



# Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2019. gada 26. februārī\*

## Satura rādītājs

Atbilstošās tiesību normas .....	4
OECD Nodokļu paraugkonvencija .....	4
Direktīva 2003/49 .....	5
Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu .....	8
Dānijas tiesības .....	8
Procentu aplikšana ar nodokli .....	8
Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā .....	9
Krāpšanai un ļaunprātīgai izmantošanai piemērojamās tiesības .....	9
Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi .....	10
1) Lieta C-115/16 <i>N Luxembourg 1</i> .....	10
2) Lieta C-118/16 <i>X Denmark</i> .....	13
3) Lieta C-119/16 <i>C Denmark I</i> .....	17
4) Lieta C-299/16 <i>Z Denmark</i> .....	20
Tiesvedība Tiesā .....	24
Par prejudiciālajiem jautājumiem .....	24
Par pirmo jautājumu a) līdz c) punktu, otro jautājumu a) un b) punktu un trešajiem jautājumiem lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16 .....	24
Par “procentu īpašuma beneficiāra” jēdzienu .....	25

\* Tiesvedības valoda – dāņu.

Par īpaša valsts noteikuma vai līgumā ietverta noteikuma, ar ko tiek īstenots Direktīvas 2003/49 5. pants, nepieciešamību .....	26
Par pirmo jautājumu d) līdz f) punktu lietās C-115/16, C-118/16 un C-119/16, par pirmā jautājuma d) un e) punktu lietā C-299/16, par ceturtajiem jautājumiem lietās C-115/16 un C-118/16, par piekto jautājumu lietā C-115/16, par sesto jautājumu lietā C-118/16 un par ceturtajiem jautājumiem lietās C-119/16 un C-299/16 .....	30
Par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu veidojošajiem apstākļiem un ar to saistītajiem pierādījumiem ..	31
Par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas pierādīšanas pienākumu .....	33
Par piektā jautājuma a) līdz c) punktu lietā C-118/16 .....	34
Par sesto un septīto jautājumu lietā C-115/16, septīto un astoto jautājumu lietā C-118/16, piekto un sesto jautājumu lietā C-119/16, kā arī piekto līdz septīto jautājumu lietā C-299/16 .....	35
Par tiesāšanās izdevumiem .....	39

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību aktu tuvināšana – Kopīga nodokļu sistēma, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic dažādu dalībvalstu asociētas sabiedrības – Direktīva 2003/49/EK – Procentu un honorāru īpašuma beneficiārs – 5. pants – Tiesību ļaunprātīga izmantošana – Sabiedrība, kas ir reģistrēta dalībvalstī un citā dalībvalstī reģistrētai asociētai sabiedrībai maksā procentus, kuri pēc tam pilnībā vai gandrīz pilnībā tiek pārskaitīti ārpus Eiropas Savienības teritorijas – Meitasuzņēmums, kuram ir pienākums ieturēt nodokli par procentiem ienākumu gūšanas vietā

Apvienotajās lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kurus *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2016. gada 19. februārī un kas Tiesā reģistrēti 2016. gada 25. februārī (C-115/16, C-118/16 un C-119/16), kā arī kuru *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 24. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 26. maijā (C-299/16),

*N Luxembourg 1* (C-115/16),

*X Denmark A/S* (C-118/16),

*C Danmark I* (C-119/16),

*Z Denmark ApS* (C-299/16)

pret

*Skatteministeriet*,

## TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], palātu priekšsēdētāji Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], K. Toadere [*C. Toader*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], M. Safjans [*M. Safjan*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], K. Vajda [*C. Vajda*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 10. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *N Luxembourg 1* un *C Danmark I* vārdā – *A. M. Ottosen* un *S. Andersen*, advokater,
- *X Denmark A/S* un *Z Denmark ApS* vārdā – *L. E. Christensen* un *H. S. Hansen*, advokater,
- Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning* un *J. Nyman-Lindegren*, kā arī *M. S. Wolf*, pārstāvji, kuriem palīdz *J. S. Horsbøl Jensen*, advokat,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. De Socio*, *avvocato dello Stato*,
- Luksemburgas valdības vārdā – *D. Holderer*, pārstāve, kurai palīdz *P.-E. Partsch* un *T. Lesage*, *avocats*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman* un *C. S. Schillemans*, pārstāves,
- Austrijas valdības vārdā – *G. Eberhard*, pārstāvis,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev*, *U. Persson* un *N. Otte Widgren*, kā arī *F. Bergius*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *R. Lyal*, kā arī *L. Grønfeldt*, pārstāvji, kuriem palīdz *H. Peytz*, advokāts,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2018. gada 1. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV 2003, L 157, 49. lpp.), kā arī LESD 49., 54. un 63. pantu.

- 2 Šie lūgumi ir iesniegti tiesvedībā starp *N Luxembourg 1*, *X Denmark A/S*, *C Denmark I* un *Z Denmark ApS*, no vienas puses, un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija, Dānija), no otras puses, par šīm sabiedrībām uzlikto pienākumu samaksāt ienākumu gūšanas vietā ieturamu nodokli saistībā ar to, ka tās ir samaksājušas procentus sabiedrībām nerezidentēm, kuras nodokļu iestāde neuzskata par šo procentu īpašuma beneficiārēm un uz kurām tāpēc nevar tikt attiecināts neviens no Direktīvā 2003/49 paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa.

## Atbilstošās tiesību normas

### OECD Nodokļu paraugkonvencija

- 3 Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) Padome 1963. gada 30. jūlijā pieņēma ieteikumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un aicināja dalībvalstu valdības, noslēdzot vai pārskatot divpusējas konvencijas, ievērot “paraugkonvenciju, kas paredzēta, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu ienākuma un kapitāla nodokļu jomā”, kuru ir izstrādājusi OECD Nodokļu lietu komiteja un kura ir pievienota minētajam ieteikumam (turpmāk tekstā – “OECD Nodokļu paraugkonvencija”). Šī nodokļu paraugkonvencija tiek regulāri pārskatīta un grozīta. Attiecībā uz to ir sagatavoti OECD Padomes apstiprināti komentāri.
- 4 Komentāru par OECD Nodokļu paraugkonvencijas, redakcijā ar grozījumiem, kuri ir izdarīti 1977. gadā (turpmāk tekstā – “1977. gada OECD Nodokļu paraugkonvencija”), 1. pantu, kurā ir noteikts, ka šī konvencija ir piemērojama personām, kas ir rezidentes vienā vai abās līgumslēdzējās valstīs, 7.–10. punktā uzmanība tiek vērsta uz faktu, ka tā varētu tikt nepareizi izmantota, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas ar mākslīgu juridisku konstrukciju palīdzību. Šo komentāru punktu tekstā ir uzsvērts, cik būtisks ir tostarp šīs paraugkonvencijas 10. pantā (dividenžu aplikšana ar nodokli) un 11. pantā (procentu aplikšana ar nodokli) iekļautais “īpašuma beneficiāra” jēdziens, kā arī nepieciešamība apkarot krāpšanu nodokļu jomā.
- 5 1977. gada OECD Nodokļu paraugkonvencijas 11. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:
- “1. Procenti, ko vienā līgumslēdzējā valstī izmaksā otras līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir aplikami ar nodokli šajā otrajā valstī.
2. Tomēr šie procenti ar nodokļiem ir aplikami arī to izcelsmes līgumslēdzējā valstī atbilstoši šīs valsts tiesību aktiem, taču, ja procentus saņemošā persona ir īpašuma beneficiārs, šādi uzliktais nodoklis nedrīkst pārsniegt 10 % no procentu bruto summas. Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes, kopīgi vienojoties, nosaka veidu, kādā piemērojams šis ierobežojums.”
- 6 Komentāru pārskatīšanā, kas notika 2003. gadā, tie tika papildināti ar piezīmēm par “starpnieksabiedrībām”, proti, sabiedrībām, kurām – kaut arī tām formāli pieder ienākumi – praksē ir tikai ļoti ierobežotas pilnvaras, kas tās padara par vienkāršām fiduciārēm vai pārvaldītājām, kuras rīkojas uz ieinteresēto personu rēķina, un tāpēc tās nedrīkst tikt uzskatītas par šo ienākumu īpašuma beneficiārēm. Komentāru par 11. pantu 2003. gada pārskatītās redakcijas 8. punktā tostarp ir paredzēts, ka “jēdziens “īpašuma beneficiārs” nav lietots šaurā un tehniskā nozīmē, bet gan ir jāsaprot tā kontekstā un konvencijas priekšmeta un mērķa gaismā, it īpaši lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā”. Runājot par šīs pašas komentāru redakcijas 8.1. punktu, tajā ir norādīts, ka “[..] konvencijas mērķim un nolūkiem būtu pretrunā tas, ka izcelsmes valsts piemēro nodokļa atbrīvojumu vai nodokļa samazinājumu Līgumslēdzējas valsts rezidentam, kas – atšķirībā no aģenta vai cita pilnvarotā pārstāvja attiecībā – rīkojas kā vienkāršs starpnieks uz citas personas rēķina, kura patiesībā saņem attiecīgos ienākumus”,

un ka “starpnieksabiedrība parasti nevar tikt uzskatīta par īpašuma beneficiāri, ja – kaut arī ienākumi tai formāli pieder – praksē tai ir tikai ļoti ierobežotas pilnvaras, kas to padara par vienkāršu fiduciāri vai vienkāršu pārvaldnieci, kura rīkojas uz ieinteresēto pušu rēķina”.

- 7 Vēlreiz pārskatot komentārus 2014. gadā, tika veikti precizējumi attiecībā uz “īpašuma beneficiāra” jēdzienu, kā arī attiecībā uz “starpnieksabiedrības” jēdzienu. Šis komentāru redakcijas 10.3. punktā ir norādīts, ka “pastāv vairāki līdzekļi, kā risināt starpnieksabiedrību problēmu un – vispārīgākā mērogā – izdevīgākā nodokļu režīma izvēles riskus: to skaitā ir konkrēti ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumi konvencijās, vispārējie ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanas noteikumi, noteikumi, atbilstoši kuriem prioritāte tiek piešķirta saturam, nevis formai, un “ekonomiskās būtības” noteikumi”.

