



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2018. gada 1. martā<sup>1</sup>

**Lieta C-116/16**

***Skateministeriet***  
**pret**

***T Danmark***

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (tā dēvētā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva) – Īpašuma beneficiāra nepieciešamība dividenžu maksājumu gadījumā – Nodokļu režīma izvēles iespēju ļaunprātīga izmantošana – Kritēriji, kas attiecas uz ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanu, izvairoties no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā – ESAO Paraugkonvencijas komentāru ietekme uz ES direktīvas interpretāciju – Netransponētas direktīvas normas tieša piemērojamība – Valsts līmeņa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas principu interpretācija atbilstoši Savienības tiesībām

### **I. Ievads**

1. Šajā lietā un lietā C-117/16 Tiesa – līdzīgi kā četrās paralēlajās tiesvedībās<sup>2</sup> par Procentu un honorāru maksājumu direktīvu – tiek aicināta spriest, kādos apstākļos meitasuzņēmumam, kas ir izmaksājis dividendes savam mātesuzņēmumam, var tikt liegts Direktīvā 90/435/EEK<sup>3</sup> (turpmāk tekstā – “Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva”) paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.
2. Šis jautājums ir radies saistībā ar (plānotu) dividenžu izmaksu Luksemburgas mātesuzņēmumam. Tās mātesuzņēmums arī ir Luksemburgas rezidents, kura kapitāldaļas savukārt pieder vairākām ieguldījumu sabiedrībām. Taču to rezidences vieta nav zināma. Dānijas Finanšu ministrija vēlas liegt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā, kamēr nav skaidrs, kas galu galā notiek ar dividendēm.
3. Šajā ziņā iesniedzējtiesai it īpaši ir radies jautājums par Savienības tiesībās paredzētā ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma definīciju un tiešo piemērojamību un to, kā ir jānosaka dividenžu īpašuma beneficiārs. Citādi kā Procentu un honorāru maksājumu direktīvā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā “īpašuma beneficiārs” tomēr netiek ņemts vērā.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – vācu.

<sup>2</sup> Konkrēti tās ir lietas C-118/16, C-119/16 (abas saistītas ar C-115/16) un C-299/16.

<sup>3</sup> Padomes Direktīva (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kas jau ir atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) (OV 2011, L 345, 8. lpp.).

4. Taču šis jēdziens tiek lietots Dānijas un Luksemburgas Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – “KNDUN”). Tāpēc iesniedzējtiesa uzdod jautājumu, kam ir jāinterpretē šis KNDUN jēdziens un vai ir jāņem vērā vēlākie ESAO komentāri par tās nodokļu paraugkonvenciju.

5. Patiešām izšķirošais jautājums tomēr ir par to, vai atbrīvojumam no nodokļa ienākumu gūšanas vietā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas ietvaros ir svarīga dividenžu galīgā izmantošana vairākpakāpju sabiedrību struktūrās, it īpaši, ja šo sabiedrību grupu mērķis arī ir mazināt nodokļu slogu ar galīgu nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no izmaksātajām dividendēm sabiedrību grupas ietvaros. Tādējādi atkal rodas jautājums, kur un kā ir novelkama robeža starp atļautu nodokļu samazināšanu un tādu nodokļu samazināšanu, kas arī ir likumīga, tomēr, iespējams, ļaunprātīga.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

6. Atbilstošās Savienības tiesību normas lietā ir Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva un LESD 49., 54. un 63. pants.

7. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu atbilstoši tās 1. panta 1. punktam ikviena dalībvalsts piemēro tostarp sadalītai peļņai, ko minētās dalībvalsts uzņēmēj sabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs.

8. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. pantā ir paredzēts:

“1. Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

- sadalītai peļņai, ko tās valsts sabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs;
- sadalītai peļņai, ko tās valsts sabiedrības sadala citu dalībvalstu sabiedrībām, kuru meitasuzņēmumi tās ir, [..]

2. Šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos paredzētus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.”

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

“1. Ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma apvienību ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma valsts un pastāvīgā uzņēmuma valsts, izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts:

- atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus; vai
- uzliek tādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmuma peļņas nodokļa daļu, kas saistīta ar tādu peļņu un ko samaksājis meitasuzņēmums un zemākā līmeņa meitasuzņēmumi, saskaņā ar nosacījumu, ka katrā līmenī sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitasuzņēmumi atbilst 2. un 3. pantā paredzētajām prasībām, līdz atbilstošā maksājamā nodokļa summas robežai.

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas 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 parastu likmi, stabili noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas. [..]”

10. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktā ir ietverts šāds regulējums:

“1. Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļiem [nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā].”

## B. Starptautiskās tiesības

11. Dānijas un Luksemburgas 1980. gada 17. novembra Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – “KNDUN”) 10. panta 1. un 2. punktā par pilnvaru sadalījumu attiecībā uz dividendēm ir šāds noteikums:

“1. Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Tomēr šīs dividendes var tikt apliktas ar nodokļiem arī līgumslēdzējā valstī, kurā dividendes maksājošā sabiedrība ir rezidente un saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem, bet, ja saņēmējs ir dividenžu īpašuma beneficiārs, tad šādi iekasētais nodoklis nedrīkst pārsniegt:

- a) 5 procentus no dividenžu bruto apjoma, ja saņēmējs ir uzņēmējsabiedrība (izņemot līgumsabiedrības), kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no kapitāla sabiedrībā, kas izmaksā dividendes;
- b) 15 % no peļņas bruto summas visos pārējos gadījumos.”

12. Saskaņā ar šo noteikumu ienākumu gūšanas vietas valsts, šajā gadījumā Dānija, dividendes, kas izmaksātas mātesuzņēmumam, kurš ir Luksemburgas rezidents, var aplikt tikai ar zemu nodokļa likmi, ja šī sabiedrība ir dividenžu “īpašuma beneficiārs”. KNDUN jēdziens “īpašuma beneficiārs” plašāk nav definēts.

## C. Dānijas tiesības

13. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai gados, uz kuriem attiecas strīds, situācija Dānijas tiesībās bija šāda.

14. Noteikumi par rezidentu mātesuzņēmumu dividenžu aplikšanu ar nodokli ir atrodami *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 13. panta 1. punkta 2. apakšpunktā, kuri attiecībā uz 2011. taksācijas gadu izriet no grozītā 2010. gada 7. decembra Likuma Nr. 1376:

“§ 13. Ar nodokļiem apliekamajos ienākumos neietilpst: [..]

2) Dividendes, kuras uzņēmējsabiedrības vai apvienības u.c., kas minētas 1. panta 1. punkta 1.–2.a apakšpunktā, 2.d–2.i apakšpunktā, 3.a–5.b apakšpunktā, saņem saistībā ar daļām uzņēmējsabiedrībās, uz kurām attiecas 1. panta 1. punkta 1.–2.a apakšpunkts, 2.d–2.i apakšpunkts, 3.a–5.b apakšpunkts, vai uzņēmējsabiedrībās, kas nav Dānijas rezidentes. Tomēr tas ir piemērojams tikai dividendēm no daļām meitasuzņēmumos un daļām ar grupu saistītās sabiedrībās atbilstoši *aktieavancebeskatningslov* (Likums par kapitāla pieauguma nodokļiem) 4.A un 4.B pantam. [..]”

15. Nerezidentu sabiedrību ierobežotais nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz dividendēm ir regulēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

16. Tādējādi 2011. gadā ierobežotais nodokļa maksāšanas pienākums neattiecas uz mātesuzņēmumam izmaksātajām dividendēm, attiecībā uz kurām atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai vai KNDUN nodoklis nevar tikt iekasēts vai var tikt iekasēts tikai samazināts nodoklis.

17. Turpretim, ja attiecībā uz dividendēm, kas tiek izmaksātas no Dānijas, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, atbilstoši Dānijas Likumam par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā<sup>4</sup> Dānijas dividenžu izmaksātajam ir pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā 28 % apmērā. Ja ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa samaksa tiek kavēta (ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā), tiek iekasēti procenti par nodokļa parādu. Nokavējuma procentus ir jāmaksā personai, kas ir atbildīga par nodokļa ieturēšanu.

18. 2011. gadā nebija vispārīgas tiesību normas par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Turpretim judikatūrā tika izstrādāta tā dēvētā “realitātes doktrīna”, saskaņā ar kuru aplikšanas ar nodokli pamatā ir jābūt faktiskai gadījuma konkrētam izvērtējumam. Tostarp tas nozīmē, ka fiktīvas un mākslīgas nodokļu struktūras noteiktos apstākļos var tikt neievērotas un aplikšana ar nodokli ir orientēta uz realitāti (“substance-over-form”). Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka realitātes doktrīna nav pamats šajā lietā veiktos darījumus atstāt bez ievēribas.

19. Tāpat Dānijas judikatūrā ir izstrādāts tā dēvētais “faktiskā ienākumu saņēmēja” princips. Šis princips ir balstīts uz pamatnoteikumu par ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas ir ietverts Dānijas Likuma par nodokļiem (*statsskatteloven*) 4. pantā, un nozīmē, ka nodokļu iestādēm nav pienākuma atzīt mākslīgu dalījumu starp ienākumus radošu uzņēmumu/darbību un no tiem nākošu ienākumu klasifikāciju. Tāpēc ir jākonstatē, kurš – neņemot vērā ārējo formu – ir noteiktu ienākumu patiesais saņēmējs un kuram līdz ar to ir jāmaksā nodoklis. Tādēļ ir jājautā, uz ko no nodokļu tiesību aspekta ir jāattiecinā ienākumi. Tādējādi nodoklis par attiecīgajiem ienākumiem ir jāmaksā “faktiskajam ienākumu saņēmējam”.

### III. Pamatlieta

20. Prasītāja pamatlietā (*T Danmark*) ir Dānijas sabiedrība, kas par vairāk nekā 50 % pieder *N Luxembourg 2* un kas kā *T Danmark* sabiedrību grupa piedāvā konkrētus pakalpojumus Dānijā. Pārējās kapitāldaļas pieder tūkstošiem akcionāru.

21. *N Luxembourg 2* ir sabiedrība ar juridisko adresi Luksemburgā, kuru dibināja sabiedrība *N Luxembourg*, kas ir Luksemburgas rezidente. *N Luxembourg* (kuras kapitāldaļas atbilstoši *N Luxembourg 2* sniegtajai informācijai pieder virknei ieguldījumu sabiedrību) pieder vairāk nekā 99 % no *N Luxembourg 2* kapitāla. Kapitāla atlikusi daļa (mazāk nekā 1 %) pieder *N Luxembourg 3*, kas arī ir Luksemburgas rezidente.

