strīda par to, ka lietas pamatā esošie dividenžu maksājumi būtībā ietilpst mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā. Līdz ar to Francijai kā uzņēmuma, kas sadala dividendes, reģistrācijas valstij saskaņā ar direktīvas 5. pantu būtu jāatbrīvo dividendes no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas valstī. Taču Francijas ieskatā uz papildu prasībām, kuras tā ir izvirzījusi atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai, attiecas mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts. Saskaņā ar šo tiesību normu direktīvā nav liegts piemērot valstu normas, kas vajadzīgas krāpšanas un stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai.

20. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā *CGI* 119.*ter* panta 3. punktā ietvertais var tikt balstīts uz mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu.

21. Komisijas ieskatā mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts nav piemērojams. Tā kā apstrīdētais tiesiskais regulējums neesot uzskatāms par direktīvas transponēšanas pasākumu, par pārbaudes kritēriju, vērtējot tiesiskā regulējuma atbilstību Savienības tiesībām, varot tikt izmantotas tikai primārās tiesības.

22. Šiem argumentiem nevar piekrist. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā ir ietvertas tiesību normas, atbilstoši kurām dalībvalstu rīcība ir ierobežota, ja tās nepiešķir no direktīvas izrietošās priekšrocības krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas dēļ. Proti, jau no tiesību normas formulējuma, izdarot apvērstu secinājumu, izriet, ka direktīvai ir pretrunā tiesību normas, kuru mērķis *nav* krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas novēršana un kurās ir paredzēts vairāk, nekā tas ir nepieciešams saistībā ar minēto [7].

23. Turklāt citāda interpretācija varētu ierobežot mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas praktisko iedarbību. Tas tādēļ, ka – pretēji Komisijas netiešajam pieņēmumam – strīdīgā Francijas tiesiskā regulējuma, pirmkārt, vērtējums pēc direktīvas mēroga un, otrkārt, vērtējums pēc pamatbrīvību mēroga nevar tikt noteikti uzskatīti par līdzvērtīgiem. Ja Francija, piemērojot *CGI* 119. *ter* panta 3. punktu, būtu pārkāpusi robežas, kuras noteiktas mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā, atbrīvojumam no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, būtu beznosacījuma raksturs. Turpretim pamatota atsaukšanās uz pamatbrīvībām būtībā tikai nodrošina vienlīdzīgu attieksmi tai, kas ir jāpiemēro līdzīgā iekšzemes situācijā.

24. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā atspoguļojas Savienības tiesību vispārējais princips, saskaņā ar kuru tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta [8]. Neviens nedrīkst ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesībām [9]. Lai gan tiesību normas formulējumā sīkāk nav paskaidrota tās pamatā esošā ļaunprātīgas izmantošanas izpratne [10], tiesību normā katrā ziņā nevar tikt saskatīta vienkārša norāde uz dalībvalstu tiesību sistēmām. Pretējā gadījumā pastāvētu risks, ka direktīvas piemērošanas joma tiktu patvaļīgi ierobežota atbilstoši attiecīgajai dalībvalsts praksei.

25. Taču kā izņēmuma noteikums mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri [11]. Saistībā ar pasākumiem ļaunprātīgas rīcības novēršanai minēto it īpaši pieprasa arī tiesiskās noteiktības princips. Proti, ja atsevišķa persona izpilda visus formai izvirzītos priekšnoteikumus, lai izmantotu tiesības, tikai īpašos gadījumos var būt atļauts liegt izmantot šīs tiesības, pamatojoties uz iebildumu par ļaunprātīgu rīcību.