### **Direktīva 2003/49**

- 8 Direktīvas 2003/49 1. līdz 6. apsvērumus ir formulēti šādi:

- “(1) Vienotā tirgū, kam ir vietēja tirgus iezīmes, dažādu dalībvalstu uzņēmumu darījumiem nevajadzētu piemērot mazāk labvēlīgus nodokļu nosacījumus, salīdzinot ar tiem, ko piemēro līdzīgiem darījumiem starp uzņēmējsabiedrībām, kas ir tajā pašā dalībvalstī.
- (2) Šāda prasība pašreiz nav ievērota procentu un honorāru maksājumos; valsts nodokļu tiesību aktos, ko attiecīgā gadījumā saista ar divpusējiem un daudzpusējiem nolīgumiem, ne vienmēr var nodrošināt nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un tās piemērošana bieži izraisa apgrūtināšas administratīvas formalitātes un naudas plūsmas problēmas attiecīgām uzņēmējsabiedrībām.
- (3) Ir nepieciešams nodrošināt, ka procentu un honorāru maksājumus dalībvalstī apliek ar nodokli vienreiz.
- (4) Tādu nodokļu uzlikšanas procentu un honorāru maksājumiem atcelšana dalībvalstī, kurā tie rodas, vai nu nodokļa atļaidēs no pirmavota, vai nosakot nodokļu summu, ir vispiemērotākais veids, kā novērst iepriekš minētās formalitātes un problēmas, kā arī nodrošināt vienādu nodokļu režīmu vietējiem un pārrobežu darījumiem; īpaši nepieciešams ir atcelt šādus nodokļus attiecībā uz tādiem maksājumiem, ko veic asociētas uzņēmējsabiedrības dažādās dalībvalstīs, kā arī šādu uzņēmējsabiedrību pastāvīgie uzņēmumi.
- (5) Pasākumus attiecina tikai uz tādu procentu vai honorāru maksājumu summu, par ko ir vienojušies maksātājs un īpašuma beneficiārs, ja starp tiem nepastāv īpašas attiecības.
- (6) Tomēr ir nepieciešams neierobežot dalībvalstis veikt atbilstošus pasākumus, lai cīnītos pret krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.”

- 9 Direktīvas 2003/49 1. pantā tostarp ir paredzēts:

“1. Procentu vai honorāru maksājum[i], kas rodas dalībvalstī, nav jāapliek ar jebkādiem nodokļiem, ko uzliek šādiem maksājumiem minētajā dalībvalstī, vai nu nodokļu atļaidēm no pirmavota, vai nosakot nodokļu summu, ja procentu vai honorāru maksājuma īpašuma beneficiārs ir uzņēmējsabiedrība citā dalībvalstī vai citas dalībvalsts pastāvīgs uzņēmums, kas ir citā dalībvalstī.

[..]

4. Dalībvalsts uzņēmējsabiedrību uzskata par procentu vai honorāru īpašuma beneficiāru, tikai ja tā saņem minētos maksājumus kā savu peļņu un nevis kā citas personas starpnieks, piemēram, aģents, pilnvarotais vai paraksta tiesību turētājs.

5. Pastāvīgu uzņēmumu uzskata par procentu vai honorāru īpašuma beneficiāru:

[..]

b) ja procentu vai honorāru maksājumi ir ienākumi, saistībā ar kuriem minētajam pastāvīgajam uzņēmumam valstī, kurā tas atrodas, jāmaksā kāds no nodokļiem, kas uzskaitīti 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā, vai, Beļģijas gadījumā, uz to attiecas “*impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders*”, vai, Spānijas gadījumā, uz to attiecas “*Impuesto sobre la Renta de no Residentes*” vai nodoklis, kas ir pilnīgi vai pietiekami tiem līdzvērtīgs un ko piemēro pēc šīs direktīvas spēkā stāšanās datuma papildus esošajiem nodokļiem vai to vietā.

[..]

7. Šo pantu piemēro tikai, ja uzņēmējsabiedrība, kas ir procentu vai honorāru maksātājs, vai uzņēmējsabiedrība, kura pastāvīgo uzņēmumu uzskata par procentu vai honorāru maksātāju, ir īpašuma beneficiāra uzņēmējsabiedrības asociēta uzņēmējsabiedrība vai kura pastāvīgu uzņēmumu uzskata par šādu procentu vai honorāru īpašumu beneficiāru.

[..]

11. Maksājuma pirmavota valsts var pieprasīt, ka šajā pantā un 3. pantā noteiktās prasības par procentu vai honorāru maksājumiem ir pamatotas ar apliecinājumu. Ja šajā pantā noteiktās prasības par maksājumiem nav apliecinātas, dalībvalstij ir tiesības pieprasīt nodokļu atlaides no pirmavota.

12. Izcelsmes valsts var paredzēt nosacījumu izņēmumam no šīs direktīvas tādējādi, ka tā ir pieņēmusi lēmumu, ar ko tā pašreiz piešķir atbrīvojumu pēc apliecinājuma par šajā pantā un 3. pantā izklāstīto noteikumu ievērošanu. Lēmumu par atbrīvojumu pieņem ilgākais trīs mēnešos pēc apliecinājuma un tādas attaisnojošas informācijas, ko maksājuma pirmavota valsts var pamatoti pieprasīt, un tas ir spēkā vismaz vienu gadu pēc tā izsniegšanas.

13. Šā panta 11. un 12. punkta nolūkos tāds piešķirtais apliecinājums attiecībā uz katru maksājuma līgumu [..] ir derīgs vismaz vienu gadu, tomēr ne ilgāk kā trīs gadus no izsniegšanas datuma, un tajā ietver šādu informāciju:

[..]

b) saņēmēja uzņēmējsabiedrības īpašumtiesību beneficiārs saskaņā ar 4. punktu vai nosacījumu esamību saskaņā ar 5. punktu, ja pastāvīgais uzņēmums ir maksājuma saņēmējs; [..].”

10 Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā atkarībā no valodas redakcijas ir izmantoti jēdzieni “beneficiārs” (bulgāru valodā (*бенефициерът*), franču valodā (*bénéficiaire*), latviešu valodā (*beneficiārs*) un rumāņu valodā (*beneficiarul*)), “patiesais labuma guvējs” (spāņu valodā “*beneficiario efectivo*”, čehu valodā (*skutečný vlastník*), igauņu valodā (*tulusaaja*), angļu valodā (*beneficial owner*), itāļu valodā (*beneficiario effettivo*), lietuviešu valodā (*tikrasis savininkas*), maltiešu valodā (*sid benefiċjarju*), portugāļu valodā (*beneficiário efectivo*) un somu valodā (*tosiasiallinen edunsaaja*)), “īpašnieks”/“persona ar lietošanas tiesībām” (vācu valodā (*der Nutzungsberechtigte*), dāņu valodā (*retmæssige ejer*), grieķu valodā (*ο δικαιούχος*), horvātu valodā (*ovlašteni korisnik*), ungāru valodā (*haszonhúzó*), poļu valodā (*właściciel*), slovāku valodā (*vlastník požitkov*), slovēņu valodā (*upravičeni lastnik*) un zviedru valodā (*den som har rätt till*)) vai arī “persona ar galīgajām tiesībām” (holandiešu valodā (*de uiteindelijk gerechtigde*)).



11 Šīs direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā ir šādas definīcijas:

- a) termins “procenti” ir ienākumi no visām parādu prasībām, neskatoties uz to, vai tie ir nodrošināti vai nav nodrošināti ar hipotēku un vai tiem ir vai nav tiesību saņemt daļu no parādnieka peļņas, jo īpaši ienākumus no vērtspapīriem vai obligācijām, [to] skaitā prēmijas un godalgas, kas ir iekļautas šādos vērtspapīros vai obligācijās;

[..].”

12 Minētās direktīvas 3. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā ir spēkā šādas definīcijas:

- a) termins “dalībvalsts uzņēmums” ir jebkurš uzņēmums:
- kas atbilst vienam no veidiem, kas uzskaitīti šīs direktīvas pielikumā; un
  - ko saskaņā ar dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem uzskata par minētās dalībvalsts rezidentu un ko nodokļu piemērošanas vajadzībām uzskata par ārpuskopienas rezidentu pēc ar trešo valsti noslēgtās Konvencijas pret nodokļu dubultuzlikšanu ienākumiem izpratnes; un
  - uz kuriem bez izņēmumiem attiecas viens no turpmāk minētiem nodokļiem vai nodoklis, kas ir līdzvērtīgs vai faktiski līdzvērtīgs, un ko piemēro pēc šīs direktīvas spēkā stāšanās datuma papildus šādiem esošiem nodokļiem vai to vietā:

[..]

– *selskabsskat* Dānijā,

[..]

– *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburgā,

[..]

- b) uzņēmēj sabiedrība ir cita uzņēmuma “asociēts uzņēmums”, ja vismaz:

- pirmais uzņēmums ir tiešais minimāli 25 % otrā uzņēmuma kapitāla turētājs; vai
- otrais uzņēmums ir tiešais minimāli 25 % pirmā uzņēmuma kapitāla turētājs; vai
- trešais uzņēmums ir tiešais minimāli 25 % gan pirmā uzņēmuma, gan otrā uzņēmuma kapitāla turētājs.

Īpašumtiesības pieder uzņēmumiem, kas ir rezidenti Kopienas teritorijā.

[..].”

13 To sabiedrību skaitā, uz kurām attiecas Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkts un kuru saraksts ir iekļauts tās pielikumā, ir minētas “uzņēmēj sabiedrības, kas saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem ir *société anonyme, société en commandite par actions* un *société à responsabilité limitée*”.