22. Atbilstoši Luksemburgas nodokļu iestāžu 2011. gada pavasarī izdotajam “Certificate of Residence”, *N Luxembourg 2* ir sabiedrība, kas ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā un ir Luksemburgas rezidente, kurai šajā valstī atrodas faktiskā vadība un kura Luksemburgā maksā arī uzņēmumu ienākuma nodokli, turklāt tai nav iespējas saņemt atbrīvojumu no nodokļa un tā ir tai izmaksāto dividenžu faktiskais īpašnieks (*beneficial owner*). Luksemburgas nodokļu iestādes bija izsniegušas šo apliecinību pēc Dānijas nodokļu iestāžu pieprasījuma.

<sup>4</sup> *Kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005* (2005. gada 14. novembra Likums Nr. 1086).

23. *T Danmark* vēlējas saņemt iepriekšēju nodokļu nolēmumu, lai zinātu, vai dividendes, ko tā izmaksā *N Luxembourg 2*, ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta trešajam teikumam un līdz ar to – no Dānijas nodokļa ienākumu gūšanas vietā.

24. Pieteikumā par iepriekšēja nodokļu nolēmuma saņemšanu bija teikts, ka *T Danmark* apsver dividendžu izmaksāšanu *N Luxembourg 2* 2011. gada trešajā ceturksnī aptuveni 6 miljardu Dānijas kronu (DKK) apmērā. Tā kā *N Luxembourg 2* esot neatkarīga struktūra ar neatkarīgu vadību un lēmumu pieņemšanas pilnvarām, protams, nevarot droši apgalvot, vai un kad *N Luxembourg 2* lemsot par to, kā rīkoties ar dividendēm, ko tā saņems no *T Danmark*.

25. *Skatteministerium* (Finanšu ministrija) uzskatīja, ka iepriekšējs nodokļu nolēmums nevarot tikt pieņemts, ja neesot skaidrs, kā *N Luxembourg 2* esot iecerējusi rīkoties ar dividendēm, kas saņemtas no *T Danmark*.

26. Tāpēc *T Danmark* darīja zināmu *Skatteråd* (Nodokļu padome), ka saistībā ar iepriekšēju nodokļu nolēmumu esot jāpieņem, ka lielākā daļa no *N Luxembourg 2* dividendēm tiks izmaksātas kā dividendes tās īpašniecēm *N Luxembourg 3* un *N Luxembourg*. Mazākā dividendžu daļa (iespējams, starp 3 % un 5 %) *N Luxembourg 2*, *N Luxembourg 3* un *N Luxembourg* būs jāizmanto izdevumu segšanai vai kā atlīdzinājums izdevumu segšanai nākotnē. Pieteikuma iesniedzēja pieņem arī to, ka *N Luxembourg* izmaksātas dividendes (kā dividendes un/vai procenti un/vai parāda dzēšana) ar attiecīgo ieguldījumu sabiedrību starpniecību tiks nodotas ieguldījumu sabiedrību kapitāldaļu īpašniekiem; tomēr tai nav zināms, kādā veidā tas notiks vai kāds nodokļu režīms tiks piemērots.

27. Visbeidzot *Skatteråd* (Nodokļu padome) iepriekšējā nodokļu nolēmumā uz jautājumu atbildēja noliedzīgi. *T Danmark* apstrīdēja šo iepriekšējo nodokļu nolēmumu *Landsskatteret* kā augstākajā nodokļu iestādē, kas uz jautājumu sniegto atbildi mainīja uz apstiprinošu.

28. *Skatteministerium* (Finanšu ministrija) cēla prasību *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) par *Landsskatteret* (Valsts nodokļu apelācijas komisija) lēmumu. Tagad *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa) ir nolēmusi izmantot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

#### IV. Tiesvedība Tiesā

29. *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa) uzdeva šādus jautājumus:

- “1) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas 1. panta 2. punktu par valsts noteikumu piemērošanu, kas paredzēti krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi īpašu valsts noteikumu, ar ko tiek īstenots Direktīvas 1. panta 2. punkts, vai ka valsts tiesību aktos ir paredzēti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 1. panta 2. punktu?
- 1.1) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka “priekšnoteikums ir, lai dividendēm netiktu piemērots nodoklis [...] saskaņā ar Padomes Direktīvu 90/435 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par Direktīvas 1. panta 2. punktā minēto īpašu valsts noteikumu?
- 2) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši ESAO Nodokļu paraugkonvencijai sastādītas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru nodokļu piemērošana izmaksātajām dividendēm ir atkarīga no tā, vai dividendžu saņēmējs tiek uzskatīts par šo dividendžu īpašuma beneficiāru, ir līgumā paredzēts noteikums ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, uz kuru attiecas Direktīvas 1. panta 2. punkts?



- 3) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai valsts tiesai ir jānosaka, kas ir ietverts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šā jēdziena nozīme, piemērojot Direktīvu 90/435, ir jāinterpretē tā, ka šim jēdzienam ir jāpiešķir īpaša Savienības tiesību nozīme, uz ko attiecas Tiesas pārbaude?
- 4) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu ir tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šā jēdziena nozīme ir jāinterpretē tā, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente un kas tādos apstākļos kā šajā lietā saņem dividendes no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo dividendžu “īpašuma beneficiārs”, jo tā šis jēdziens ir jāinterpretē atbilstoši Savienības tiesību aktiem?
- a) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” ir jāinterpretē atbilstoši atbilstīgajam jēdzienam Direktīvas 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV 2003, L 157, 49. lpp.) (Procentu un honorāru maksājumu direktīva), 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu?
- b) Vai šis jēdziens būtu jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par ESAO 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas 10. pantu (12. punkts), vai arī šajā interpretācijā var ņemt vērā turpmākos komentārus, tostarp 2003. gadā veiktos papildinājumus par starpnieksabiedrībām un 2014. gadā veiktos papildinājumus par līgumsaistībām vai juridiskām saistībām?
- c) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividendžu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru”, kāda nozīme ir tam, ka dividendžu saņēmējam ir līgumiskas vai likumiskas saistības nodot dividendes citai personai?
- d) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividendžu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru”, kāda nozīme ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtās dividendes nodot citai personai) nebija pilnīgas tiesības “izmantot un lietot” dividendes, kā minēts 2014. gada komentāros par 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju?
- 5) Ja lietā tiek pieņemts, ka ir “valstu noteikumi, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu”, Direktīvas 1. panta 2. punkta nozīmē, ka dalībvalsts rezidente uzņēmēj sabiedrība (A) ir izmaksājusi dividendes mātesuzņēmumam (B) citā dalībvalstī un no turienes tās nodotas šīs uzņēmēj sabiedrības mātesuzņēmumam (C), kurš ir rezidents ārpus ES/EEZ, kas savukārt ir izmaksājis šos līdzekļus savam mātesuzņēmumam (D), kurš arī ir rezidents ārpus ES/EEZ, ka starp pirmo no minētajām dalībvalstīm un C rezidences valsti nav konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ka starp pirmo no minētajām dalībvalstīm un D rezidences valsti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un ka pirmajai no minētajām valstīm saskaņā ar tās tiesību aktiem tādēļ nebūtu bijušas tiesības piemērot nodokli ienākuma gūšanas vietā par dividendēm, ko A izmaksāja D, ja D būtu bijis tiešais A īpašnieks, vai tā ir ļaunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu tā, ka B saskaņā ar to nav aizsargāts?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par dividendēm, kuras ir saņemtas no uzņēmēj sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai LESD 49. pantam, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu, ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts piemēro nodokļus par dividendēm mātesuzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, savukārt uzskata, ka rezidenti mātesuzņēmumi, kas citādi atrodas līdzīgos apstākļos, ir atbrīvoti no nodokļa par šādām dividendēm?

- 7) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu attiecībā uz dividendēm, kuras saņemtas no uzņēmēj sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmuma), un tiek uzskatīts, ka pēdējās minētās dalībvalsts mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par attiecīgajām dividendēm minētajā dalībvalstī, vai LESD 49. pants, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa ieturēšanu ienākuma gūšanas vietā atbildīgajai uzņēmēj sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā nokavējuma procentu likme, kuru dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir vērsti pret uzņēmēj sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 8) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu būtu apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu būtu tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, un ja nevar uzskatīt, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), pamatojoties uz to, ir atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 90/435 attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas no uzņēmēj sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmuma), vai pēdējai no minētajām dalībvalstīm ir pienākums saskaņā ar Direktīvu 90/435 vai LESD 4. panta 3. punktu paziņot, ko šī dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 9) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 90/435 par dividendēm, kuras ir saņemtas no uzņēmēj sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmuma), vai LESD 49. pants, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu (pakārtoti LESD 63. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:
- pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai meitasuzņēmums par dividendēm ietur nodokli ienākuma gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret iestādēm par ienākuma gūšanas vietā neieturēto nodokli situācijā, kad nav šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā, ja mātesuzņēmums ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm;
  - pēdējā minētā dalībvalsts aprēķina nokavējuma procentus par nesamaksātu nodokli ienākuma gūšanas vietā?

Tiesa tiek lūgta atbildi uz sesto un septīto jautājumu iekļaut atbildē uz devīto jautājumu.

10) Vai tādos apstākļos, kad:

- uzņēmēj sabiedrība (mātesuzņēmums), kas ir citas dalībvalsts rezidente, atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajai prasībai, proti, tai (2011. gadā) pieder vismaz 10 % no uzņēmēj sabiedrības (meitasuzņēmuma), kas ir citas dalībvalsts rezidente, akciju kapitāla;
- tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums faktiski nav atbrīvots no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par meitasuzņēmuma izmaksātajām dividendēm;
- mātesuzņēmuma (tiešs vai netiešs) dalībnieks, kas nav ES/EEZ valstu rezidents, tiek uzskatīts par attiecīgo dividenžu “īpašuma beneficiāru”;
- iepriekš minētais (tiešs vai netiešs) dalībnieks arī neatbilst minētajai kapitāla prasībai;

LESD 63. pantā tiek aizliegts tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar ko dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums, piemēro nodokļus attiecīgajām dividendēm, ja attiecīgā dalībvalsts uzskata, ka rezidentes uzņēmēj sabiedrības, kuras atbilst Direktīvā 90/435 noteiktajai kapitāla prasībai, proti, tām 2011. taksācijas gadā pieder vismaz 10 % no akciju kapitāla dividendes izmaksājošajā uzņēmēj sabiedrībā, ir atbrīvotas no nodokļiem par šādām dividendēm?”