26. Kā Tiesa jau ir nolēmusi saistībā ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, līdzdalības struktūras, kuru vienīgais mērķis ir izmantot direktīvā paredzētās nodokļu priekšrocības, ir ļaunprātīgas rīcības veids [12]. Šajā ziņā arī uz šo direktīvu attiecas tas, ka struktūras pamatā ir jābūt komerciāliem apsvērumiem. Turpretim aizsardzība neattiecas tikai uz centieniem iegūt nodokļu priekšrocību, ja nav saistības ar faktisko komerciālo situāciju [13]. Tādēļ, ja, pamatojoties uz *CGI* 119.

7 Izņemot mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta vācu un holandiešu valodas redakcijas, tas *expressis verbis* attiecas uz krāpšanas vai stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai *nepieciešamajām* tiesību normām, kuras nav pretrunā direktīvai.

8 Skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 Skat. spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Kefalas* u.c. (C-367/96, EU:C:1998:222, 20. punkts); 2000. gada 23. marts, *Diamantis* (C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts); 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts); 2014. gada 13. marts, *SICES* u.c. (C-155/13, EU:C:2014:145, 29. punkts), un 2016. gada 28. jūlijs, *Kratzer* (C-423/15, EU:C:2016:604, 37. punkts).

10 Turpretim skat., piemēram, Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīvas 2009/133/EK (Apvienošanas direktīva, OV 2009, L 310, 34. lpp.) 15. pantu.

11 Skat. spriedumus, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c. (C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 27. punkts); 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 38. un 39. punkts); 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 37. punkts); 2008. gada 11. decembris, *A.T.* (C-285/07, EU:C:2008:705, 31. punkts); 2010. gada 20. maijs, *Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, 46. punkts), un 2011. gada 10. novembris, *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 44. punkts).

12 Skat. spriedumu, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c. (C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 31. punkts).

13 Par Apvienošanas direktīvu skat. spriedumus, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 47. punkts), un 2011. gada 10. novembris, *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 34. punkts).

ter panta 3. punktu, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, ja labuma guvējs uzņēmums ir tādas līdzdalības virknes daļa, kas būtībā ir tikusi izveidota tikai ar nodokļiem saistītu iemeslu dēļ, minētais nav pretrunā mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktam [14].

27. Taču saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu jau apstāklis vien, ka uzņēmumu, kas saņem dividendes, tieši vai netieši kontrolē Savienībā nereģistrēta persona, pamato ļaunprātīgas atbrīvojuma no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, izmantošanas prezumpciju. Labuma guvējam ir pienākums pierādīt, ka līdzdalības virknes mērķis būtībā nav saistīts ar nodokļiem.

28. Šāda rīcība pārsniedz vajadzīgo, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar to tiek pārkāptas mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā noteiktās robežas.

29. Piemērojot strīdīgo tiesisko regulējumu, nodokļu maksātājam ir noteikts pienākums sistemātiski pierādīt ar nodokļiem nesaistītos iemeslus, un administrācijai nav jāpierāda izvairīšanās no nodokļu maksāšanas [15]. Tikai norādē vien uz tiešu vai netiešu trešo valstu akcionāru kontroli nevar tikt saskatīts šāds netiešs pierādījums tikai tādēļ, ka nekādā ziņā nevar vispārīgi apgalvot, ka nodokļu režīms peļņas sadalei uzņēmumiem ārpus Savienības mātesuzņēmuma vai galvenā mātesuzņēmuma dalībvalstī ir izdevīgāks nekā Francijā.

30. Atbrīvojuma no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, liegšana šajā ziņā balstās uz vispārēju pieņēmumu, ka runa ir par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Taču šāds pieņēmums nav pamatots [16]. Vienmēr ir jāizvērtē konkrētā gadījuma objektīvie un pierādāmie apstākļi [17]. Ja, ņemot vērā minēto, pastāv pamatotas sākotnējas aizdomas, ka nevar izslēgt, ka līdzdalības struktūras pamatā ir ar nodokļiem saistīti iemesli, iebildums par ļaunprātīgu rīcību tik un tā tiek atspēkots, nodokļu maksātājam norādot uz citiem struktūras iemesliem, kas nav tikai ar nodokļiem saistīti iemesli [18]. Tas tādēļ, ka ļaunprātīgas rīcības aizliegums netiek piemērots, ja attiecīgajai struktūrai var būt arī cits izskaidrojums nekā vienīgi nodokļu priekšrocības iegūšana [19].