14 Direktīvas 2003/49 4. panta “Procentu vai honorāru maksājumu izslēgšana” 1. punktā ir noteikts:

“Izcelsmes valstij nav jānodrošina šajā direktīvā paredzēt[ie] atvieglojum[i] šādos gadījumos:

- a) tādiem maksājumiem, ko uzskata par peļņas sadali vai par kapitāla atmaksu saskaņā ar izcelsmes valsts tiesību aktiem;

b) prasībām par parādu maksājumiem, kuros ir ietvertas tiesības saņemt daļu no parādnieka peļņas;  
[..].”

15 Šis nodaļas 5. pants “Krāpšana un ļaunprātīga izmantošana” ir formulēts šādi:

“1. Šī direktīva neaizliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

2. Šādu darījumu gadījumos, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir nelikumīga izvairšanās no nodokļu maksāšanas, likumīga izvairšanās no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīga izmantošana, dalībvalstis var atsaukt šajā direktīvā paredzētās atlaides vai atteikties piemērot šo direktīvu.”

### ***Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu***

16 Luksemburgas Lielhercogistes valdības un Dānijas Karalistes valdības noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpējo administratīvo atbalstu ienākuma nodokļa un kapitāla nodokļa jomā, kura ir parakstīta Luksemburgā 1980. gada 17. novembrī (turpmāk tekstā – “Luksemburgas un Dānijas nodokļu konvencija”), 11. panta 1. punktā nodokļu uzlikšanas pilnvaras procentu jomā ir sadalītas starp šīm abām dalībvalstīm, un minētais punkts ir formulēts šādi:

“Procenti, kurus vienā līgumslēdzējā valstī izmaksā otras līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekami ar nodokli tikai šajā otrajā valstī, ja šis rezidents ir īpašuma beneficiārs.”

17 Ziemeļvalstu konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļu un kapitāla nodokļu jomā, kura parakstīta Helsinkos 1996. gada 23. septembrī, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetām (turpmāk tekstā – “Ziemeļvalstu nodokļu konvencija”), 11. panta 1. punkts ir formulēts identiski.

18 No šīm konvencijām izriet, ka izcelsmes valsts, proti, pamatlīetās – Dānijas Karaliste, var aplikēt ar nodokli procentus, kuri tiek maksāti citas dalībvalsts rezidentam, ja minētais rezidents nav īpašuma beneficiārs. Tomēr nevienā no šīm konvencijām jēdziens “īpašuma beneficiārs” nav definēts.

### ***Dānijas tiesības***

#### ***Procentu aplikšana ar nodokli***

19 *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 2. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts:

“Saskaņā ar šo likumu nodokli maksā arī 1. panta 1. punktā minētās sabiedrības un apvienības, kuras ir ārvalstu rezidentes, ciktāl tās:

[..]

d) saņem Dānijas izcelsmes procentus, pamatojoties uz parādu, kas [Dānijā reģistrētai sabiedrībai] vai [ārvalsts sabiedrības pastāvīgajai pārstāvniecībai] [..] ir pret ārvalsts juridiskām personām, kuras ir minētas Likuma par nodokļu kontroli 3.B pantā (kontrolēts parāds) [..]. Pienākums maksāt nodokli neattiecas uz procentiem, ja tie atbilstoši Direktīvai [2003/49] vai konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar Fēru salām, Grenlandi vai valsti, kuras rezidente ir procentus saņemošā sabiedrība, netiek aplikti ar nodokli vai tiek aplikti tikai ar samazinātu nodokli. Taču šis noteikums



ir piemērojams tikai tad, ja procentus maksājošā sabiedrība un procentus saņemošā sabiedrība ir bijušas asociētas šīs direktīvas nozīmē nepārtrauktu laikposmu, kas ir ilgāks par vienu gadu, kurā ir jābūt maksājuma datumam. [..]”

#### *Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā*

- 20 Lai gan atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam attiecībā uz Dānijas izcelsmes procentu ienākumiem pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, pamatojoties uz *kildeskattelov* (Likums par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā) 65.D pantu, Dānijas procentu maksātājam ir pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Procentu maksātājs attiecībā pret valsti ir atbildīgs par ienākumu gūšanas vietā ieturēto summu samaksu.
- 21 Kā izriet tostarp no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-115/16, attiecībā uz 2006.–2008. gadu nodokļa likme par procentiem, kurus ir saņēmusi sabiedrība, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nevis Dānijas Karalistē, bija augstāka nekā nodokļa likme, ko maksājusi Dānijas sabiedrība. Nodokļu ministrija pamatlietas ietvaros tomēr ir atzinusi, ka šī atšķirība starp likmēm ir EKL noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību pārkāpums. Tā ir atzinusi, ka bija jāsamazina ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa prasījums par šiem gadiem.
- 22 Ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis ir maksājams procentu samaksas brīdī, savukārt to, kad Dānijas sabiedrībai ir jāmaksā nodoklis par tās pagaidu ienākumiem, reglamentē elastīgāki noteikumi. Turklāt gadījumā, ja tiek kavēta ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa samaksa, nokavējuma procentu likme ir augstāka par likmi, kas tiek piemērota gadījumā, ja Dānijas sabiedrība kavē uzņēmuma ienākuma nodokļa samaksu.
- 23 Atbilstoši Likuma par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā 65.C panta 1. punktam tādu honorāru maksātājam, kuru izcelsme ir Dānijā, principā ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā neatkarīgi no tā, vai beneficiārs ir Dānijas rezidents.

#### *Krāpšanai un ļaunprātīgai izmantošanai piemērojams tiesības*

- 24 Pirms tika pieņemts 2015. gada 29. aprīļa Likums Nr. 540, Dānijā nebija vispārīgas tiesību normas, kas attiektos uz ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanu. Tomēr judikatūrā bija izstrādāts tā dēvētais “realitātes” princips, saskaņā ar kuru nodokļa uzlikšanai ir jābūt atkarīgai no konkrēta faktu izvērtējuma. Tas it īpaši nozīmē, ka, lai tiktu nodrošināts, ka nodokļa uzlikšanā tiek ņemta vērā reālā situācija, pamatojoties uz principu, ka saturam ir jāprevalē pār formu (*substance-over-form*), mākslīgas nodokļu shēmas noteiktos apstākļos var netikt ņemtas vērā.
- 25 No lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka visās pamatlietās puses ir vienprātis par to, ka realitātes princips neveido pietiekamu pamatu, lai izslēgtu minētajās lietās aplūkotās shēmas.
- 26 Kā izriet no šiem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu, judikatūrā ir izstrādāts arī tā sauktais “patiesā ienākumu saņēmēja” (*rette indkomstmodtager*) princips. Šis princips ir balstīts uz *statsskatteloven* (Likums par valsts nodokļiem) 4. pantā atrodamajiem pamatnoteikumiem par ienākumu aplikšanu ar nodokli un nozīmē, ka nodokļu iestādēm nav pienākuma atzīt mākslīgu dalījumu starp ienākumus radošu uzņēmumu vai darbību un no tiem gūto ienākumu izmantošanu. Tāpēc šā principa mērķis ir noteikt, kurš – neatkarīgi no ārējās formas – ir noteiktu ienākumu patiesais saņēmējs un kuram līdz ar to ir jāmaksā ar to saistītais nodoklis.

## Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

- 27 Četrās pamatlietās kāda Luksemburgas sabiedrība, kura ir pārņēmusi Dānijas sabiedrības saistības (lieta C-115/16), kā arī trīs Dānijas sabiedrības (lietas C-118/16, C-119/16 un C-299/16), apstrīd SKAT (Nodokļu administrācija, Dānija) (turpmāk tekstā – “SKAT”) lēmumus, ar kuriem tām ir atteikts piešķirt Direktīvā 2003/49 paredzēto atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa saistībā ar procentiem, kuri tiek maksāti citā dalībvalstī reģistrētiem subjektiem, pamatojoties uz to, ka šie subjekti nav šo procentu īpašuma beneficiāri un ir vienkāršas starpnieksabiedrības.
- 28 Lai izmantotu Direktīvā 2003/49 paredzētās nodokļu priekšrocības, procentus saņemošajam subjektam ir jāatbilst šajā direktīvā izklāstītajiem nosacījumiem. Tomēr – kā to savos apsvērumos ir norādījusi Dānijas valdība – var notikt tā, ka šiem nosacījumiem neatbilstošas sabiedrību grupas starp procentus maksājošo sabiedrību un subjektu, kam būs pilnvaras tos patiesi izmantot, izveido vienu vai vairākas mākslīgas sabiedrības, kuras atbilst minētās direktīvas formālajām prasībām. Tieši uz šādām finansiālām konstrukcijām attiecas iesniedzējtiesu uzdotie jautājumi par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kā arī par “īpašuma beneficiāra” jēdzienu.
- 29 Iesniedzējtiesu aprakstītie fakti, kuri lūgumos sniegt prejudiciālu nolēmumu ir atainoti vairākās attiecīgo sabiedrību grupu struktūrhēmās, ir īpaši sarežģīti un detalizēti. Šeit tiks izklāstīti tikai tie apstākļi, kas ir nepieciešami, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem.