30. Ar 2016. gada 13. jūlija rīkojumu lietas C-116/16 un C-117/16 tika apvienotas. Par prejudiciālajiem jautājumiem apvienotajā tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *T Danmark*, *Y Denmark Aps*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Zviedrijas Karaliste, Itālijas Republika, Nīderlandes Karaliste un Eiropas Komisija. 2017. gada 10. oktobra tiesas sēdē – kas attiecās arī uz tiesvedību lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16 – piedalījās *T Danmark*, *Y Denmark Aps*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Luksemburgas Lielhercogiste un Eiropas Komisija.

## V. Juridiskais vērtējums

### A. Par dividenžu saņēmēja noteikšanu ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā, ko veicis nodokļu maksātājs (pirmais līdz piektais jautājums)

31. Lietas dalībnieki neapstrīd, ka aplūkotie dividenžu maksājumi principā ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā. Tādējādi Dānijai kā izmaksājošās sabiedrības rezidences valstij dividendes vajadzēja atbrīvot no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbilstoši šīs direktīvas 5. pantam. Tomēr Dānija uzskata, ka ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu acīmredzami var tikt pamatots atteikums piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā. Saskaņā ar šo tiesību normu direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.

32. Ar pirmo līdz piekto jautājumu iesniedzējtiesa faktiski principā jautā, vai dalībvalsts, lai novērstu krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, var balstīties uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu tikai tad, ja tā ir pieņēmusi valsts tiesisko regulējumu tās transponēšanai (B.1) un, ja tas tā ir, vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts vai KNDUN regulējums, kurā tiek lietots īpašuma beneficiāra jēdziens, ir jāuzskata par tādu pietiekamu transponēšanu (B.2). Ja tas tā ir, iesniedzējtiesa vēlas zināt, kam un kā esot jāinterpretē īpašuma beneficiāra jēdziens.

33. Visiem šiem jautājumiem jēga ir tikai tad, ja Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta nosacījumi vispār ir izpildīti. Šajā pēdējā minētajā punktā ir prasīts, lai šajā gadījumā *T Danmark* būtu veicis krāpšanu vai izmantojis stāvokli ļaunprātīgi. Tāpēc vispirms ir jāatbild uz piekto jautājumu.

34. Šajā ziņā vispirms tomēr ir jānorāda, ka iesniedzējtiesas piektais jautājums neatbilst paziņotajiem faktiem. Dividendes saņemošās *N Luxembourg 2 (N Luxembourg)* mātesuzņēmums ir sabiedrība, kas ir Luksemburgas rezidente, nevis, kā liecina prejudiciālais jautājums, trešās valsts rezidente. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī nevar secināt, vai un kuri šīs “vecāsmātesuzņēmuma” kapitāldaļu turētāji ir trešo valstu rezidenti. Jau tas vien neļauj faktiski izvērtēt, vai pastāv ļaunprātīga izmantošana. Tomēr Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai dažas šajā ziņā noderīgas norādes.

35. Šajā ziņā tiks izskaidrots, kādi ir nosacījumi, lai pieņemtu ļaunprātīgu izmantošanu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā (2). Vispirms tiks tuvāk aplūkots Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētā aizlieguma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā apjoms (1).



## 1. Ideja par aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktā

36. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķis, kā izriet no tās preambulas 3. apsvēruma, ir, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, izbeigt to, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbībai ir nelabvēlīgāki nosacījumi nekā vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbībai, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupēšanos Savienības mērogā. Tātad šī direktīva ir vērsta uz neitralitātes nodrošināšanu nodokļu jomā attiecībā uz meitasuzņēmuma, kas dibināts kādā dalībvalstī, peļņas sadali tās mātesuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī<sup>5</sup>.

37. Šajā ziņā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atstāta iespēja izvēlēties starp divām sistēmām – atbrivojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu. Proti, saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 7. un 9. apsvērumu šajā tiesību normā ir precizēts, ka, ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, izņemot gadījumu, kad meitasuzņēmums tiek likvidēts, mātesuzņēmuma dalībvalsts un tā pastāvīgā uzņēmuma dalībvalsts vai nu atturas šādi peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādi peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, kas ir saistīta ar minēto peļņu un ko ir samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemākā līmeņa meitasuzņēmums<sup>6</sup>.

38. Tādējādi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta mērķis ir novērst, ka peļņa, ko par labu mātesuzņēmumam rezidentam sadala meitasuzņēmums nerezidents, tiktu aplikta vispirms meitasuzņēmuma līmenī tā rezidences valstī un pēc tam – mātesuzņēmuma līmenī tā rezidences valstī<sup>7</sup>.

39. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantā ir runa par ekonomisko nodokļu dubulto uzlikšanu, jo dividendes parasti nāk no meitasuzņēmumu ienākumiem, par kuriem jāmaksā nodoklis (t.i., tās jau ir apliktas ar dalībvalsts uzņēmumu ienākuma nodokli), un mātesuzņēmumā ietilpst tās ienākumos (un līdz ar to no jauna tiek apliktas ar citas valsts uzņēmumu ienākuma nodokli). Tādējādi nodokļu slogs lielākā sabiedrību grupā ir atkarīgs no līmeņu skaita sabiedrību grupas struktūrā, kuriem vairumā gadījumu ir vienīgi organizatorisks pamats. Līdz ar to Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. pantā tiek ņemts vērā arī apstākļi, ka juridisko personu skaits var tikt palielināts bez ierobežojuma, nemainot personas, kas tās kontrolē, un līdz ar to arī to peļņu, kas tiek gūta no komercdarbības ar šo juridisko personu starpniecību.

40. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktā šī ideja ir papildināta ar to, ka, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti, peļņa, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, ir jāatbrīvo no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā<sup>8</sup>. Tādējādi, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas, šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts princips par peļņas, ko kādā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums ir izmaksājis citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam, neaplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā<sup>9</sup>.

5 Spriedumi, 2017. gada 7. septembris, *Egiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 20. punkts), 2017. gada 17. maijs, *AFEP* u.c. (C-365/16, EU:C:2017:378, 21. punkts), un 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c. (C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

6 Spriedums, 2017. gada 17. maijs, *X* (C-68/15, EU:C:2017:379, 71. punkts), 2017. gada 17. maijs, *AFEP* u.c. (C-365/16, EU:C:2017:378, 22. punkts), 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 44. punkts).

7 Spriedums, 2017. gada 17. maijs, *AFEP* u.c. (C-365/16, EU:C:2017:378, 24. punkts).

8 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Egiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 21. punkts).

9 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Egiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 22. punkts), skat. šajā nozīmē arī 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).

41. Aizliedzot dalībvalstīm veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no peļņas, ko meitasuzņēmums rezidents sadalījis savam mātesuzņēmumam, ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktu tiek ierobežota dalībvalstu kompetence aplikēt ar nodokli peļņu, kuru to teritorijā dibinātas sabiedrības sadala citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām<sup>10</sup>. Tādēļ dalībvalstis nedrīkst vienpusēji noteikt ierobežojošus pasākumus un tiesības izmantot minētajā 5. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā pakārtot citādiem nosacījumiem<sup>11</sup>. Tāpēc tiesības pieprasīt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā nav atkarīgas no tā, ka mātesuzņēmuma kapitāldaļu īpašnieki ir rezidenti vai ka dividenžu maksātājs nosaka, kā dividenžu saņēmējs dividendes izmantos turpmāk.

42. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktā ir runa par turpmāku (šoreiz drīzāk juridisku) nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Proti, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā gadījumā patiesībā ar nodokli tiek aplikti saņēmēja ienākumi (šajā gadījumā dividendes)<sup>12</sup>. Līdz ar to nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā dividenžu izmaksātāja rezidences valstī ir nevis atšķirīgs nodokļa veids, bet gan tikai īpaša nodokļa uzlikšanas metode. Izmaksātāja aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, ko veic viņa rezidences valsts, un dividenžu saņēmēja “normāla” aplikšana ar nodokli, ko veic viņa rezidences valsts, pati par sevi izraisa nodokļu dubultu uzlikšanu un parasti arī nelabvēlīgu stāvokli salīdzinājumā ar iekšzemes situāciju.

43. Tieši gadījumā ar apjomīgām sabiedrību grupas struktūrām, kas plešas pāri vairākām robežām, atbrīvojuma neesamība divos līmeņos pastiprinātu iepriekš minēto kaskādes efektu, ja vēl katru reizi tiktu piemērota arī aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tas, ka tajā ir saskatāms kaitējums iekšējam tirgum, ir acīmredzams.

44. Tomēr, lai novērstu tādu kaskādes veida ekonomisku un juridisku nodokļu dubulto uzlikšanu, nav svarīgi, vai dividenžu saņēmējs ir arī dividenžu “īpašuma beneficiārs” vai kaut kas līdzīgs. Drīzāk izšķirošs ir tas, vai dividenžu maksātājs bija aplikts ar uzņēmumu ienākuma nodokli un vai dividenžu saņēmējam ir atkārtoti jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par dividendi. Tas pats attiecas uz aizliegumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Šajā ziņā izšķirošais ir tas, vai rezidences valstī gūtie ienākumi no dividendēm ir aplikami ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

45. Šajā ziņā tas ir loģiski, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā (citādi kā Procentu un honorāru maksājumu direktīvā<sup>13</sup>) nozīme ir “tikai” tam, ka meitasuzņēmums izmaksā peļņu savam mātesuzņēmumam (sākot no zināmas līdzdalības kvotas). Tā kā dividendes – citādi kā procentu maksājumi – principā nav peļņu samazinoši darbības izdevumi, ir arī saprotams, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā, kā izriet no tās teksta, nav ietverti citi materiālie kritēriji (kā dividenžu saņemšana savā vārdā un uz sava rēķina vai līdzīgi).

46. Tiesības saņemt dividendes galu galā izriet no mātesuzņēmuma statusa atbilstoši tiesiskajam regulējumam sabiedrību tiesību jomā, kuru var izmantot tikai savā vārdā. Arī rīkošanās uz citas personas rēķina šajā gadījumā šķiet grūti iedomājama. Katrā ziņā to nevar secināt tikai no “vecāsmātesuzņēmuma” pastāvēšanas. Tādējādi principā ir iekļauti visi meitasuzņēmuma dividenžu maksājumi savam mātesuzņēmumam citā dalībvalstī, ja sabiedrība – kas šajā lietā nav apstrīdēts – izpilda Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 2. panta nosacījumus.

10 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Egiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 23. punkts), skat. šajā nozīmē arī spriedumu, 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, 38. punkts).

11 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Egiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 24. punkts), rīkojums, 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).

12 Spriedumi, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero un General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 26. un 34. punkts), un 2008. gada 26. jūnijs, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. punkts).

13 Padomes Direktīva 2003/49.

47. Robežas ir noteiktas vienīgi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā, kurā ir paredzēts, ka direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos paredzētus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.