31. Līdz ar to uz iesniedzējtiesas jautājumu ir jāatbild, ka mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā *CGI* 119.*ter* panta 3. punkts, ciktāl atbilstoši tam uzņēmumam nerezidentam, kuru tieši vai netieši kontrolē trešajās valstīs reģistrētas personas, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, saskaņā ar direktīvas 5. pantu ir pienākums pierādīt ar nodokļiem nesaistītus iemeslus līdzdalības virknes struktūrai un administrācijai nav jāpierāda izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

14 Taču saistībā ar lietas pamatā esošo līdzdalības struktūru es vēlos norādīt, ka tiesvedībā Tiesā netika noskaidrots, kāda ir nodokļa priekšrocība. Proti, ciktāl var izsecināt, Francija arī gadījumā, ja dividendes tiktu izmaksātas Šveicē reģistrētam akcionāram, nebūtu piemērojusi nodokli, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā. Skat. Francijas un Šveices Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 11. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kā arī Šveices un ES 2004. gada 26. oktobra Konvencijas par procentu aplikšanu ar nodokli (OV 2004, L 385, 30. lpp.) 15. panta 1. punktu.

15 Skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 55. punkts).

16 Skat. spriedumus, 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts); 2006. gada 9. novembris, Komisija/Beļģija (C-433/04, EU:C:2006:702, 35. punkts); 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 34. punkts), kā arī 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Skat. spriedumus, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 41. un 44. punkts); 1999. gada 9. marts, *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, 25. punkts); 2002. gada 21. novembris, *X* un *Y* (C-436/00, EU:C:2002:704, 42. punkts); 2010. gada 20. maijs, *Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, 44. punkts), un 2011. gada 10. novembris, *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 37. punkts).

18 Skat. spriedumus, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 82. punkts); 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 50. punkts), un 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 37. punkts).

19 Skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. punkts); 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 30. punkts); 2013. gada 12. septembris, *Slancheva sila* (C-434/12, EU:C:2013:546, 42. punkts); 2014. gada 13. marts, *SICES* u.c. (C-155/13, EU:C:2014:145, 33. punkts); 2015. gada 9. jūlijs, *Cimmino* u.c. (C-607/13, EU:C:2015:448, 65. punkts); 2016. gada 14. aprīlis, *Cervati* un *Malvi* (C-131/14, EU:C:2016:255, 34. punkts), un 2016. gada 28. jūlijs, *Kratzer* (C-423/15, EU:C:2016:604, 40. punkts).

B – Par pirmo, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu

32. Pirmais, trešais un ceturtais jautājums būtībā ir par apstrīdētā tiesiskā regulējuma saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu atbilstību pamatbrīvībām. Neraugoties uz maniem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, uz šiem jautājumiem nevar neatbildēt, jo no pamatbrīvībām varētu izrietēt vēl citas prasības. Taču attiecībā uz iepriekš minēto vispirms ir jāanalizē iesniedzējtiesas šaubas par to, vai ir iespējams veikt pārbaudi atbilstoši primāro tiesību mērogam (par to 1) punktā). Pēc tam ir jānosaka piemērojamā pamatbrīvība (par to 2) punktā), kā arī jānoskaidro, vai ir konstatējams pamatbrīvības ierobežojums (par to 3) punktā).

1) Pārbaude atbilstoši Savienības primārajām tiesībām

33. Pirmkārt, rodas jautājums, vai Francijas tiesiskais regulējums vispār var tikt vērtēts atbilstoši primārajām tiesībām.