### 1) Lieta C-115/16 N Luxembourg 1

- 30 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pieci kapitāla ieguldījumu fondi, neviens no kuriem nav rezidents dalībvalstī vai tādā valstī, ar ko Dānijas Karaliste būtu noslēgusi nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas konvenciju, 2005. gadā izveidoja no vairākām sabiedrībām sastāvošu grupu ar mērķi iegādāties *T Danmark*, kas ir būtiska pakalpojumu sniedzēja Dānijā.
- 31 Savos apsvērumos Dānijas valdība norāda, ka lieta C-115/16 attiecas uz to pašu sabiedrību grupu, kas attiecībā uz dividenžu maksājumu aplikšanu ar nodokli tiek aplūkota lietā C-116/16, kurā šodien tiek pasludināts spriedums *T Danmark* un *Y Denmark Aps* (C-116/16 un 217/16).
- 32 Kā norāda iesniedzējtiesa, kapitāla ieguldījumu fondi izveidoja sabiedrības Luksemburgā, tostarp *A Luxembourg Holding*, kā arī sabiedrības Dānijā, kuru skaitā ir *N Danmark 1*. *T Danmark* iegāde tostarp tika finansēta, izmantojot aizdevumus, kurus kapitāla ieguldījumu fondi piešķīra *N Danmark 1*, un šīs sabiedrības kapitāla palielinājumu. 2009. gadā *N Danmark 1* apvienojās ar citu Dānijas sabiedrību, kura tika likvidēta 2010. gadā, veicot pārrobežu apvienošanās darījumu ar *C Luxembourg*. *C Luxembourg* pēc tam mainīja nosaukumu un tika likvidēta, attiecīgo prasījumu nododot *N Luxembourg 1*, kura turpina tiesvedību pamatlietā *N Danmark 1* vietā.
- 33 Viena no Dānijas sabiedrībām, ko izveidoja kapitāla ieguldījumu fondi, proti, *N Danmark 5*, iegādājās *T Danmark*. 2006. gada pavasarī *N Danmark 5* savas *T Danmark* akcijas nodeva *C Luxembourg*, kura tādējādi kļuva par *T Danmark* mātesuzņēmumu.
- 34 2006. gada 27. aprīlī kapitāla ieguldījumu fondi parāda vērtspapirus, kas ir saistīti ar ieguldījumu sabiedrību piešķirtajiem aizdevumiem, nodeva *A Luxembourg Holding*, kura savukārt tos tajā pašā dienā nodeva *C Luxembourg*, proti, *T Danmark* mātesuzņēmumam.
- 35 Sākot no šā datuma, *C Luxembourg* kļuva par *A Luxembourg Holding* parādnieci attiecībā uz summu, kas ir vienāda ar summu, kuru *N Danmark 1* ir parādā *C Luxembourg*. Kā norāda iesniedzējtiesa, *N Danmark 1* parādam tika piemērota 10 % likme, savukārt *C Luxembourg* un *A Luxembourg Holding*

parādiem tika piemērota 9,96875 % likme. 2008. gada 9. jūlijā starp *C Luxembourg* un *A Luxembourg Holding* noslēgto aizdevumu ienesīgums palielinājās līdz 10 %. Savukārt starp *A Luxembourg Holding* un kapitāla ieguldījumu fondiem noslēgto aizdevumu ienesīgums saglabājās 9,96875 % apmērā.

- 36 2006. gadā *C Luxembourg* radās izdevumi, kas klasificēti kā “citi ārēji izdevumi”, 8701 euro apmērā, no kuriem 7810 euro veidoja algas. Papildus tam šai sabiedrībai radās “citi darbības izdevumi” 209 349 euro apmērā.
- 37 Tajā pašā 2006. gadā *A Luxembourg Holding* radās izdevumi 3337 euro apmērā, kas tika klasificēti kā “citi ārēji izdevumi”, no kuriem 2996 euro veidoja algas. Papildus tam šai sabiedrībai radās “citi darbības izdevumi” 127 031 euro apmērā.
- 38 Kā minēts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, *C Luxembourg* gada pārskatos par 2007. un 2008. gadu ir norādīts, ka tā šo gadu gaitā vidēji nodarbināja divas personas uz nepilnu darba laiku. Savukārt *A Luxembourg Holding* gada pārskati par šo pašu laikposmu liecina, ka šī sabiedrība minētajos gados vidēji nodarbināja vienu personu uz nepilnu darba laiku.
- 39 Papildus līdzdalībai *N Danmark 1 C Luxembourg* darbība aprobežojoties ar pēdējās minētās sabiedrības emitēto parāda instrumentu turēšanu.
- 40 Gan *C Luxembourg*, gan *A Luxembourg Holding* domicils ir vienā un tajā pašā adresē. Šo adresi izmanto arī sabiedrības, kas ir tieši saistītas ar vienu no kapitāla ieguldījumu fondiem.
- 41 Iesniedzējtiesa norāda, ka 2011. gadā *SKAT* izdeva paziņojumu par nodokli attiecībā uz procentiem par 2006.–2008. gadu par kopējo summu 925 764 961 Dānijas kronu (DKK) (aptuveni 124 miljoni euro). Proti, *SKAT* uzskatīja, ka *C Luxembourg* un *A Luxembourg Holding* nebija procentu īpašuma beneficiāres, bet gan darbojās kā vienkāršas starpnieces, un ka grupas Dānijas daļa procentus nodeva kapitāla ieguldījumu fondiem, izmantojot šīs divas Luksemburgas sabiedrības. *SKAT* no tā secināja, ka uz prasītāju pamatlietā attiecas pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā par samaksājamiem un iegrāmatotajiem procentiem un ka tai ir jāmaksā ienākumu gūšanas vietā neieturētais nodoklis.
- 42 Prasītāja pamatlietā paziņojumu par nodokli pārsūdzēja Dānijas tiesās.
- 43 *N Luxembourg 1* noliedz faktu, ka situācija pamatlietā būtu uzskatāma par krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Tā apgalvo, ka katrā ziņā – pat krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā – Direktīvas 2003/49 piemērošana atbilstoši tās 5. panta 1. punktam var tikt atteikta tikai ar nosacījumu, ka valsts tiesībās ir atbilstošs juridiskais pamats. Taču Dānijas tiesībās šāda pamata neesot.
- 44 Gadījumā, ja *C Luxembourg* netiktu uzskatīta par procentu īpašuma beneficiāri, prasītāja pamatlietā apgalvo, ka Dānijas noteikumi par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, kā arī tā iekasēšanu un ar to saistīto atbildību ir pretrunā Savienības tiesībās nodrošinātajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību un, pakārtoti, brīvai kapitāla aprītei it īpaši šādu iemeslu dēļ: pirmkārt, ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis esot jāmaksā agrāk nekā līdzīgais uzņēmumu ienākuma nodoklis; otrkārt, kavējuma procenti par ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli esot daudz lielāki nekā tie, kas ir piemērojami uzņēmumu ienākuma nodoklim; treškārt, parādniekam esot jāveic ieturējums ienākumu gūšanas vietā un, ceturtkārt, parādniekam esot jāuzņemas atbildība par ieturējumu ienākumu gūšanas vietā atbilstoši Likumam par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā.

45 Šādos apstākļos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) a) Vai Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punkts, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, uz kuru attiecas šīs direktīvas 3. pants un kura tādos apstākļos kā šajā lietā saņem procentus no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo procentu “īpašuma beneficiāre” minētās direktīvas izpratnē?
  - b) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jēdzienu [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantā?
  - c) Ja uz pirmā jautājuma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā vēlākie komentāri, tostarp 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?
  - d) Ja 2003. gada komentāri var tikt ņemti vērā interpretācijā, vai nosacījums tam, lai uzskatītu, ka sabiedrība nav “īpašuma beneficiāre” Direktīvas [2003/49] izpratnē, ir apstākļi, ka faktiski ir notikusi līdzekļu nodošana personām, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiārēm”, un, ja tā ir, vai papildu nosacījums ir tāds, ka faktiskā nodošana notiek brīdī, kas laika ziņā ir tuvu procentu maksājumam, un/vai notiek kā procentu maksājums?
  - e) Kāda nozīme šajā ziņā ir tam, ka pašu kapitāls tiek izmantots aizdevumam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti aizdevuma pamatsummā (“kapitalizēti”), ka procentu saņēmējs pēc tam ir veicis pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros savam mātesuzņēmumam, kas ir tās pašas valsts rezidents, nolūkā koriģēt peļņu nodokļu vajadzībām saskaņā ar attiecīgajā valstī spēkā esošajiem noteikumiem, ka attiecīgie procenti pēc tam tiek pārvērsti aizņēmējas sabiedrības kapitālā, ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļa personu, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par procentu “īpašuma beneficiārēm”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tā, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevējas un tādējādi būtu saņēmušas procentus tieši?
  - f) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kādas sekas būtu tam, ja iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos procentus nodot trešai personai) “būtībā” nebija tiesību “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?
- 2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots minētās direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību aktos ir ietverti vispārīgi noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, ļaunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?
  - b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai [Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli] 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver “procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par šīs direktīvas 5. pantā minēto īpašo valsts noteikumu?



- 3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu īpašuma beneficiāru, ir liguma noteikums pret ļaunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?
- 4) Vai tā ir ļaunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu [2003/49], ja dalībvalstī, kuras rezidents ir procentu maksātājs, tiek pieļauti nodokļu atskaitījumi attiecībā uz procentiem, bet procenti tajā dalībvalstī, kur procentu saņēmējs ir rezidents, netiek aplikti ar nodokli?
- 5) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu īpašuma beneficiāre, un apgalvo, ka šī sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:
  - pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai procentus maksājošā persona par procentiem ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli, savukārt šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nav, ja procentu saņēmējs ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm?
  - mātesuzņēmumam pēdējā no minētajām dalībvalstīm nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāmaksā maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu gūšanas vietā?

Tiesa tiek lūgta atbildi uz sesto jautājumu ņemt vērā atbildē uz septīto jautājumu.”

## 2) Lieta C-118/16 X Denmark

- 46 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka grupa X ir globāla uzņēmumu grupa, kurā ietilpst prasītāja pamatlīdētā. 2005. gadā šo grupu iegādājās kapitāla ieguldījumu fondi, un prasītāja pamatlīdētā tika dibināta šajā pašā gadā.