## 2. Ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens Savienības tiesībās

48. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā ir atspoguļots Savienības tiesību vispārējais princips, atbilstoši kuram neviens nedrīkst ļaunprātīgi vai krāpnieciskos nolūkos izmantot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības<sup>14</sup>. Proti, Savienības tiesību noteikuma piemērošana nedrīkst būt tik plaša, ka tiek slēptas saimnieciskās darbības subjektu ļaunprātīgās darbības, t.i., darbības, kas notiek nevis parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai tāpēc, lai ļaunprātīgi izmantotu Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības<sup>15</sup>.

49. Šajā ziņā tiesību normas formulējumā sīkāk nav paskaidrota tās pamatā esošā ļaunprātīgas izmantošanas izpratne<sup>16</sup>. Taču kā izņēmuma noteikums Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri<sup>17</sup>. Saistībā ar pasākumiem ļaunprātīgas rīcības novēršanai minēto it īpaši pieprasa arī tiesiskās noteiktības princips. Proti, ja atsevišķa persona formas ziņā izpilda visus priekšnoteikumus, lai izmantotu tiesības, tikai īpašos gadījumos var būt pieļaujams liegt izmantot šīs tiesības, pamatojoties uz iebildumu par ļaunprātīgu rīcību.

50. Taču atbilstošas norādes, kā vērtēt ļaunprātīgu izmantošanu, izriet no citām ES direktīvām. Tādējādi Apvienošanas direktīvā<sup>18</sup> kā standarta piemērs tāda pamudinājuma pastāvēšanai tās 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā teikumā ir minēts nopietnu komerciālu mērķu trūkums attiecīgajā darījumā. Turklāt ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens ir definēts direktīvas, ar kuru paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai<sup>19</sup> (turpmāk tekstā – “Direktīva 2016/1164”), bet kura strīdā aplūkotojos gados vēl nebija piemērojama, 6. pantā. Saskaņā ar to izšķirošs ir tas, vai pastāv neīsta struktūra, kura ir izveidota vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai nolūkam. Saskaņā ar 2. punktu struktūra ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.

14 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 26. punkts), ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumi lietā *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:34, 24. punkts).

15 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts), 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts), 2006. gada 6. aprīlis, *Agip Petroli* (C-456/04, EU:C:2006:241, 20. punkts), 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. punkts), 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. un 69. punkts), un 1999. gada 9. marts, *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts), turklāt skat. arī manus secinājumus lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 57. punkts).

16 Skat. turpretim, piemēram, Padomes Direktīvas 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) (Apvienošanas direktīva, OV 2009, L 310, 34. lpp.) 15. pantu.

17 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).

18 Padomes Direktīva 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV 1990, L 225, 1. lpp.).

19 Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.).

51. Turklāt Tiesa ir vairākkārt lēmusi, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var tikt pamatots tikai ar cīņas pret ļaunprātīgu rīcību pamatiem, ja ierobežojuma īpašais mērķis ir šķēršļu likšana rīcībai, ar ko tiek radīti ar saimniecisko realitāti skaidri nesaistīti mākslīgi veidojumi, kas ir paredzēti, lai izvairītos no tādu nodokļu maksāšanas, kādi parasti ir jāmaksā par gūto peļņu no valsts teritorijā veiktajām darbībām<sup>20</sup>. Tiesa pa šo laiku ir arī vairākkārt lēmusi, ka šajā ziņā ir pietiekami ne vien ar to, ka nodokļu priekšrocības iegūšana ir konstrukcijas vienīgais mērķis<sup>21</sup>, bet arī ar to, ka tas ir tās būtiskais mērķis<sup>22</sup>.

52. Šī Tiesas judikatūra tādējādi ietver divus elementus, kas ir savstarpēji atkarīgi. Pirmkārt, pilnīgi mākslīgām struktūrām, kas rezultātā pastāv tikai uz papīra, jau sākotnēji tiek liegta atzīšana. Turklāt nodokļu tiesību akta pieņemšanai ir izšķiroša nozīme, ko var panākt arī ar saimnieciskajā realitātē pastāvošu konstrukciju palīdzību. Pēdējā situācija varētu būt sastopama biežāk, un tagad Direktīvas 2016/1164 jaunajā 6. pantā tā ir arī skaidri iekļauta. Arī pati Tiesa kādā no jaunākajiem spriedumiem pilnīgi mākslīgā raksturā saskata tikai apstākli tam, ka galvenais sasniedzamais mērķis ir saņemt nodokļu priekšrocību<sup>23</sup>.

53. Ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšana ir atkarīga no visu apstākļu kopēja vērtējuma attiecīgajā konkrētajā gadījumā, kurus konstatē kompetentās valsts iestādes un kurus ir jāpārbauda tiesā<sup>24</sup>. Šis kopējais vērtējums gan ir jāveic iesniedzējtiesai<sup>25</sup>. Tomēr attiecībā uz vērtējumu, vai darbības tiek izpildītas parastu komercdarījumu ietvaros vai tikai ar mērķi ļaunprātīgi izmantot Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības<sup>26</sup>, Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgas norādes<sup>27</sup>.

### 3. Šajā lietā piemērojamie kritēriji

#### a) Par pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanu

54. Tiesa nevar izvērtēt, vai var tikt pieņemts ar saimniecisko realitāti nesaistīts, pilnīgi mākslīgs veidojums. Pirmkārt, iesniedzējtiesas paziņotie fakti šajā ziņā ir vairāk nekā nepietiekami. Otrkārt, šo faktu izvērtēšana ir jāveic iesniedzējtiesai. Tiesa var sniegt tikai norādes.

- 20 Spriedumi, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 60. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts), 2009. gada 18. jūnijs, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 64. punkts), 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. punkts), līdzīgs spriedums, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts).
- 21 Tāpat arī spriedumi, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts), 2012. gada 12. jūlijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, 35. punkts), 2011. gada 27. oktobris, *Tanoarch* (C-504/10, EU:C:2011:707, 51. punkts), un 2008. gada 22. maijs, *Amplificientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. punkts).
- 22 Par netiešajām nodokļu tiesībām – spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 53. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts); tā dēvētās Apvienotās direktīvas piemērošanas jomā līdzīgi 2011. gada 10. novembra spriedums *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 35. un 36. punkts).
- 23 Tik precīzi formulēts spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 60. punkts).
- 24 Spriedums, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 41. punkts), un mani secinājumi lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 60. punkts).
- 25 Tāpat spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 59. punkts), un 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 49. punkts).
- 26 Spriedumi, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. punkts), 2006. gada 6. aprīlis, *Agip Petroli* (C-456/04, EU:C:2006:241, 20. punkts), 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. un 69. punkts), 1999. gada 9. marts, *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts un tajā minētā judikatūra), skat. arī manus secinājumus lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 57. punkts).
- 27 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 34. punkts), 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 56. punkts), un 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 77. punkts).



55. Kā Tiesa nesen ir nospriedusi, fakts, ka darbība izpaužas tikai kā aktīvu pārvaldīšana un ienākumi tiek gūti tikai no šīs pārvaldīšanas, nenozīmē, ka tas ir ar saimniecisko realitāti nesaistīts pilnīgi mākslīgs veidojums<sup>28</sup>. Ņemot vērā faktu, ka it īpaši aktīvu pārvaldīšanas sabiedrības pašas par sevi veic (var veikt) maz aktivitāšu, šim kritērijam, iespējams, var izvirzīt vēl tikai nelielas prasības. Ja faktiski ir notikusi likumīga dibināšana, sabiedrība faktiski ir sasniedzama savā juridiskajā adresē un tai ir atbilstoši materiālie un cilvēku resursi uz vietas, lai tā īstenotu savu mērķi, tad nevar būt runas par veidojumu, kas nav saistīts ar saimniecisko realitāti.

56. Arī fakts, ka dividenžu saņēmējs savu peļņu izmaksā saviem kapitāldaļu īpašniekiem, nevar pamatot pieņēmumu par mākslīgu veidojumu. Ieguldījumu sabiedrību jēga ir kaut kad izmaksāt peļņu no saviem ienākumiem (tajos ietilpst arī tādi ienākumi no pamatkapitāla kā dividendes) saviem dalībniekiem. To, ka atbrīvojumam no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktam (un varbūt arī atbrīvojums no dividenžu aplikšanas ar nodokli atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu 4. pantam) jābūt atkarīgam no mātesuzņēmuma izmaksas metodes, no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas nevar secināt. Iepriekš minētais kaskādes efekts, kas ar direktīvu ir jānovērš (par to iepriekš 36. un nākamajos punktos), var pastiprināties tieši tālākas izmaksas gadījumā.

57. Tas pats attiecas uz apstākli, ka vecāsmātesuzņēmuma dalībnieki (ieguldījumu sabiedrības), iespējams, ir trešo valstu rezidenti. Proti, kā jau Tiesa ir spriedusi, tas apstākļi vien, ka dividendes saņemošu sabiedrību tieši vai netieši kontrolē personas, kas nav Savienības rezidentes, nepamato pieņēmumu par atbrīvojuma no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā ļaunprātīgu izmantošanu<sup>29</sup>. Tādējādi nodokļu maksātājam būtu noteikts pienākums sistemātiski pierādīt ar nodokļiem nesaistītos iemeslus un administrācijai nebūtu pietiekami jāpierāda izvairīšanās no nodokļu maksāšanas<sup>30</sup>.

58. Atbrīvojuma no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, liegšana šajā ziņā balstītos uz vispārēju pieņēmumu, ka runa ir par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Taču šāds pieņēmums nav pieļaujams<sup>31</sup>. Vienmēr ir jāizvērtē konkrētā gadījuma objektīvie un pierādāmie apstākļi<sup>32</sup>. Taču šajā gadījumā norādes par pilnīgi mākslīgu, ar saimniecisko realitāti nesaistītu veidojumu nav saskatāmas. Tieši otrādi, Luksemburgas finanšu pārvaldes izsniegtā apliecība (skat. 22. punktu) liecina pret pilnīgi mākslīgu, ar saimniecisko realitāti nesaistīta veidojuma pastāvēšanu.

59. Manuprāt, tas tomēr neizslēdz, ka var pastāvēt ar ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā saistīta struktūra, kā tas izriet arī no Direktīvas 2016/1164 jaunā 6. panta teksta. Šajā ziņā arī Tiesa par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu ir jau spriedusi, ka līdzdalības struktūras, kuru vienīgais mērķis ir izmantot direktīvā paredzētās nodokļu priekšrocības, ir ļaunprātīgas izmantošanas veids<sup>33</sup>. Šajā ziņā arī uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu attiecas tas, ka struktūras pamatā ir jābūt komerciāliem apsvērumiem. Aizsardzība neattiecas tikai uz centieniem iegūt nodokļu priekšrocību, ja nav saistības ar faktisko komerciālo situāciju<sup>34</sup>.