34. Uz minēto attiecīgā gadījumā būtu jāatbild noliedzoši, ja tiesiskais regulējums ietilptu jomā, kurā ir notikusi izsmeļoša saskaņošana Savienības līmenī. Tas tādēļ, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tas šādā gadījumā būtu jāvērtē, ņemot vērā tikai šī saskaņošanas pasākuma normas, nevis primāro tiesību normas [20].

35. Taču savas būtības dēļ *CGI* 119.*ter* panta 3. punkts neietilpst izsmeļoši saskaņotajā jomā. It īpaši mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. punkta 2. punkts nevar tikt uzskatīts par saskaņošanas pasākumu, jo ar šo tiesību normu dalībvalstīm nav nedz noteikts pienākums piemērot pasākumus ļaunprātīgas rīcības novēršanai, nedz izsmeļoši definētas prasības.

36. Saskaņā ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu drīzāk dalībvalstu rīcības brīvībā ietilpst novērtēt, vai un kā tās – iepriekš izklāstītajās robežās – vēršas pret ļaunprātīgu rīcību saistībā ar priekšrocību, kas izriet no direktīvas, izmantošanu. Taču, kā jau Tiesa ir konstatējusi, dalībvalstis drīkst izmantot iespējas, kas tām piešķirtas direktīvā, tikai ņemot vērā Līguma pamatnoteikumus, un tām it īpaši ir jāievēro pamatbrīvības [21].

37. Tāpēc strīdīgais tiesiskais regulējums saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu ir jāpārbauda arī atbilstoši Savienības primāro tiesību mērogam.

2) Piemērojamā pamatbrīvība

38. Nākamais solis Francijas pasākuma vērtējumam ir noteikt atbilstošo pamatbrīvību. Šajā sakarā iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par brīvības veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. pants, tagad – LESD 49. pants) vai kapitāla aprites brīvības (EKL 56. pants, tagad – LESD 63. pants) piemērojamību.

20 Skat. spriedumus, 1993. gada 12. oktobris, *Vanacker* un *Lesage* (C-37/92, EU:C:1993:836, 9. punkts); 1996. gada 23. maijs, *Hedley Lomas* (C-5/94, EU:C:1996:205, 18. punkts); 2003. gada 11. decembris, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. punkts), un 2014. gada 30. aprīlis, *UPC DTH* (C-475/12, EU:C:2014:285, 63. punkts).

21 Skat. spriedumus, 2003. gada 18. septembris, *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 26. punkts); 2006. gada 23. februāris, *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 45. punkts); 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 46. punkts); 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, 53. punkts), un 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39. punkts).

39. Pamatlietā runa ir par nodokļu režīmu dividendēm. Tam saskaņā ar Tiesas judikatūru var tikt piemērots gan EKL 43. pants, gan EKL 56. pants. Nozīme ir piemērojamā valsts tiesiskā regulējuma priekšmetam. Ja tas tiek piemērots tikai dalībai kapitālā, kas noteikti ļauj ietekmēt uzņēmuma lēmumus un noteikt tā darbību, ir jāpiemēro tiesību normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Turpretim dalībvalstu tiesību normas par dalību kapitālā, kuras iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāvērtē, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti [22].

40. Komisijas ieskatā šajā gadījumā ir skarta brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo *CGI* 119.*ter* panta 3. punktā ir ietverta atsauce uz dividenžu maksājumiem personām, kuras tieši vai netieši *kontrolē* viena vai vairākas Savienībā nereģistrētas personas.

41. Taču izšķiroša nozīme nevar būt attiecībām starp dividenžu saņēmēju un uzņēmumiem, kas līdzdalības virknē atrodas augstākā līmenī. Proti, pamatlieta ir par nodokļu uzlikšanu Francijas uzņēmuma dividenžu maksājumiem tās Luksemburgā reģistrētajai akcionārei.