- 47 Šie fondi ir grupas galvenās sabiedrības, proti, Luksemburgā reģistrētās *X SCA*, *SICAR*, tieši akcionāri; pēdējā minētā sabiedrība darbojas kā akciju komandītsabiedrība (*société en commandite par actions*; *SCA*), un tai ir riska kapitāla ieguldījumu sabiedrības (*société d'investissement en capital à risque*; *SICAR*) statuss.
- 48 Dānijas nodokļu iestāde uzskata, ka *X SCA*, *SICAR* no Dānijas tiesību perspektīvas ir pārskatāma struktūra, proti, tā nav atsevišķa nodokļu maksātāja Dānijas tiesību izpratnē.
- 49 Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu *X SCA*, *SICAR* portfeli veido pilnīga līdzdalība *X Sweden Holding AB*, kas ir reģistrēta Zviedrijā, kapitālā un šai pašai sabiedrībai piešķirts aizdevums. Papildus šai līdzdalībai *X SCA*, *SICAR* neveic nekādu darbību.
- 50 Vienīgā *X Sweden Holding* darbība ir būt par holdingsabiedrību Zviedrijā reģistrētajai *X Sweden*, kura pati ir *X Denmark*, proti, prasītājas pamatlietā, mātesuzņēmums. 2006. gada 27. decembrī *X Sweden Holding* ar savu mātesuzņēmumu *X SCA*, *SICAR* noslēdza līgumu par iepriekšējā punktā minēto aizdevumu 498 500 000 euro apmērā. *X Sweden Holding* apliekamo ienākumu aprēķinā iekļāva *X SCA*, *SICAR* samaksātos procentus.
- 51 *X Sweden* 97,5 % apmērā pieder *X Sweden Holding* un 2,5 % apmērā – grupas *X* vadībai. Pamatlietā aplūkotajā laikposmā *X Sweden* bija tā pati valde kā *X Sweden Holding* un tai nepiederēja akcijas citās sabiedrībās kā vien *X Denmark*.
- 52 Iesniedzējtiesa norāda, ka 2007. gada sākumā *X Sweden* pārņēma citas sabiedrības, proti, Zviedrijā reģistrētās *X AB*, darbību, ko veidoja produktu reģistrācija iestādēs un dažādi administratīvi uzdevumi saistībā ar klīniskām pārbaudēm. *X Sweden* nodarbināja desmit personas un nomāja daļu no *X AB* juridiskajā adresē esošo telpu, kurā turpināja strādāt ar nodošanu skartais personāls.
- 53 Iesniedzējtiesa norāda, ka no gada pārskatiem par 2007.–2009. gadu izriet, ka *X Sweden* bija divi ieņēmumu posteņi, proti, “Procenti un līdzīgi ieņēmumi” un “Citi ieņēmumi”. *X Sweden* neguva citus ieņēmumus procentu formā kā vien procentus, kuri tika saņemti no *X Denmark*, izpildot aizņēmuma līgumu par 501 miljonu, kas – tāpat kā šā sprieduma 50. punktā minētais līgums – tika noslēgts 2006. gada 27. decembrī. 2007., 2008. un 2009. gadā procenti veidoja attiecīgi 98,1 %, 97,8 % un 98 % no kopējiem *X Sweden* ieņēmumiem, savukārt pārējie ieņēmumi veidoja 1,9 %, 2,2 % un 2 % no kopējiem ieņēmumiem. Saistībā ar *X Denmark* piešķirto aizdevumu iegrāmatotie procenti tika ņemti vērā *X Sweden* apliekamo ienākumu aprēķinā par minētajiem gadiem. *X Sweden* šajos gados – atbilstoši īpašajiem Zviedrijā piemērojamajiem noteikumiem par peļņas koriģēšanu grupas ietvaros, kuri ir paredzēti Likuma par ienākuma nodokli 35. pantā, – veica pārskaitījumus mātesuzņēmumam *X Sweden Holding* attiecīgi 60 468 000 euro, 75 621 000 euro un 60 353 294 apmērā. Šis grupas iekšienē veiktais pārskaitījums *X Sweden* piešķir atskaitījuma tiesības, savukārt par pārskaitītajām summām nodoklis bija jāmaksā *X Sweden Holding*.
- 54 Savukārt *X Denmark*, aprēķinot apliekamos ienākumus, atskaitīja procentus, kuri *X Sweden* tika samaksāti, izpildot aizņēmuma līgumu par 501 miljonu euro, kas ar pēdējo minēto sabiedrību bija noslēgts 2006. gada 27. decembrī. Uzskatot, ka *X Sweden* ir to īpašuma beneficiāre, tā no minētajiem procentiem neieturēja nodokli ienākumu gūšanas vietā.
- 55 2010. gada 13. decembra lēmumā *SKAT* uzskatīja, ka *X Sweden*, *X Sweden Holding* un *X SCA*, *SICAR* nav procentu īpašuma beneficiāru statusa Direktīvas 2003/49, kā arī Luksemburgas un Dānijas nodokļu konvencijas un Ziemeļvalstu nodokļu konvencijas izpratnē un ka procentu īpašuma beneficiāri ir *X SCA*, *SICAR* īpašnieki. Atbilstoši Nodokļu ministrijas norādītajam *X SCA*, *SICAR* ir izveidota tādā sabiedrības formā, kas nav iekļauta Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkta i) apakšpunktā uzskaitītajā to sabiedrību sarakstā, kuras ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, un tāpēc tā turklāt neatbilst minētās direktīvas 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā paredzētajam nosacījumam, saskaņā ar ko uz sabiedrību nedrīkst tikt attiecināts atbrīvojums. Taču šī sabiedrība esot



atbrīvota no nodokļa par ienākumiem, kas ir procentu, peļņas vai dividenžu formā. Katrā ziņā *X SCA*, *SICAR* nevarot būt procentu īpašuma beneficiāre, jo tā Dānijas tiesību izpratnē ir pārskatāma. Šajā kontekstā Nodokļu ministrija uzskatīja, ka *X Denmark* nav iesniegusi dokumentus, kas apliecinātu, ka vairākums ieguldītāju tajos kapitāla ieguldījumu fondos, kuriem pieder *X SCA*, *SICAR*, ir nodokļu maksātāji citās Eiropas Savienības valstīs vai valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Līdz ar to *SKAT* uzskatīja, ka *X Denmark* no *X Sweden* samaksājamiem procentiem esot bijis jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā.

56 *X Denmark* pārsūdzēja *SKAT* 2010. gada 13. decembra lēmumu Dānijas tiesās.

57 Šajā kontekstā *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) a) Vai Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punkts, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, uz kuru attiecas šīs direktīvas 3. pants un kura tādos apstākļos kā šajā lietā saņem procentus no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo procentu “īpašuma beneficiāre” minētās direktīvas izpratnē?
- b) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jēdzienu [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantā?
- c) Ja uz pirmā jautājuma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā vēlākie komentāri, tai skaitā 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “ligumsaistībām vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?
- d) Ja 2003. gada komentāri var tikt ņemti vērā interpretācijā, vai nosacījums tam, lai uzskatītu, ka sabiedrība nav “īpašuma beneficiāre” Direktīvas [2003/49] izpratnē, ir apstākļi, ka faktiski ir notikusi līdzekļu nodošana personām, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiārēm”, un, ja tā ir, vai papildu nosacījums ir tāds, ka faktiskā nodošana notiek brīdī, kas laika ziņā ir tuvu procentu maksājumam, un/vai notiek kā procentu maksājums?
- e) Kāda nozīme šajā ziņā ir tam, ka pašu kapitāls tiek izmantots aizdevumam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti aizdevuma pamatsummā (“kapitalizēti”), ka procentu saņēmējs pēc tam ir veicis pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros savam mātesuzņēmumam, kas ir tās pašas valsts rezidents, nolūkā koriģēt peļņu nodokļu vajadzībām saskaņā ar attiecīgajā valstī spēkā esošajiem noteikumiem, ka attiecīgie procenti pēc tam tiek pārvērsti aizņēmējas sabiedrības kapitālā, ka procentu saņēmējam ir bijušas ligumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļa personu, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par procentu “īpašuma beneficiārēm”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tā, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevējas un tādējādi būtu saņēmušas procentus tieši?
- f) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kāda nozīme būtu tam, ja iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot ligumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos procentus nodot trešai personai) “būtībā” nebija tiesību “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?
- 2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots minētās direktīvas 5. pants, vai ka valsts

tiesību aktos ir ietverti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, ļaunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?

- b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver “procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par šīs direktīvas 5. pantā minēto īpašo valsts noteikumu?
- 3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu īpašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret ļaunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?
- 4) Vai tā ir ļaunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu [2003/49], ja dalībvalstī, kuras rezidents ir procentu maksātājs, tiek pieļauti nodokļu atskaitījumi attiecībā uz procentiem, bet procenti tajā dalībvalstī, kur procentu saņēmējs ir rezidents, netiek aplikti ar nodokli?
- 5) a) Vai uz sabiedrību, kas ir Luksemburgas rezidente, kas saskaņā ar Luksemburgas komercietību aktiem ir izveidota un reģistrēta kā “société en commandite par actions” (SCA) un kas ir arī klasificēta kā “société d’investissement en capital à risque” (SICAR) saskaņā ar Luksemburgas 2004. gada 15. jūnija Likumu par riska kapitāla ieguldījumu sabiedrību (SICAR), attiecas Direktīva [2003/49]?
- b) Ja atbilde uz piektā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Luksemburgas “SCA, SICAR” var būt procentu “īpašuma beneficiāre” saskaņā ar Direktīvu [2003/49], pat ja dalībvalsts, kurā procentu maksājumus veicošā sabiedrība ir rezidente, uzskata, ka attiecīgā sabiedrība ir nodokļu ziņā pārskatāma struktūra saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem?
- c) Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) punktu ir noliedzīga un līdz ar to procentus saņemošā sabiedrība netiek uzskatīta par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiāri”, vai SCA, SICAR tādos apstākļos kā šajā lietā ir uzskatāma par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiāri” šīs direktīvas izpratnē?
- 6) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu īpašuma beneficiāre, un apgalvo, ka šī sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 8) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā

minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

- pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai procentus maksājošā persona par procentiem ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli, savukārt šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nav, ja procentu saņēmējs ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm?
- mātesuzņēmumam pēdējā no minētajām dalībvalstīm nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu gūšanas vietā?