28 Spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding un Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 73. punkts).

29 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 27. un nākamie punkti).

30 Spriedumi, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 28. punkts) un 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 55. punkts).

31 Skat. spriedumus, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 30. punkts), 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts), 2006. gada 9. novembris, Komisija/Belģija (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).

32 Skat. spriedumus, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 30. punkts), 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).

33 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).

34 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 26. punkts), skat. par Apvienošanas direktīvu 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).



**b) Par iemesliem, kas jāņem vērā ārpus nodokļu jomas**

60. Tādējādi šajā gadījumā izšķiroša nozīme ir citiem kritērijiem, it īpaši iemesliem, kas ir jāņem vērā ārpus nodokļu jomas.

61. Saskaņā ar Tiesas judikatūru apstākļi, ka sabiedrība reģistrē savu adresi, vai tā būtu juridiskā vai faktiskā, saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem, lai izmantotu izdevīgākus tiesību aktus, pats par sevi nav ļaunprātīga rīcība<sup>35</sup>. Vienīgi apstākļi, ka šajā lietā aplūkotajā korporatīvajā darījumā ar ārvalstu ieguldītājiem ir iesaistītas arī sabiedrības no Luksemburgas, tāpēc vēl nevar likt izdarīt pieņēmumu par ļaunprātīgu rīcību.

62. Turklāt, ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp divām iespējām, viņam nav obligāti jāizvēlas tā, kas paredz augstāku nodokļa maksājumu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj ierobežot savu nodokļu parādu<sup>36</sup>. Tādējādi nodokļa maksātāji – kā Tiesa norāda turpinājumā – ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai, lai ierobežotu savu nodokļu slogu<sup>37</sup>. Līdz ar to vienīgi to, ka šajā gadījumā tika izvēlēta darījumu struktūra, kurai nav lielākais nodokļu slogs (šajā gadījumā papildu un galīgs nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā), arī nevar raksturot kā ļaunprātīgu rīcību.

63. Turklāt – izņemot ar saimniecisko realitāti nesaistītu, pilnīgi mākslīgu veidojumu – tas, ka Savienības pilsonis, fiziska vai juridiska persona, ir nodomājis gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kādas ir spēkā citā dalībvalstī, kuras rezidents viņš nav, pats par sevi nevar liegt viņam iespēju atsaukties uz Līguma noteikumiem<sup>38</sup>. Tādējādi tāda darījumu struktūra, kāda aplūkota šajā lietā, kad ir iesaistīta dalībvalsts, kas ir atteikusies no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā, tikai tāpēc nevar tikt vērtēta kā ļaunprātīga.

64. Šajā ziņā brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver arī tās dalībvalsts izvēli, kas attiecīgajam uzņēmumam piedāvā, tā skatījumā, labākos apstākļus nodokļu jomā. Ja šis princips jau ir spēkā daudz vairāk saskaņotajās pievienotās vērtības nodokļu tiesībās<sup>39</sup>, tad vēl jo vairāk tā tas ir ne tik daudz saskaņotajās ienākuma nodokļa tiesībās, kur atšķirības dalībvalstu nodokļu tiesiskajā regulējumā<sup>40</sup> no Savienības tiesību aspekta ir gribētas vai attiecīgi tiek akceptētas kā politiski atbilstošas.

65. Tāpat Tiesa ir skaidrojusi, ka Savienības tiesībās paredzētais dividendu atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no kapitāla daļu īpašnieku izcelsmes vai rezidences vietas, jo atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai tam nav nozīmes<sup>41</sup>. Tāpēc tas, ka *T Danmark* kapitāla daļu īpašnieki ir Luksemburgas rezidenti vai attiecīgi tās mātesuzņēmuma kapitāla daļu īpašnieki ir trešās valsts rezidenti, aplūkojot atsevišķi, arī nav ļaunprātīga izmantošana.

35 Skat. spriedumus, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo* (C-106/16, EU:C:2017:804, 40. punkts), 2003. gada 30. septembris, *Inspire Art* (C-167/01, EU:C:2003:512, 96. punkts), un 1999. gada 9. marts, *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, 27. punkts).

36 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts), 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. punkts), 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 47. punkts), un 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts).

37 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts).

38 Spriedums, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. punkts), skat. šajā nozīmē spriedumu, 2003. gada 11. decembris, *Barbier* (C-364/01, EU:C:2003:665, 71. punkts).

39 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts).

40 Skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. punkts); par Savienības tiesībās pieļauto atkāpi no nodokļu likmēm pat saskaņotajās nodokļu tiesībās tāpat 2015. gada 17. decembra spriedums *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 39. un 40. punkts).

41 Spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 66. punkts).

### c) Par tiesību akta mērķa apiešanu

66. Svarīgāk, iespējams, būtu tas, ja galīgie dividenžu saņēmēji – šajā gadījumā ieguldījumu sabiedrības, vai tās tiek uzskatītas par pārredzamām nodokļu tiesību jomā vai netiek, – būtu tādu konkrētu trešo valstu rezidenti (parasti tādās noteiktās mazās salās kā Kaimanu salas<sup>42</sup>, Bermudu salas<sup>43</sup> vai Džersija<sup>44</sup>), kas ir pazīstamas ar neesošo sadarbību ar citām finanšu iestādēm. Iespējams, tas varētu norādīt uz neparastu procesu visā kopumā, kura saimnieciskais pamats pirmajā mirklī neatklājas.

67. Tomēr šajā tiesvedībā nav iegūta informācija par kapitāla daļu īpašnieku, kas atrodas sabiedrību struktūras virsotnē (t.i., ieguldījumu sabiedrību), rezidences valsti. Taču Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai dažas lietderīgas norādes.

68. Ja ieguldījumu sabiedrības faktiski būtu tādu trešo valstu rezidentes, visā konstrukcijā ļaunprātīgu struktūru varētu drīzāk saskatīt, nevis pamatojoties uz Luksemburgas sabiedrību “iesaistīšanos”, bet gan pamatojoties uz ieguldījuma sabiedrību “reģistrēšanos” noteiktās trešajās valstīs. Šajā ziņā struktūras mērķim vai attiecīgi apietā nodokļu tiesību akta mērķim (šajā gadījumā aplikšana ar nodokli Dānijā) ir īpaša nozīme.

#### 1) Vai Dānijas ienākuma nodokļa apiešana?

69. Vispirms ir jākonstatē, ka Dānijai netika atņemta iespēja aplikēt ar nodokli iegādātās darbību veicošās sabiedrības (*T Danmark*) peļņu. Šī peļņa, kā ierasts, tika aplikta ar nodokli rezidences vietas valstī (t.i., Dānijā). Tādējādi dividendes ir apliktas ar Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokli.

70. Abām Luksemburgas sabiedrībām (mātesuzņēmums un vecāsmātesuzņēmums) ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums Luksemburgā, un tur tām jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par saviem ienākumiem. Līdz ar to pastāv Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 2. pantā minētie nosacījumi. Dividenžu atbrīvojums no nodokļa Luksemburgā atbilst direktīvas idejai, un ar to tiek ņemts vērā samaksātais Dānijas uzņēmumu ienākuma nodoklis.

71. Šajā ziņā tam, ka Luksemburgā netiek veikts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, ja dividendes tiek maksātas kapitāla daļu īpašniekiem trešajās valstīs, nav nozīmes. Šis lēmums ir katras valsts nodokļu autonomijas sekas. Ja reiz Savienībā, pamatojoties uz nesaskaņotajiem ienākuma nodokļiem, dalībvalstu vidū pastāvošā nodokļu konkurence ir atļauta Savienības tiesībās, tad nevar pārņemt nodokļu maksātājam, ka viņš patiešām izmanto atsevišķu dalībvalstu atrašanās vietas priekšrocības arī faktiski (t.i., ne tikai uz papīra).

#### 2) Pārrobežu informācijas apmaiņas trūkuma izmantošanas novēršana

72. Aplūkojot tuvāk, ar Luksemburgas sabiedrību iesaistīšanu rezultātā tiek novērsta “vienīgi” dividenžu maksājumu aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā. Kā jau minēts iepriekš (42. punkts), attiecībā uz aplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā patiesībā ar nodokli tiek aplikts ienākumu (šajā gadījumā dividenžu) saņēmējs<sup>45</sup>. Tas notiek, kad izmaksas brīdī maksātājs ietur daļu no ienākumiem jau ienākumu gūšanas vietā.

42 Tā tas ir lietā C-119/16.

43 Tā tas ir lietā C-117/16.

44 Tā tas ir lietā C-299/16.

45 Spriedumi, 2010. gada 24. jūnijs, *P. Ferrero un General Beverage Europe* (C-338/08 un C-339/08, EU:C:2010:364, 26. un 34. punkts), un 2008. gada 26. jūnijs, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. punkts).

73. Līdz ar to nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā dividenžu maksātāja rezidences valstī ir nevis atšķirīgs nodokļa veids, bet gan tikai īpaša nodokļa uzlikšanas metode, lai nodrošinātu (minimālu) nodokļu uzlikšanu dividenžu saņēmējam. Tas tādēļ, ka it īpaši ārvalstu situācijās ne vienmēr tiek garantēts, ka saņēmējs par saviem ienākumiem arī pienācīgi maksā nodokli. Proti, parasti dividenžu saņēmēja rezidences valsts reti uzzina kaut ko par tā ienākumiem no ārvalsts, ja nepastāv – kā tagad Savienībā – funkcionējoša datu apmaiņas sistēma starp finanšu iestādēm.

74. Tāpēc, lai varētu tikt uzskatīts, ka tiek ļaunprātīgi apiets šis tiesību akta mērķis (dividenžu saņēmēja aplikšanas ar nodokli nodrošināšana), ir jākonstatē divu priekšnoteikumu izpilde. Pirmkārt, tiešā maksājuma gadījumā katrā ziņā ir jāpastāv Dānijas nodokļu prasījumam (par to 88. un nākamajos punktos). Otrkārt, ir jāpastāv nodokļa neuzlikšanas riskam, pamatojoties uz šo ienākumu neaplikšanu ar nodokli faktiskajā saņemšanas valstī.

75. Tāpēc, ja pamats izmantotajai darījumu struktūrai ir tāds, ka dividendes tiek maksātas ieguldītājiem caur trešo valsti, lai to rezidences valsts nesaņemtu nekādu informāciju par to ienākumiem, visa šī struktūra, manuprāt, ir jāuzskata par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu.