42. CGI 119.*ter* panta 3. punkta piemērošanas šādiem dividenžu maksājumiem nosacījums ir tāds, ka starp saņēmēju un uzņēmumu, kas veic sadali, pastāv dalības kapitālā attiecības vismaz 20 % apmērā. Taču šāda dalība kapitālā obligāti nenozīmē, ka daļu īpašniekam ir noteicoša ietekme uz uzņēmuma, kuras akcionārs tas ir, lēmumiem [23]. Tādēļ, lai noteiktu piemērojamo pamatbrīvību, ir jāņem vērā konkrētā gadījuma faktiskie apstākļi [24].

43. Atbilstoši iesniedzējtiesas argumentācijai Francijas uzņēmuma, kas sadalīja dividendes, akcijas attiecīgajā brīdī pilnībā piederēja Luksemburgas uzņēmumam, kas tās saņēma. Tā kā šāda dalība kapitālā tās īpašniekam, neapšaubāmi, nodrošina drošu ietekmi uz uzņēmuma lēmumiem, ir jāpiemēro tiesību normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

3) Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

44. Tāpēc ir jāpārbauda, vai ir konstatējams brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Šāds ierobežojums varētu būt konstatējams, jo, piemērojot *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu, Luksemburgas uzņēmumam, kas saņem dividendes, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā.

22 Skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 36. un 37. punkts); 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 33.–35. punkts); 2011. gada 15. septembris, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 30.–32. punkts), un 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 29.–32. punkts).

23 Par īpašumtiesībām uz vienu trešdaļu no uzņēmuma akcijām skat. spriedumu, 2000. gada 13. aprīlis, *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, 20. punkts). Par dalību kapitālā 10 % apmērā skat. arī spriedumus, 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 22. punkts), un 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 31. punkts).

24 Skat. spriedumus, 2000. gada 13. aprīlis, *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, 21. punkts); 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 37. un 38. punkts); 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 93. un 94. punkts), un 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 37. punkts).

45. Brīvība veikt uzņēmējdarbību atbilstoši EKL 43. pantam, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, piešķir uzņēmumam, kas izveidots atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kura juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenais uzņēmums atrodas Savienībā, tostarp tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma starpniecību [25]. Šajā ziņā minētā brīvība uzņemošajā dalībvalstī nodrošina [uzņēmumam] tādu pašu attieksmi kā pret saviem uzņēmumiem, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no uzņēmuma juridiskās adreses atrašanās vietas [26].

46. Kā to tiesas sēdē apstiprināja Francijas valdība, uzņēmumiem nerezidentiem īpašais pierādīšanas nosacījums attiecas tikai uz peļņas sadali saskaņā ar *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu. Minētais neattiecas uz dividenžu maksājumiem uzņēmumiem rezidentiem. Šis apstāklis citu dalībvalstu uzņēmumiem padara brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk pievilcīgu. Tie līdz ar to varētu atteikties no meitasuzņēmuma iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas Francijā [27].

47. Attiecībā uz iepriekš minēto nav nozīmes tam, ka uzņēmumu, kas atsaucas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, netieši kontrolē trešajā valstī reģistrētas personas. Proti, kā to ir paskaidrojusi Tiesa, no Savienības tiesību normām neizriet, ka uzņēmuma akcionāru izcelsme ietekmētu šī uzņēmuma tiesības izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību [28].

48. Līdz ar to aprakstītā atšķirīgā attieksme, piemērojot nodokļus dividendēm, ko saņem mātesuzņēmumi, atkarībā no to juridiskās adreses ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas būtībā ir aizliegts saskaņā ar EKL 43. un 48. pantu [29].

49. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šāds ierobežojums ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas (par to a) apakšpunktā), vai arī ja tas ir pamatots ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu (par to b) apakšpunktā) [30].

a) Par objektīvo salīdzināmību

50. Tiesa situāciju objektīvo salīdzināmību parasti vērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi [31]. Ņemot vērā minēto, varētu būt strīdīgi, vai dividenžu maksājumi uzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem ir uzskatāmi par tādiem, kas ir salīdzināmā situācijā. Tas tādēļ, ka apstrīdētā pasākuma mērķis ir novērst, ka trešo valstu pilsoņi izvairās no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, maksāšanas, nodibinot Savienībā starpuzņēmumus un izmantojot atšķirības dalībvalstu tiesību sistēmās. Taču uzņēmumiem rezidentiem sadalītajām dividendēm tāpat kā iepriekš ir piemērojama viena un tā pati tiesību sistēma.

25 Skat. spriedumus, 1999. gada 21. septembris, *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 35. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 30. punkts); 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 17. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 40. punkts).

26 Skat. spriedumus, 1986. gada 28. janvāris, Komisija/Francija (270/83, EU:C:1986:37, 14. punkts); 1999. gada 21. septembris, *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 35. punkts); 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 22. punkts), un 2014. gada 12. jūnijs, *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 45. punkts).

27 Skat. spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749, 32. punkts); 2006. gada 23. februāris, *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 35. punkts), un 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 30. punkts).

28 Skat. spriedumu, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 40. punkts).

29 Skat. spriedumu, 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 29. punkts).

30 Skat. spriedumus, 2010. gada 25. februāris, *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts); 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 26. punkts).

31 Skat. spriedumus, 2010. gada 25. februāris, *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts); 2013. gada 21. februāris, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. punkts), un 2014. gada 12. jūnijs, *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts).

51. Taču Tiesa par izšķirošu kritēriju saistībā ar dividenžu maksājumiem uzskata kompetences nodokļu jomā īstenošanu [32]. Ņemot vērā minēto kritēriju, uz jautājumu par objektīvo salīdzināmību, bez šaubām, ir jāatbild apstiprinoši, jo Francija savu kompetenci nodokļu jomā izmanto gan attiecībā uz dividenžu maksājumiem to saņēmējiem rezidentiem, gan to saņēmējiem nerezidentiem.

b) Par pamatojumu

52. Tāpēc atliek pārbaudīt, vai *CGI* 119.*ter* panta 3. punktā paredzēto brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi.

53. Francija norāda, ka par šādu apsvērumu ir uzskatāma krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana.

54. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ierobežojošs pasākums var tikt pamatots ar minēto apsvērumu, ja tas it īpaši attiecas uz tīri mākslīgām struktūrām, kam nav nekāda sakara ar komerciālo realitāti un kuru mērķis ir nodokļu priekšrocību iegūšana [33].

55. Taču šajā gadījumā nav secināms, ka Francijas pasākums ir vērsts it īpaši pret šādām struktūrām. Proti, pieprasot *CGI* 119.*ter* panta 3. punktā pierādījumu tam, ka atbrīvojuma no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, izmantošana nav galvenais vai viens no galvenajiem līdzdalības virknes mērķiem, tiesību norma galvenokārt ir balstīta uz nodokļa priekšrocības iegūšanu. Taču ar šo subjektīvo kritēriju vien nepietiek, lai izdarītu secinājumu par mākslīgu struktūru Tiesas judikatūras izpratnē [34]. Drīzāk arī no objektīviem apstākļiem ir jāizriet, ka, neraugoties uz formālu atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas nosacījumu izpildi, brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis netiek sasniegts [35].

56. Šī neatbilstība mērķim ir konstatējama tad, ja no apstākļu visaptveroša vērtējuma izriet, ka ar atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, priekšrocība tiek piešķirta nevis citas dalībvalsts uzņēmumam, kas saņem dividendes, bet gan patiesībā tieši trešās valsts pilsonim. Proti, brīvības veikt uzņēmējdarbību aizsardzība jau sākotnēji attiecas tikai uz dalībvalstu pilsoņiem [36].