Tiesa tiek lūgta atbildi uz septīto jautājumu ņemt vērā atbildē uz astoto jautājumu.”

### 3) Lieta C-119/16 C Danmark I

58 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, *C USA*, kas ir reģistrēta Amerikas Savienotajās Valstīs, pieder Kaimanu salās reģistrētā *C Cayman Islands*, kurai līdz pat 2004. gada beigām piederēja Dānijā reģistrētā *C Danmark II*, sabiedrību grupas galīgais mātesuzņēmums. Šā paša 2004. gada beigās sabiedrību grupa tika pārstrukturēta un šajā saistībā divas Zviedrijas sabiedrības *C Sverige I* un *C Sverige II*, kā arī Dānijas sabiedrība *C Danmark I* tika iestarpinātas starp *C Cayman Islands* un *C Danmark II*. *C Danmark I* kopš 2005. gada 1. janvāra ir Amerikas sabiedrību grupas, kuras galīgais mātesuzņēmums ir *C USA*, Dānijas atzara mātesuzņēmums.

59 Sabiedrību grupas Eiropas atzara pārstrukturēšanas iemeslus *C Danmark I* ir aprakstījusi paziņojumā “2004 European Restructuring Process” (2004. gada pārstrukturēšanas process Eiropā), kurā tostarp ir norādīts:

“2004. gadā Grupa [...] pārskatīja savu organizatorisko struktūru un nolēma iestarpināt papildu holdingsabiedrības un izmantot sviras efektu savā Eiropas struktūrā. Papildu holdingsabiedrības ļauj sabiedrībai daudz brīvāk piekļūt kapitālam Eiropā un daudz efektīvāk pārvest kapitālu grupas sabiedrību ietvaros. Turklāt jauno holdingsabiedrību pārskati atspoguļo patiesās tirgus vērtības attiecībā uz Eiropas grupu, kas, iespējams, varētu palīdzēt sabiedrībai iegūt finansējumu no trešajām personām. Visbeidzot – un tas ir vissvarīgākais – sviras efekta iekļaušana struktūrā ļauj samazināt uzņēmuma komerciālos riskus, samazinot pašu kapitāla apmēru, kas ir pakļauts riskam komercdarījumos.

Ņemot vērā pašreizējo labvēlīgo nodokļu režīmu attiecībā uz holdingsabiedrībām, kuras darbojas Zviedrijā, grupa [...] nolēma izveidot savas jaunās Eiropas holdingsabiedrības šajā valstī, lai gūtu labumu no šā režīma.”

60 Nodokļu ministrija uzskatīja, ka divu jauno Zviedrijas sabiedrību iestarpināšana virs grupas Dānijas atzara notika fiskālu apsvērumu dēļ. 2009. gada 30. oktobrī *SKAT* pieņēma lēmumu, atbilstoši kuram *C Sverige II* un *C Sverige I* nevar tikt uzskatītas par *C Danmark I* samaksāto procentu īpašuma beneficiārēm Direktīvas 2003/49 un Ziemeļvalstu nodokļu konvencijas nozīmē.

- 61 Ar 2011. gada 25. maija rīkojumu *Landskatteretten* (Valsts nodokļu apelācijas komisija) apstiprināja SKAT lēmumu, uzskatot, ka Zviedrijas sabiedrības ir vienkāršas starpnieksabiedrības. Minētajā rīkojumā tostarp bija norādīts:

“Līdz pat 2004. gada beigās un 2005. gada sākumā veiktajai pārstrukturēšanai grupas Dānijas atzara galīgā sabiedrība [*C Denmark II*] piederēja tieši [*C Cayman Islands*].

Pārstrukturēšanas rezultātā starp [*C Cayman Islands*] un [*C Denmark II*] tika iestarpinātas trīs jaunizveidotas sabiedrības un rezultātā [*C Cayman Islands*] piederēja Zviedrijas holdingsabiedrība, kurai pašai piederēja vēl viena Zviedrijas sabiedrība, kurai savukārt piederēja [*C Denmark I*], kas bija kļuvusi par grupas Dānijas atzara galīgo mātesuzņēmumu. Grupas struktūra tika izveidota, tostarp veicot vairākus sabiedrību pārdošanas darījumus grupas ietvaros, saistībā ar kuriem [*C Cayman Islands*] piešķīra [*C Sverige I*] aizdevumu attiecīgi 75 miljonu euro un 825 miljonu euro apmērā, kā arī [*C Sverige II*] piešķīra divus aizdevumus [*C Denmark I*] attiecīgi 75 miljonu euro un 825 miljonu euro apmērā.

Starp [*C Cayman Islands*] un [*C Sverige I*] tika panākta vienošanās par parāda instrumentu ar nosacījumiem, kuri ir pilnīgi identiski tiem, kas izriet no parāda instrumenta 75 miljonu euro apmērā, par ko vienojās [*C Sverige II*] un [*C Denmark I*]. Tas pats attiecas uz parāda instrumentiem 825 miljonu euro apmērā [..]. Veiktās pārstrukturēšanas ietvaros un šajā kontekstā izveidoto parāda attiecību ietvaros, kas ir atspoguļotas darījumos starp pusēm, kurām ir kopīgas intereses, [*C Sverige II*], izmantojot Zviedrijas noteikumus par pārvedumiem grupas iekšienē, pārskaitīja [*C Sverige I*] no [*C Denmark I*] saņemtos procentus, savukārt [*C Sverige I*] šos līdzekļus pārskaitīja tālāk [*C Cayman Islands*] kā procentu izdevumus.

Tā kā Zviedrijā neto apliekamie ienākumi atbilstoši spēkā esošajiem Zviedrijas noteikumiem nekādi netiek aplikti ar nodokli, procentu maksājumi, kas bija jāveic [*C Denmark I*], ar Zviedrijas sabiedrību starpniecību pilnībā tika pārskaitīti [*C Cayman Islands*].

Neviena no pārstrukturēšanā izveidotajām sabiedrībām neveica nekādu citu darbību kā vien holdingsabiedrības darbību, un šā iemesla dēļ to paredzamie ieņēmumi bija tikai tie, kuri ir saistīti ar holdingsabiedrības darbības būtību. Tātad, izveidojot ar pārstrukturēšanu saistītās parāda attiecības, tas noteikti nozīmēja, ka, lai parādnieces sabiedrības varētu izpildīt savas ar to saistītās saistības, šīm sabiedrībām bija jāsaņem līdzekļi no citām grupas sabiedrībām. Tam bija jābūt priekšnoteikumam jau no sākuma.

Tādējādi [*C Sverige II*] tiek uzskatīta par starpnieksabiedrību, kurai ir tik nelielas pilnvaras attiecībā uz saņemtajām summām, ka šī sabiedrība nevar tikt uzskatīta par procentu, kas saņemti no [*C Denmark I*], īpašuma beneficiāri, nedz pamatojoties uz [Ziemeļvalstu nodokļu konvenciju], nedz pamatojoties uz Direktīvu 2003/49. Šajā ziņā nav nozīmes, ka pārskaitījumi starp Zviedrijas sabiedrībām ir grupas iekšienē veiktu pārvedumu formā, nevis procentu maksājumu formā.”

- 62 Prasītāja pamatlietā *C Denmark I* uzskata, ka *C Sverige II* un *C Sverige I* Zviedrijā tika reģistrētas saistībā ar grupas pārstrukturēšanu Eiropā, kuras pamatā bija vispārīgi un komerciāli apsvērumi. Atbilstoši prasītājas pamatlietā uzskatam *C Sverige II* esot tai samaksāto procentu īpašuma beneficiāre Direktīvas 2003/49 izpratnē.
- 63 Šādos apstākļos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) a) Vai Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punkts, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, uz kuru attiecas šīs direktīvas 3. pants un kura tādos apstākļos kā šajā lietā saņem procentus no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo procentu “īpašuma beneficiāre” šīs pašas direktīvas izpratnē?”



- b) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jēdzienu [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantā?
- c) Ja uz pirmā jautājuma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā vēlākie komentāri, tai skaitā 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?
- d) Ja 2003. gada komentāri var tikt ņemti vērā interpretācijā, vai nosacījums tam, lai uzskatītu, ka sabiedrība nav “īpašuma beneficiāre” Direktīvas [2003/49] izpratnē, ir apstākļi, ka faktiski ir notikusi līdzekļu nodošana personām, ko valsts, kuras rezidents ir procentu maksātājs, uzskata par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiārēm”, un, ja tā ir, vai papildu nosacījums ir tāds, ka faktiskā nodošana notiek brīdī, kas laika ziņā ir tuvu procentu maksājumam, un/vai notiek kā procentu maksājums?
- e) Kāda nozīme šajā ziņā ir tam, ka pašu kapitāls tiek izmantots aizdevumam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti aizdevuma pamatsummā (“kapitalizēti”), ka procentu saņēmējs pēc tam ir veicis pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros savam mātesuzņēmumam, kas ir tās pašas valsts rezidents, nolūkā korigēt peļņu nodokļu vajadzībām saskaņā ar attiecīgajā valstī spēkā esošajiem noteikumiem, ka attiecīgie procenti pēc tam tiek pārvērsti aizņēmējas sabiedrības kapitālā, ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļa personu, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par procentu “īpašuma beneficiārēm”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tā, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevējas un tādējādi būtu saņēmušas procentus tieši?
- f) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kāda nozīme būtu tam, ja iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos procentus nodot trešai personai) “būtībā” nebija tiesību “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?
- 2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots Direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību aktos ir ietverti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, ļaunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?
- b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver “procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par Direktīvas 5. pantā minēto īpašo valsts noteikumu?
- 3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu īpašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret ļaunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas Direktīvas 5. pants?