76. Tomēr tādu ļaunprātīgas izmantošanas pārmetumu varētu atspēkot, ja ieguldījumu sabiedrības ieguldītāju rezidences valstīm sniegtu atbilstošu informāciju par nodokļiem vai ieguldījumu sabiedrību rezidences valstij būtu atbilstoša informācija un šī informācija tiktu nodota atbilstošajām valstīm. Tad tāda uzņēmuma struktūra neapietu izvairīšanās no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā mērķi (par to iepriekš 73. punktā). Arī tas tiesai ir jāietver savā kopējā vērtējumā.

#### ***d) Secinājumi par piekto jautājumu***

77. Ja notiek izvairīšanās no dividenžu maksājumu trešajā valstī rezidējošām ieguldījumu sabiedrībām aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, vispirms ir apsverama faktisko saņēmēju (t.i., ieguldītāju) izvairīšanās no dividenžu aplikšanas ar nodokli. Ļaunprātīgu izmantošanu šajā gadījumā it īpaši var pieņemt tad, ja izraudzītās uzņēmuma struktūras mērķis ir izmantot informācijas apmaiņas trūkumu iesaistīto valstu vidū, lai kavētu šo kapitāldaļu īpašnieku efektīvu aplikšanu ar nodokli. Tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

#### ***4. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas interpretācija atbilstoši ESAO Paraugkonvencijas komentāriem (trešais un ceturtais jautājums)***

78. Iesniedzējtiesa ar trešo un ceturto jautājumu tostarp jautā, vai atteikuma piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā, kas izriet no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas atbilstoši starptautiskam līgumam, ko Dānija ir noslēgusi ar citu valsti (t.i., KNDUN), pamatā ir jāliek Savienības tiesību pamatizpratne, uz kuru attiecas pārbaude Tiesā. Tāpat tā vēlas zināt, vai tādā Savienības tiesībām atbilstošā interpretācijā ir jāizmanto arī ESAO Paraugkonvencijas komentāri un, ja tā ir, vai ir jāizmanto arī pēc direktīvas pieņemšanas izstrādātās ESAO Paraugkonvencijas komentāri.

79. Vēlākajos ESAO Paraugkonvencijas komentāros tā dēvētās starpnieksabiedrības parasti netiek uzskatītas par īpašuma beneficiāriem, ja tām – lai arī formāli tās ir īpašuma beneficiāri – praktiski ir ļoti šauras pilnvaras, kas attiecībā uz aplūkotajiem ienākumiem nozīmē, ka tās ir tikai fiduciāri vai pārvaldnieki, kas rīkojas uz ieinteresēto pušu rēķina.

80. Ciktāl dalībvalsts vēlas ierobežot Savienības tiesībās paredzētu atbrīvojumu no nodokļa, kaitējot indivīdam, šis ierobežojošais tiesiskais regulējums vienmēr ir jāinterpretē, ņemot vērā Savienības tiesības. Tāpēc, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, ir jāinterpretē Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva. Šajā Savienības tiesību interpretācijā varētu tikt izmantota arī ESAO Paraugkonvencija un ESAO Paraugkonvencijas komentāri.

81. ESAO Paraugkonvencijas nav ne Savienības tiesības, ne arī juridiski saistošas Tiesai. Tās nav daudzpusēji starptautiski līgumi, bet gan tikai starptautiskas organizācijas vienpusēji akti tās dalībvalstīm ieteikumu formā. Arī atbilstoši pašas ESAO izpratnei šie ieteikumi nav saistoši; tieši otrādi, dalībvalstis atbilstoši ESAO reglamentam pārbauda šos ieteikumus attiecībā uz to, vai tās uzskata to ievērošanu par piemērotu<sup>46</sup>. Vēl jo vairāk tas attiecas uz to piemērošanai ESAO izdotajiem komentāriem, kas galu galā ietver tikai juridisku viedokli.

82. Taču saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nav neatbilstoši, ja dalībvalstis, kurām jālīdzsvaro nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, ņem vērā starptautisko praksi, kas ir atspoguļota paraugkonvencijā<sup>47</sup>. Tas attiecas arī uz starptautiskās *opinio iuris* ņemšanu vērā, kas var atspoguļoties ESAO Paraugkonvencijas komentāros.

83. Tomēr ESAO Paraugkonvencijas komentāri nevar tieši ietekmēt ES direktīvas (un līdz ar to arī Savienības tiesībām atbilstošu valsts tiesību interpretāciju) interpretāciju. Šajā ziņā šajos komentāros tiek atspoguļots tikai to personu viedoklis, kuras ir strādājušas pie ESAO Paraugkonvencijas, taču ne parlamentāra likumdevēja vai pat Savienības likumdevēja viedoklis. Tikai, ja no direktīvas teksta un izstrādāšanas vēstures izrietētu, ka Savienības likumdevējs ir ņēmis vērā ESAO Paraugkonvencijas tekstu un (toreizējos) ESAO Paraugkonvencijas komentārus, attiecīga interpretācija būtu ieteicama.

84. Tāpēc Tiesa arī jau ir konstatējusi, ka KNDUN regulējums, ja to interpretē, ņemot vērā atbilstošās ESAO Paraugkonvencijas komentārus, nevar ierobežot Savienības tiesības<sup>48</sup>. It īpaši tas attiecas uz ESAO Paraugkonvencijas un komentāru grozījumiem, kas ir izdarīti pēc direktīvas pieņemšanas. Pretējā gadījumā ESAO līgumslēdzējām valstīm būtu iespēja lemt par ES direktīvas interpretāciju.

85. Tāpēc uz trešo un ceturto jautājumu var atbildēt, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva Savienības tiesībās ir jāinterpretē autonomi un neatkarīgi no ESAO Paraugkonvencijas 10. panta 1977. gada vai vēlākajās redakcijās.

86. Turklāt beigās tiek jautāts, vai dividenžu saņēmējs Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas nozīmē ir jāinterpretē tāpat kā īpašuma beneficiārs Procentu un honorāru maksājumu direktīvas nozīmē. Arī uz šo jautājumu var atbildēt noliedzīgi, jo, kā minēts iepriekš (36. punkts), Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā ir cita pieeja nekā Procentu un honorāru maksājumu direktīvā, un tāpēc tajā apzināti nav lietots īpašuma beneficiāra jēdziens.

## **B. Par faktiskā dividenžu saņēmēja norādīšanu (astotais jautājums)**

87. Uzdotot astoto jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka dividenžu saņēmējs ir arī saņēmējs Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas nozīmē, jo šis saņēmējs esot tikai tā dēvētā mākslīgā starpnieksabiedrība, ir pienākums paziņot, ko dalībvalsts uzskata par faktisko dividenžu saņēmēju. Līdz ar to iesniedzējtiesa būtībā vērsās ar jautājumu par pierādījuma nastu attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanu.

<sup>46</sup> ESAO reglamenta 18. noteikuma b punkts: "Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation". Skat. <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

<sup>47</sup> Spriedumi, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 22. punkts), 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 49. punkts), 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 45. punkts), 1998. gada 12. maijs, *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 31. punkts), 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 48. punkts), skat. par to turklāt arī spriedumu, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 67. punkts).

<sup>48</sup> Spriedums, 2006. gada 19. janvāris, *Scheuten Solar Technology* (C-265/04, EU:C:2006:51, 50. un 56. punkts).

88. Juridiska režīma izvēles iespēju ļaunprātīga izmantošana nozīmē, ka tiek izraudzīta no parasti izraudzītas struktūras atšķirīga likumīga struktūra, kas rada *labvēlīgāku rezultātu* nekā “normāla” struktūra. Kā “normāla struktūra” šajā gadījumā būtu jāapsver tieša dividenžu izmaksa starp ieguldījumu sabiedrībām un prasītāju pamatlietā. Šīs “normālās struktūras” sekām vajadzētu būt arī lielākam nodokļu slogam.

89. To, vai izraudzītā rīcība nodokļu ziņā ir labvēlīgāka nekā normāla struktūra, principā ir jākonstatē finanšu pārvaldei, un uz nodokļu maksātāju var attiekties zināms sadarbošanās pienākums. Tādā gadījumā nodokļu maksātājs var “vajadzības gadījumā [...] [iesniegt] pierādījumus par komerciāliem apsvērumiem, kas bija attiecīgā darījuma pamatā”<sup>49</sup>. Ja no tā izriet, ka galvenais mērķis<sup>50</sup> nav izvairīties no nodokļiem, kas parasti būtu jāmaksā, izraudzītā rīcība nevar tikt uzskatīta par ļaunprātīgu – vēl jo vairāk tāpēc, ka valsts šīs režīma izvēles iespējas pati dara pieejamas nodokļu maksātājam.

90. Tāpat no Tiesas judikatūras<sup>51</sup> izriet, ka ļaunprātīgas rīcības pieņēmuma sekas ir tās, ka ir jānosaka situācija, kāda būtu pastāvējusi, ja nebūtu ļaunprātīgo rīcību veidojošo apstākļu, un tad šī pārkvalificētā situācija ir jāizvērtē, ņemot vērā atbilstošās valsts un Savienības tiesību normas. Šajā ziņā ir tomēr jākonstatē, kurš ir faktiskais dividenžu saņēmējs.

91. Līdz ar to, Dānijas skatījumā, ļaunprātīga izmantošana Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta nozīmē tomēr var pastāvēt tikai tad, ja dividenžu tiešas izmaksas gadījumā Dānijā būtu atbilstoša aplikšana ar nodokli. Taču atbilstoši Dānijas tiesībām tas ir izslēgts, ja, neievērojot tā dēvēto starpnieksabiedrību, faktiskais dividenžu saņēmējs arī būtu uzņēmums ar juridisko adresi citā dalībvalstī vai dividenžu saņēmējs būtu tādas valsts rezidents, ar kuru Dānija ir noslēgusi KNDUN. Ja ieguldījumu sabiedrības faktiski būtu jāaplūko kā nodokļu ziņā pārrēdzamas sabiedrības, šajā ziņā vajadzētu balstīties uz attiecīgajiem ieguldītājiem, lai uz šo jautājumu vispār varētu atbildēt.

92. Tāpēc uz astoto jautājumu var atbildēt, ka dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente – kurai tika maksātas dividendes –, ir dividenžu saņēmējs, ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmumam principā ir jānorāda, kurš, tās skatījumā, ir faktiskais dividenžu saņēmējs. Tas ir nepieciešams, lai varētu konstatēt, vai ar struktūru, kas kvalificēta kā ļaunprātīga, vispār nodokļu ziņā tiek sasniegts labvēlīgāks rezultāts. It īpaši ar ārvalstīm saistītās situācijās uz nodokļu maksātāju tomēr var attiekties pastiprināts sadarbošanās pienākums.