57. Norādes var izrietēt no starpuzņēmuma būtības. Tā, piemēram, runa par mākslīgu struktūru var būt tad, ja uzņēmums ir tikai fiktīvs veidojums "pastkastītes" uzņēmuma izpratnē [37]. Taču, pat ja ir konstatējama fiziska atrašanās vieta, ņemot vērā finansiālos un ar personu saistītos nosacījumus, nāktos izdarīt secinājumu par struktūras mākslīgumu. Attiecībā uz iepriekš minēto nozīme, šķiet, ir uzņēmuma struktūrvienību faktiskajām lēmumu pieņemšanas pilnvarām, to rīcībā esošajiem finansiālajiem līdzekļiem vai uzņēmējdarbības riskam.

58. Ja šie faktori netiek ievēroti, piemērojot *CGI* 119.*ter* panta 3. punktu, pasākums nav piemērots, lai īpaši vērstos pret tīri mākslīgām un ar ekonomisko realitāti nesaistītām struktūrām, kuru mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocību.

32 Skat. spriedumus, 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 34.–36. punkts), un 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 68. punkts).

33 Skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts); 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. punkts); 2008. gada 4. decembris, *Jobra* (C-330/07, EU:C:2008:685, 35. punkts), un 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 40. punkts).

34 Skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 63. punkts).

35 Skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 64. punkts).

36 Skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 53. punkts); 2010. gada 11. marts, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 36. punkts), un 2016. gada 23. februāris, Komisija/Ungārija (C-179/14, EU:C:2016:108, 148. punkts).

37 Skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 67. un 68. punkts).

59. Strīdīgais tiesiskais regulējums tomēr katrā ziņā pārsniedz vajadzīgo, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo atbilstoši tam galu galā uzņēmumiem, kas izmanto atbrīvojumu no nodokļa, kurš ieturams ienākumu gūšanas vietā, tikai tādēļ, ka tos tieši vai netieši kontrolē persona Savienības nerezidente, tiek noteikts pierādīšanas pienākums saistībā ar ļaunprātīgas rīcības neesamību [38]. Tas tādēļ, ka saskaņā ar judikatūru šāds vispārīgs pieņēmums par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nevar attaisnot ierobežojošu pasākumu nodokļu jomā [39]. Taču atbilstoši *CGI* 119.*ter* panta 3. punktam rezultātā notiek pierādīšanas pienākuma maiņa un nodokļu iestādēm nav jāpierāda izvairīšanās no nodokļu maksāšanas [40].

4) Starpsecinājumi

60. Līdz ar to uz pirmo, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. pantam, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā *CGI* 119.*ter* panta 3. punktā ietvertais, ciktāl atbilstoši tam uzņēmumam nerezidentam, kuru tieši vai netieši kontrolē personas trešo valstu rezidentes, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, saskaņā ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantu, ir noteikts pienākums pierādīt ar nodokļiem nesaistītus iemeslus līdzdalības virknes struktūrai un administrācijai nav jāpierāda tādas mākslīgas un ar ekonomisko realitāti nesaistītas struktūras esamība, kuras mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana.

V – Secinājumi

61. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Conseil d'État* (Valsts padome) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Direktīvas 90/435/EEK 1. panta 2. punktam un EKL 43. pantam, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmumam nerezidentam, kuru tieši vai netieši kontrolē personas trešo valstu rezidentes, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, saskaņā ar direktīvas 5. pantu, ir noteikts pienākums pierādīt ar nodokļiem nesaistītus iemeslus līdzdalības virknes struktūrai un administrācijai nav jāpierāda tādas mākslīgas un ar ekonomisko realitāti nesaistītas struktūras esamība, kuras mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana.

38 Skat. iepriekš 27.–30. punktu.

39 Skat. spriedumus, 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts); 2006. gada 9. novembris, Komisija/Beļģija (C-433/04, EU:C:2006:702, 35. punkts); 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 34. punkts), kā arī 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 55. punkts).