- 4) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu īpašuma beneficiāre, un apgalvo, ka šī sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 5) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:
- pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai procentus maksājošā persona par procentiem ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli, savukārt šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nav, ja procentu saņēmējs ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm?
  - mātesuzņēmumam pēdējā no minētajām dalībvalstīm nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu gūšanas vietā?

Tiesa tiek lūgta atbildi uz piekto jautājumu ņemt vērā atbildē uz sesto jautājumu.”

#### 4) *Lieta C-299/16 Z Denmark*

- <sup>64</sup> No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Z Denmark* ir Dānijas uzņēmums, kas darbojas rūpniecības jomā.
- <sup>65</sup> 2005. gada augustā kapitāla ieguldījumu fonds *A Fund* no to iepriekšējiem īpašniekiem, proti, kapitāla ieguldījumu fonda B un Dānijas finanšu iestādes C, iegādājās aptuveni 66 % šīs sabiedrības A tipa akciju (kas veidoja aptuveni 64 % no balsstiesībām), savukārt D paturēja atlikušo A tipa akciju daļu. Papildus tam vairākiem *Z Denmark* augstākā līmeņa darbiniekiem piederēja B tipa akcijas.
- <sup>66</sup> *A Fund* sastāv no pieciem fondiem – četri no šiem fondiem ir izveidoti komandītsabiedrības (*Limited Partnership*) formā Džērsijā, proti, nodokļu ziņā pārskatāmā formā Dānijas nodokļu tiesību izpratnē. Pēdējam minētajam fondam *A Fund (Nr. 5) Limited Jersey* ir nodokļu ziņā nepārskatāmas sabiedrības forma, un tam pieder aptuveni 0,5 % no *A Fund*. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai četrus pirmo fondu ieguldītāji esot daudzu valstu – gan Savienībā ietilpstošu, gan trešo valstu – nodokļu maksātāji.



- 67 Šā sprieduma 65. punktā minētās iegādes ietvaros *A Fund* 2005. gada 27. septembrī piešķīra *Z Denmark* aizdevumu 146 010 341 DKK (aptuveni 19,6 miljoni euro) apmērā. Par aizdevumu bija jāmaksā procenti 9 % apmērā gadā.
- 68 *A Fund* 2006. gada 28. aprīlī visus savus prasījumus pret *Z Denmark*, kuru kopsomma bija 146 010 341 DKK (aptuveni 19,6 miljoni euro) nodeva *Z Luxembourg* – sabiedrībai, kuru tā tajā pašā dienā izveidoja Luksemburgā.
- 69 Nodošanas darījums tika pabeigts, *A Fund* izsniedzot *Z Luxembourg* aizdevumu, kura apmērs arī bija 146 010 341 DKK (aptuveni 19,6 miljoni euro). Par aizdevumu bija jāmaksā procenti 9,875 % apmērā, un procenti bija jāiegrāmato gada beigās.
- 70 2006. gada 21. jūnijā *A Fund* savas *Z Denmark* akcijas pārveda *Z Luxembourg*.
- 71 Atbilstoši *Z Luxembourg* pārskatiem par 2007. gadu (2006. gada pārskatos ir redzami līdzīgi posteņi) šī sabiedrība papildus *Z Denmark* akciju turēšanai neveica nekādu citu darbību. Šie pārskati liecina arī par to, ka *Z Luxembourg* zaudējumi, kuri 2006. gadā sasniedza 23 588 euro, 2007. gadā pārvērtās par peļņu 15 587 euro apmērā. No minētajiem pārskatiem izriet arī, ka procentu ieņēmumi šajos gados palielinājās attiecīgi līdz 1 497 208 euro un līdz 1 192 881 euro, savukārt procentu izdevumi bija attiecīgi 1 473 675 euro un 1 195 124 euro. Postenī “Peļņas nodoklis” (*Tax on profit*) attiecībā uz 2006. gadu bija norādīta summa 3733 euro, bet attiecībā uz 2007. gadu summa bija vienāda ar nulli.
- 72 *Z Denmark* 2007. gada 1. novembrī atmaksāja *A Fund* piešķirto aizdevumu, un šajā datumā uzkrātie procenti bija 21 241 619 DKK (aptuveni 2,85 miljoni euro). *Z Luxembourg* tajā pašā dienā atlīdzināja *Z Fund* savu parādu, ko veidoja kapitāls un procenti.
- 73 Ar 2010. gada 10. decembra lēmumu *SKAT* neatzina *Z Luxembourg* īpašuma beneficiāres statusu Direktīvas 2003/49 un Dānijas un Luksemburgas nodokļu konvencijas izpratnē attiecībā uz procentiem, kurus tai bija samaksājusi *Z Denmark*.
- 74 Ar 2012. gada 31. janvāra lēmumu Valsts nodokļu apelācijas komisija apstiprināja *SKAT* lēmumu. Lēmumā bija iekļauti šādi fragmenti:

“[*Z Luxembourg*] netiek uzskatīta par “īpašuma beneficiāri” [*beneficial owner*] nedz [Dānijas un Luksemburgas nodokļu konvencijas], nedz Direktīvas [2003/49] izpratnē.

Šajā saistībā ir jāņem vērā shēma, ko puses izveidoja kopīgās interesēs un ar ko [*Z Luxembourg*] pārskaitīja no *Z Denmark* saņemtos procentus kapitāla ieguldījumu fondam, kurš savukārt tos tālāk pārskaitīja saviem ieguldītājiem.

[*Z Luxembourg*] nododot kapitāla ieguldījumu fonda prasījumus pret [*Z Denmark*] un šai sabiedrībai vienlaikus iegādājoties akcijas [*Z Denmark*], izmantojot fonda piešķirtu aizdevumu, kura apmērs ir gandrīz līdzvērtīgs prasījuma pret sabiedrību apmēram un kura nosacījumi ir gandrīz identiski, [*Z Luxembourg*] par Dānijas sabiedrības maksātajiem procentiem uzliekamais nodoklis tiktu neitralizēts ar procentu maksājumu, ko sabiedrība veic fondam, un tāpēc darījumu kopums neradītu apliekamus neto ienākumus, par kuriem sabiedrībai būtu jāmaksā nodoklis. Tādējādi Luksemburgas sabiedrība ir uzskatāma par starpnieksabiedrību, kurai nav reālu pilnvaru vai iespēju pieņemt lēmumus par rīcību ar pārskaitīto summu.

Tāpēc [*Z Luxembourg*] tiek atteikts [Luksemburgas un Dānijas nodokļu konvencijā] un/vai Direktīvā [2003/49] paredzētais atbrīvojums no Dānijā ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa.

Ir izskaidrots, ka procenti, kurus [*Z Luxembourg*] ir samaksājusi kapitāla ieguldījumu fondam, kas esot jāuzskata par pārskatāmu, ir tikuši tālāk pārskaitīti fonda ieguldītājiem. Līdz ar to rodas jautājums, vai nebūtu jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa par procentiem, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kura attiecoties uz ieguldītājiem. Ņemot vērā veidu, kā lieta ir izklāstīta, par šo jautājumu nav jālemj tā vienkāršā iemesla dēļ, ka iesniegtie saraksti nav pietiekami dokumenti, lai konstatētu, ka būtu notikusi nodokļa dubulta uzlikšana.”

- 75 Šo Valsts nodokļu apelācijas komisijas lēmumu *Z Denmark* pārsūdzēja Dānijas tiesās.
- 76 Iesniedzējtiesā *Z Denmark* tostarp apgalvo, ka “īpašuma beneficiāra” jēdziens Direktīvas 2003/49 izpratnē ir Savienības tiesību jēdziens, kam ir jāsniedz sava interpretācija, nevis tas jāinterpretē *OECD* Nodokļu paraugkonvencijas gaismā. Katrā ziņā interpretācija varot tikt veikta tikai *OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas un ar to saistīto komentāru gaismā. Dinamiska interpretācija esot pretrunā tiesiskās drošības principam. Turklāt *Z Denmark* apstrīd faktu, ka šajā lietā būtu notikusi ļaunprātīga izmantošana Direktīvas 2003/49 izpratnē.
- 77 Visbeidzot *Z Denmark* kritizē atšķirīgo attieksmi, kas – pretēji EKL 43. pantam – esot veikta šajā lietā, it īpaši *Z Luxembourg* nespēju atskaitīt procentus, kas ir maksāti saistībā ar aizdevumu, kurš ir noslēgts ar tās akcionāru, lai varētu piešķirt aizdevumu *Z Denmark*. Proti, ja *Z Luxembourg* būtu bijusi Dānijas sabiedrība, tā būtu varējusi atskaitīt šos izdevumus un tai nebūtu apliekamu procentu ienākumu.
- 78 Runājot par nodokli ienākumu gūšanas vietā, *Z Denmark* apgalvo, ka attiecībā uz sabiedrību rezidenšu aplikšanu ar nodokli pastāv vairākas būtiskas atšķirības. Pirmkārt, nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir maksājams agrāk nekā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Otrkārt, kavējuma procenti, kas ir jāmaksā par nodokli ienākumu gūšanas vietā, ir daudz lielāki salīdzinājumā ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Treškārt, nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir jāietur aizņēmējam. Ceturtkārt, aizņēmējam ir arī jāpārskaita ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis.
- 79 Šādos apstākļos *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) a) Vai Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punkts, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente sabiedrība, uz kuru attiecas šīs direktīvas 3. pants un kura tādos apstākļos kā šajā lietā saņem procentus no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo procentu “īpašuma beneficiāre” šīs pašas direktīvas izpratnē??
- b) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jēdzienu [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantā?
- c) Ja uz pirmā jautājuma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā vēlākie komentāri, tai skaitā 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?
- d) Ja 2003. gada komentāri var tikt ņemti vērā interpretācijā, vai, vērtējot, vai sabiedrība var netikt uzskatīta par “īpašuma beneficiāri” Direktīvas [2003/49] izpratnē, ir nozīme tam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti aizdevuma pamatsummā, ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļa personu, kurām tika ieskaitīti/pārskaitīti procenti un kuras valsts, kurā procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par procentu “īpašuma beneficiārēm”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tā, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevējas un tādējādi būtu saņēmušas procentus tieši?