### **C. Par atsaukšanos uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu (pirmais jautājums, pirmā jautājuma pirmā daļa un otrais jautājums)**

93. Uzdotot pirmo jautājumu, pirmā jautājuma pirmo daļu un otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtība vēlas zināt, vai (1) Dānija var tieši atsaukties uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu, lai nodokļu maksātājam liegtu minētās direktīvas 5. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā. Ja tas tā nav, ir jānoskaidro, vai (2) tomēr Dānija ar šiem valsts tiesību aktiem ir pietiekami transponējusi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu.

49 Spriedums, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 92. punkts).

50 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 53. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts).

51 Spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 47. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 58. punkts).



## 1. Direktīvas tieša nepiemērojamība attiecībā uz pienākumu pamatošanu, kas kaitē indivīdam

94. Ja atbilstoši iepriekš minētajiem kritērijiem pastāvētu ļaunprātīga izmantošana Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta nozīmē, šo gadījumu raksturotu īpatnība, ka Dānijas tiesībās nebija zināms neviens īpašs šīs tiesību normas transponēšanas noteikums. Kā norāda iesniedzējtiesa, nebija arī vispārējas tiesību normas par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Tādēļ daži lietas dalībnieki uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa, kas izriet no valsts tiesību aktiem, pat pieņemot ļaunprātīgu izmantošanu, tiem nevarot tikt liegts.

95. Tomēr direktīvas noteikumu (šajā gadījumā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta) formāla pārņemšana īpašos valsts tiesību aktu noteikumos ne vienmēr ir nepieciešama. Tieši pretēji, direktīvas transponēšana atkarībā no tās satura jau ar vispārējo tiesisko kontekstu – ieskaitot vispārējos valsts konstitucionālo vai administratīvo tiesību principus – var būt īstenota, ja tādējādi pietiekami skaidri un precīzi ir nodrošināta pilnīga direktīvas piemērošana<sup>52</sup>.

96. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa norāda, ka pastāv divi principi (tā dēvētā realitātes doktrīna un “faktiskā ienākumu saņēmēja” princips). Tomēr lietas dalībnieki ir vienisprātīgi, ka tiem šajā lietā nav nozīmes, ja faktiski dividendes tika formāli izmaksātas vispirms Luksemburgas sabiedrībām.

97. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts tomēr ļauj dalībvalstīm atbilstoši cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu. Tas atbilst arī praksei Savienības mērogā. Tādējādi gandrīz visas dalībvalstis ir izstrādājušas zināmus instrumentus, lai novērstu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas<sup>53</sup>. Līdz ar to arī valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā valda vienprātība, ka tiesību piemērošana nevar būt tik plaša, ka ir jāsamierinās ar saimnieciskās darbības subjektu ļaunprātīgu rīcību. Šis šajā ziņā Savienības mērogā atzītais princips<sup>54</sup> tagad ir izteikts arī Direktīvas 2016/1164 6. pantā.

98. Šajā ziņā visas valsts tiesību normas, vienalga, vai tās ir vai nav pieņemtas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas transponēšanai, ir jāinterpretē un jāpiemēro saskaņā ar šo vispārējo tiesību principu, it īpaši ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas, kā arī tās 1. panta 2. punkta tekstu un mērķiem<sup>55</sup>. Valsts tiesību aktu interpretāciju atbilstoši Savienības tiesībām neliek apšaubīt tas, ka tā, iespējams, var kaitēt indivīdam. Tas tāpēc, ka ar valsts tiesību aktu noteikumiem pastarpināta, t.i., netieša, Savienības tiesību piemērošana, kas apgrūtina indivīdu, ir pieļaujama<sup>56</sup>.

52 Šajā nozīmē pastāvīgā judikatūra, skat., piemēram, spriedumus, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 44. punkts), 2006. gada 6. aprīlis, Komisija/Austrija (C-428/04, EU:C:2006:238, 99. punkts), 2005. gada 16. jūnijs, Komisija/Itālija (C-456/03, EU:C:2005:388, 51. punkts), un manus secinājumus lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 62. punkts).

53 Daļēji dalībvalstīs pastāv vispārējas klauzulas ļaunprātīgas rīcības novēršanai, piemēram, Vācijas Federatīvajai Republikā *Abgabenordnung* [Nodokļu kodeksa] 42. pants, Luksemburgā *Steueranpassungsgesetz* [Nodokļu pārskatīšanas likuma] 6. pants, Beļģijā *code des impôts sur les revenus* (Ienākumu nodokļa kodekss) 344. panta 1. punkts, Zviedrijā Likuma 1995:575 2. pants vai Somijā Ienākumu nodokļa likuma 28. pants; daļēji ir speciāli tiesiskie regulējumi (kā Dānijā attiecībā uz norēķinu cenām *Ligningslovens* (Likums par aplikšanu ar nodokļiem) 2. pants) vai vispārējie tiesību principi (Vācijas Federatīvajā Republikā tas būtu princips par atspoguļošanu pēc būtības, kas tostarp izriet no *Abgabenordnung* 39. un nākamajiem pantiem).

54 Skat. tikai spriedumus, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts), 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts), 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts), 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke* (C-110/99, EU:C:2000:695, 51. punkts), un 2000. gada 23. marts, *Diamantis* (C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts).

55 Par valstu tiesu pienākumu valsts tiesību aktus interpretēt atbilstoši direktīvai skat. pastāvīgo judikatūru, it īpaši spriedumus, 2006. gada 4. jūlijs, *Adeneler* u.c. (C-212/04, EU:C:2006:443, 108. un nākamie punkti), 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer* u.c. (no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 113. un nākamie punkti), un 1984. gada 10. aprīlis, *von Colson* un *Kamann* (14/83, EU:C:1984:153, 26. punkts).

56 Spriedumi, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 45. punkts), 2004. gada 7. janvāris, *Wells* (C-201/02, EU:C:2004:12, 57. punkts), 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 20., 25. un 26. punkts), un 1990. gada 13. novembris, *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395, 6. un 8. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 65. punkts).

99. Dānijas iestādēm būtu liegta vienīgi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta tieša piemērošana, kas kaitē prasītājam, arī tiesiskās noteiktības dēļ<sup>57</sup>. Tādējādi dalībvalsts nevar pret individu vērsties ar direktīvas noteikumu, ko tā pati nav transponējusi<sup>58</sup>. Proti, tas atbilst pastāvīgajai judikatūrai, ka direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, tāpēc attiecībā pret šo personu uz direktīvu nevar atsaukties<sup>59</sup>. Tāda dalībvalsts pati rīkotos “ļauņprātīgi”. Pirmkārt, tā nebūtu transponējusi tai adresēto direktīvu (lai gan tā varēja to izdarīt), otrkārt, tā būtu atsaukusies uz netransponētā direktīvā ietverto iespēju cīnīties pret ļauņprātīgu izmantošanu.

100. Tāpat kompetentās iestādes pamatlietā nevar tieši balstīties uz vispārējo Savienības tiesību principu, saskaņā ar kuru ļauņprātīga tiesību izmantošana nav pieļaujama. Katrā ziņā gadījumos, kas ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā, tāds princips ir īpaši noformulēts un konkretizēts Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā<sup>60</sup>. Ja turklāt vēl tiktu pieļauta tieša atsauce uz vispārēju tiesību principu, kura saturs ir daudz mazāk skaidrs un precīzs, pastāvētu risks, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas – arī visu citu direktīvu, kurās ir ietvertas konkrētas normas par ļauņprātīgas izmantošanas novēršanu (kā, piemēram, Direktīvas 2016/1164 6. pants), – transponēšanas mērķis tiktu apdraudēts. Tāpat šādi arī tiktu apdraudēts jau minētais aizliegums tieši piemērot netransponētas direktīvas normas, kaitējot indivīdam<sup>61</sup>.

## 2. Neiespējamība piemērot judikatūru par pievienotās vērtības nodokli

101. Tiesas nolēmumi<sup>62</sup> lietās *Italmoda* un *Cussens* tam nav pretrunā. Šajos nolēmumos Tiesa ir spriedusi, ka ļauņprātīgas rīcības aizlieguma princips esot jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas ir īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tieši tikt piemērots, lai atteiktu atbrīvojumus no pievienotās vērtības nodokļa, un tas nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem.

102. Tomēr abi šie nolēmumi attiecās tikai uz pievienotās vērtības nodokli. Šajā lietā aplūkotā joma ir atšķirīga. Pirmkārt, pievienotās vērtības nodoklis Savienības tiesībās ir saskaņots daudz vairāk un daudz plašāk skar Savienības tiesību intereses ar tām piesaistīto Savienības finansējumu nekā dalībvalstu ienākuma nodoklis.

57 Šādi *expressis verbis* spriedums, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. punkts).

58 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 49. punkts), 2017. gada 21. septembris, *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719, 41. punkts), 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. punkts), 1991. gada 19. novembris, *Francovich* u.c. (C-6/90 un C-9/90, EU:C:1991:428, 21. punkts), skat. arī manus secinājumus lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 66. punkts).

59 Spriedums, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. punkts), un mani secinājumi lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 65. punkts), skat. starp daudziem arī spriedumu, 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer* u.c. (no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 108. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Skat. manus secinājumus lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 67. punkts) un spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. un nākamie punkti). Līdzīgi arī mani secinājumi lietā *Satakunnan Markkinapörssi* un *Satamedia* (C-73/07, EU:C:2008:266, 103. punkts).

61 Šajā ziņā neskaidrs ir 2005. gada 22. novembra spriedums *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 74.–77. punkts), skat. turklāt manus jau sniegtos secinājumus lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 67. punkts), precīzs ir arī 2007. gada 5. jūlija spriedums *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. punkts).

62 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881), un 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455).

103. Otrkārt, atbilstoši Savienības tiesībām LESD 325. panta 1. un 2. punktā dalībvalstīm ir (efektīvi) jāiekasē pievienotās vērtības nodoklis<sup>63</sup>, kamēr ienākuma nodokļa gadījumā tas tā nav. Tāpat vēl pastāv īpaša pievienotās vērtības nodokļa uzņēmība pret krāpšanu, kam nepieciešama īpaši efektīva nodokļa iekasējamības īstenošana. Šajā ziņā arī pati Tiesa jaunākajā spriedumā ir nošķirusi pievienotās vērtības nodokļa tiesības un sekundārās Savienības tiesības, kas ietver tiešu atļauju cīņai pret ļaunprātīgu izmantošanu<sup>64</sup>. Tāpēc Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta tieša piemērošana ar nelabvēlīgu ietekmi uz nodokļu maksātāju nav apsverama<sup>65</sup>.

### **3. Par īpašas, pret ļaunprātīgu rīcību vērstas valsts tiesību normas pastāvēšanu**

104. Iesniedzējtiesai tomēr būs jāpārbauda, vai šajā lietā Savienības tiesībām atbilstošas interpretācijas gadījumā nevar tikt piemēroti arī vispārīgi valsts tiesību noteikumi vai principi (pie tiem pieder arī judikatūrā izstrādātie principi), no kuriem varētu izrietēt šķietamo darījumu neņemšana vērā nodokļu ziņā vai aizliegums ļaunprātīgi atsaukties uz noteiktām nodokļu priekšrocībām.

105. Atbilstoši Tiesas judikatūrai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar ļaunprātīgas rīcības apkaršanu tikai tad, ja ierobežojuma konkrētais mērķis ir radīt šķērslī tādām darbībām, ar kurām tiek izveidoti pilnīgi mākslīgi veidojumi, kuriem nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kuru mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām<sup>66</sup>.

106. Tāpēc uz pirmā jautājuma pirmo daļu un otro jautājumu var atbildēt, ka ne Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts, ne KNDUN regulējums, kas attiecībā uz izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli ņem vērā īpašuma beneficiāru, nav pietiekami, lai tos varētu uzskatīt par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta transponēšanu.

107. Taču citādi tas būtu jāvērtē saistībā ar tā dēvētās realitātes doktrīnas un “faktiskā ienākumu saņēmēja” principa Savienības tiesībām atbilstošu piemērošanu Dānijā. Tie ir tikuši izstrādāti, lai atrisinātu problēmu, ka civiltiesības pieļauj daudzas struktūras, bet nodokļu tiesības apliek ar nodokli ekonomiskas situācijas. Tāpēc šie tiesību principi ir tieši vērsti īpaši pret mākslīgām struktūrām vai tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ko veic indivīds, un tāpēc tie principā veido arī pietiekami konkrētu tiesisku pamatu, lai ierobežotu brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tā kā Dānija nav veikusi tiešu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta transponēšanu, tam nav nozīmes. Taču konkrēti tas ir jāizvērtē valsts tiesai.

108. Dānijā izstrādātā “realitātes doktrīna”, ja to interpretē atbilstoši Savienības tiesībām, tāpēc varētu būt pietiekams pamats, lai pilnīgi mākslīgas vai arī ļaunprātīgas struktūras – ciktāl tādas pastāv (par to tuvāk iepriekš 53. un nākamajos punktos) – nodokļu uzlikšanā ignorētu. Arī “realitātes doktrīna” man šķiet vien tikai īpašs ekonomiska rakstura vērtējuma veids, kas, visticamāk, ir pamatā vairumam ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu atsevišķās dalībvalstīs<sup>67</sup>. Tas kļūst skaidrs arī Savienības tiesību mērogā, piemēram, Direktīvas 2016/1164 6. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru struktūra ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti. Minētais tomēr ir jāizvērtē valsts tiesai.

63 Spriedumi, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. un nākamie punkti), un 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts).

64 Šādi *expressis verbis* spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 28., 31. un 38. punkts).

65 Šādi jau Tiesas spriedums, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. punkts).

66 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 64. punkts), 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts), un 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. punkts).

67 Ļoti bieži dalībvalstīs tiek ņemts vērā akta vai darījuma faktiskais saturs – tā ir, piemēram, Somijā, Ungārijā, Īrijā, Itālijā, Lietuvā, Nīderlandē, Portugālē un Slovēnijā.

109. Ja struktūras mērķis ir kavēt faktisko ieguldītāju aplikšanu ar nodokli, tad, lai gan dividendes formāli ir izmaksātas Luksemburgas mātesuzņēmumam, izmaksa, ņemot vērā ekonomiska rakstura vērtējumu, notiek ieguldījumu sabiedrībām vai attiecīgi to ieguldītājiem. Izmaksa Luksemburgas mātesuzņēmumam tad atspoguļo nevis ekonomisko, bet gan tikai civiltiesisko (formālo) realitāti.

#### D. Pamatbrīvību pārkāpums (sestais, septītais, devītais un desmitais jautājums)

110. Tā kā šajā gadījumā nav saskatāmas norādes, kāpēc nebūtu piemērojams aizliegums piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. pantam, iesniedzējtiesas sestais, septītais, devītais un desmitais jautājums vairs nav jāizskata.

111. Ciktāl iesniedzējtiesa, atbilstoši Savienības tiesībām piemērojot valsts tiesībās esošos principus, secina, ka pastāv ļaunprātīga struktūra, iespējams, ir piemērojama nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā. Tomēr tad jautājumi šajā lietā arī vairs nepastāv, jo šis nodokļa ieturējums ir ļaunprātīgas izmantošanas sekas un ļaunprātīga atsaukšanās uz Savienības tiesībām nav atļauta<sup>68</sup>.

112. Neatkarīgi no tā Tiesa jau ir arī nospriedusi, ka atšķirīga attieksme pret procentu saņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem, pamatojoties uz atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metodi, jau attiecas uz nesalīdzināmām situācijām<sup>69</sup>. Tas attiecas arī uz dividenžu saņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem. Pat ja to vajadzētu vērtēt kā salīdzināmu situāciju, atbilstoši Tiesas judikatūrai pamatbrīvības ierobežojums būtu attaisnots, ciktāl dividenžu saņēmēju, kas ir ārvalstu rezidenti, aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā nav augstāka par Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu dividenžu saņēmējiem rezidentiem<sup>70</sup>.

113. Tas pats skar atšķirīgu procentu samaksu vai atšķirīgus nodokļa iekasējamības gadījumus attiecībā uz dividenžu saņēmējam radušos Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa parādu un dividenžu maksātājam piemērojamo pienākumu Dānijā ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tās nav salīdzināmas situācijas, jo vienā gadījumā tiek maksāts savs nodoklis (uzņēmumu ienākuma nodoklis) un otrā gadījumā priekš dividenžu saņēmēja tiek ieturēts un samaksāts faktiski svešs nodoklis (tā uzņēmumu ienākuma nodoklis). Atšķirīgais iekasējamības gadījums un atšķirīgā procentu samaksa rodas no atšķirīgas nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā izmantotās tehnikas un funkcijas (par to 73. punktā).

114. Attiecībā uz desmito jautājumu ir jānorāda, ka tajā ir iekļauti hipotētiski fakti. Iesniedzējtiesa nav norādījusi ne līdzdalības kvotas, kuras ir *T Danmark* vecāsmātesuzņēmuma (tiešajiem vai netiešajiem) kapitāldaļu īpašniekiem, ne to, kuri no šiem kapitāldaļu īpašniekiem ir trešo valstu rezidenti. Vienīgi no izklāstītā *T Danmark* lūguma pieņemt iepriekšēju nodokļu nolēmumu izriet, ka, iespējams, daļa no kapitāldaļu ieguldītājiem ir Amerikas Savienoto Valstu rezidenti. Tādējādi attiecībā uz līdzdalības kvotu tie ir hipotētiski fakti. Taču uz hipotētiskiem jautājumiem Tiesai nav jāatbild<sup>71</sup>.

68 Skat. tikai dažus spriedumus, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts), 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts), un 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke* (C-110/99, EU:C:2000:695, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Spriedums, 2008. gada 22. decembris, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 41. punkts), apstiprināts ar 2012. gada 18. oktobra spriedumu *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 26. punkts).

70 Skat. spriedumus, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 90. punkts), un 2012. gada 18. oktobris, *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 42. un nākamie punkti).

71 Skat. tikai dažus spriedumus, 2017. gada 28. novembris, *Rodrigues de Andrade* (C-514/16, EU:C:2017:908, 44. punkts) un 2017. gada 20. jūlijs, *Piscarreta Ricardo* (C-416/16, EU:C:2017:574, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

## VI. Secinājumi

115. Līdz ar to es ierosinu uz *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) jautājumiem atbildēt šādi:

1. Uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktu, ja tā to nav transponējusi.
2. Uz pirmā jautājuma pirmo daļu un otro jautājumu ir jāatbild, ka ne Dānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts, ne ESAO Paraugkonvencijas 10. pantam atbilstošs konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu regulējums nevar tikt uzskatīts par pietiekamu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta transponēšanu. Taču tas neliedz valsts tiesību vispārējos principus un pamatprincipus, kuru mērķis ir vērsšanās īpaši pret mākslīgām struktūrām vai ļaunprātīgu tiesību izmantošanu no indivīda puses, interpretēt un piemērot atbilstoši Savienības tiesībām.
3. Uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka citas dalībvalsts rezidents mātesuzņēmums, kas saņem sava meitasuzņēmuma dividendes, ir jāuzskata par dividenžu saņēmēju Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas nozīmē.

Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā ietvertie jēdzieni Savienības tiesībās ir jāinterpretē autonomi tikai atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai un neatkarīgi no ESAO Paraugkonvencijas 10. panta komentāriem 1977. gada vai vēlākajās redakcijās.

4. Uz piekto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmums ir atkarīgs no visu attiecīgā gadījuma apstākļu kopēja vērtējuma, kas ir jāveic valsts tiesai.
  - a) Ļaunprātīga izmantošana nodokļu tiesībās var pastāvēt pilnīgi mākslīgās struktūrās, kurām nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, vai tad, ja struktūras galvenais mērķis ir apiet nodokli, kas būtu jāmaksā atbilstoši tiesību akta mērķim. Šajā saistībā finanšu pārvaldei ir jāpierāda, ka atbilstošs nodokļu prasījums pienācīgas struktūras gadījumā būtu pastāvējis, kamēr nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka izraudzītās struktūras pamatā ir būtiski, ārpus nodokļu jomas pastāvoši iemesli.
  - b) Ja notiek izvairīšanās no dividenžu, kas ar sabiedrību no citām dalībvalstīm starpniecību izmaksātas trešajā valstī rezidējošām sabiedrībām, aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, vispirms apsver faktisko dividenžu saņēmēju (t.i., ieguldītāju) izvairīšanos no dividenžu aplikšanas ar nodokli. Ļaunprātīgu izmantošanu it īpaši šajā gadījumā var pieņemt tad, ja izraudzītās uzņēmumu struktūras mērķis ir izmantot zināmu informācijas apmaiņas trūkumu iesaistīto valstu vidū, lai novērstu faktisko dividenžu saņēmēju efektīvu aplikšanu ar nodokli.
5. Uz astoto jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente, ir dividenžu saņēmēja, ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmumam ir jānorāda, kurš ir faktiskais dividenžu saņēmējs. Turklāt ārvalstu situācijās uz nodokļu maksātāju tomēr var attiekties pastiprināts sadarbošanās pienākums.
6. Ņemot vērā uz pirmo un piekto jautājumu iepriekš sniegtās atbildes, uz sesto, septīto, deviņto un desmito jautājumu atbildes nav jāsniedz.