- e) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kāda nozīme būtu tam, ja iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos procentus nodot trešai personai) “būtībā” nebija tiesību “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?
- 2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valstu noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots Direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību aktos ir ietverti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, ļaunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?
- b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunktu, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver “procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par šīs direktīvas 5. pantā minēto īpašo valsts noteikumu?
- 3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu īpašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret ļaunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?
- 4) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu īpašuma beneficiāre, un apgalvo, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 5) Ja procentu maksātājs ir rezidents vienā dalībvalstī, bet procentu saņēmējs ir rezidents citā dalībvalstī, un ja procentu saņēmēju pirmā dalībvalsts neuzskata par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiāru” saskaņā ar Direktīvu [2003/49] un tādēļ tiek uzskatīts, ka tam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem šajā dalībvalstī, vai EKL 43. pantā, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pirmā dalībvalsts, uzliekot nodokļus procentu saņēmējam, kas nav rezidents, neņem vērā izdevumus procentu formā, kuri procentu saņēmējam ir bijuši tādos apstākļos kā šajā lietā, bet procentu izdevumi parasti ir atskaitāmi saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem un tāpēc procentu saņēmējs, kas ir rezidents, tos var atskaitīt no saviem apliekamajiem ienākumiem?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

- 7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:
- pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai procentus maksājošā persona par procentiem ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli, savukārt šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nav, ja procentu saņēmējs ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm?
  - mātesuzņēmumam pēdējā no minētajām dalībvalstīm nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu gūšanas vietā?

Tiesa tiek lūgta atbildi uz sesto jautājumu ņemt vērā atbildē uz šo jautājumu.”

## Tiesvedība Tiesā

- 80 Tā kā četras pamatlīnijas, kuras visas attiecas uz Direktīvas 2003/49 un Līgumos garantēto pamatbrīvību interpretāciju, ir saistītas, tās ir jāapvieno sprieduma taisīšanai.
- 81 Ar 2017. gada 2. marta vēstuli Dānijas valdība atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 16. panta trešajai daļai lūdza Tiesu izspriest šīs lietas virspalātā. Turklāt, ņemot vērā līdzību starp šīm lietām un lietām C-116/16 un C-117/16, kurās šodien tiek pasludināts spriedums *T Danmark* un *Y Denmark Aps* (C-116/16 un C-117/16), Dānijas valdība arī ierosināja Tiesai, piemērojot Reglamenta 77. pantu, rīkot kopīgu tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušīšanai visās šajās lietās. Tiesa apmierināja abus Dānijas valdības lūgumus.

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 82 Valsts tiesu uzdotie prejudiciālie jautājumi skar trīs tematus. Pirmais temats attiecas uz “īpašuma beneficiāra” jēdzienu Direktīvas 2003/49 izpratnē, kā arī tāda juridiskā pamata pastāvēšanu, kas ļauj dalībvalstij tiesību ļaunprātīgas izmantošanas dēļ atteikt jebkāda minētās direktīvas 1. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu sabiedrībai, kura ir maksājusi procentus subjektam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī. Gadījumā, ja šāds juridiskais pamats pastāvētu, otrais jautājums skartais temats attiecas uz elementiem, kas veido iespējamu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, un uz pierādīšanas noteikumiem, kas ir ar to saistīti. Visbeidzot, trešais jautājums – kuri arī ir uzdoti gadījumam, ja dalībvalstij būtu iespējams atteikt uz šādu sabiedrību attiecināt Direktīvā 2003/49 paredzētās priekšrocības, – skartais temats attiecas uz to, kā ir jāinterpretē LESD noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību un brīvu kapitāla apriti, lai ļautu iesniedzējtiesai pārbaudīt, vai Dānijas tiesību akti nav pretrunā šīm brīvībām.

## *Par pirmo jautājumu a) līdz c) punktu, otro jautājumu a) un b) punktu un trešajiem jautājumiem lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16*

- 83 Pirmām kārtām, ar pirmo jautājumu a) līdz c) punktu lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16 iesniedzējtiesas vaicā par to, kā ir jāinterpretē jēdziens “procentu īpašuma beneficiārs” Direktīvas 2003/49 1. panta 1. un 4. punkta izpratnē. Otrām kārtām, ar otro jautājumu a) un



b) punktu un trešajiem jautājumiem lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16 iesniedzējtiesas būtībā vaicā, vai Direktīvas 2003/49 5. pantā atļautās cīņas pret krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu priekšnoteikums ir valstu noteikumu vai līgumos ietvertu noteikumu krāpšanas novēršanai pastāvēšana šā panta 1. punkta izpratnē. Šīs tiesas it īpaši jautā, vai valsts noteikums vai līgumā ietverts noteikums, kurā ir ietverts “īpašuma beneficiāra” jēdziens, var tikt uzskatīts par juridisko pamatu, kas ļauj cīnīties pret krāpšanu vai tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

*Par “procentu īpašuma beneficiāra” jēdzienu*

- 84 Iesākumā ir jānorāda, ka “procentu īpašuma beneficiāra” jēdziens, kas ir ietverts Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā, nevar būt atsauce uz valsts tiesību jēdzieniem, kuru tvērums ir atšķirīgs.
- 85 Šajā ziņā ir ticis nospriests, ka no Direktīvas 2003/49 2.–4. apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana attiecībā uz procentu un honorāru maksājumiem starp asociētām sabiedrībām, kas ir no dažādām dalībvalstīm, un šo maksājumu vienreizēja aplikšana ar nodokli vienā dalībvalstī, jo jebkādu nodokļu uzlikšanas šādiem maksājumiem atcelšana izcelsmes dalībvalstī ir piemērotākais veids, kā nodrošināt nodokļu ziņā vienlīdzīgu attieksmi starp vietējiem un pārrobežu darījumiem (spriedums, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, 24. punkts).
- 86 Direktīvas 2003/49 piemērošanas joma, kāda tā ir noteikta tās 1. panta 1. punktā, attiecas uz procentu un honorāru maksājumu, kas rodas to izcelsmes dalībvalstī, atbrīvošanu no nodokļa, ja šo maksājumu saņēmējs ir sabiedrība, kas dibināta citā dalībvalstī, vai ir pastāvīgs uzņēmums, kas atrodas citā dalībvalstī un pieder izcelsmes dalībvalsts sabiedrībai (spriedums, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, 25. punkts).
- 87 Turklāt Tiesa ir uzsvērusi, ka, tā kā šīs direktīvas 2. panta a) punktā procenti ir definēti kā “ienākumi no visām parādu prasībām”, tikai īpašuma beneficiārs var saņemt procentus, kuri ir uzskatāmi par ienākumiem no šādiem prasījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, 27. punkts).
- 88 Līdz ar to “procentu īpašuma beneficiāra” jēdziens minētās direktīvas izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz subjektu, kas patiesi gūst labumu no tam samaksājamiem procentiem. Šī atsauce ar ekonomisko realitāti ir apstiprināta šīs pašas direktīvas 1. panta 4. punktā, precizējot, ka dalībvalsts sabiedrība tiek uzskatīta par procentu vai honorāru īpašuma beneficiāri tikai tad, ja tā saņem minētos maksājumus uz sava rēķina, nevis kā citas personas pārstāvis, piemēram, fiduciārs vai paraksta tiesību turētājs.
- 89 Kā izriet no šā sprieduma 10. punkta, lai gan dažās Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkta valodu redakcijās, piemēram, bulgāru, franču, latviešu un rumāņu, ir lietots jēdziens “beneficiārs”, citās valodu redakcijās ir izmantoti tādi jēdzieni kā “faktiskais beneficiārs” (spāņu, čehu, igauņu, angļu, itāļu, lietuviešu, maltiešu, portugāļu un somu valodas redakcijas) vai “īpašnieks/persona ar lietošanas tiesībām” (vācu, dāņu, grieķu, horvātu, ungāru, poļu, slovāku, slovēņu un zviedru valodas redakcijas) vai arī “persona ar galīgajām tiesībām” (holandiešu valodas redakcija). Šo dažādo formulējumu lietošana liecina par to, ka termins “beneficiārs” neattiecas uz formāli noteiktu beneficiāru, bet gan uz subjektu, kas ekonomiskā ziņā gūst labumu no saņemtajiem procentiem un kam tāpēc ir spēja brīvi noteikt to izmantojumu. Atbilstoši šā sprieduma 86. punktā atgādinātajam tikai Savienībā reģistrēts subjekts var būt procentu īpašuma beneficiārs, kas var gūt labumu no Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma.

- 90 Turklāt – kā tas izriet arī no priekšlikuma Padomes direktīvai par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, kas tika iesniegts 1998. gada 6. martā (dokuments COM(1998) 67, galīgā redakcija), kurš ir Direktīvas 2003/49 pamatā, pēdējā minētajā direktīvā par paraugu ir izmantots 1996. gada *OECD* Nodokļu paraugkonvencijas 11. pants un tai ir tāds pats mērķis, kāds ir šai konvencijai, proti, novērst nodokļu dubultu uzlikšanu starptautiskā mērogā. Tāpēc uz šo paraugu tika balstīts divpusējās konvencijās atrodamais “īpašuma beneficiāra” jēdziens, kā arī minētajā paraugā un ar to saistītajos komentāros veiktie grozījumi ir relevanti minētās direktīvas interpretācijai.
- 91 Prasītājas pamatlietās apgalvo, ka nevar tikt pieļauta Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā minētā jēdziena “procentu vai honorāru īpašuma beneficiārs” interpretācija *OECD* Nodokļu paraugkonvencijas un ar to saistīto komentāru gaismā, jo tai neesot nekādas demokrātiskas leģitimitātes. Tomēr šis arguments nevar tikt atbalstīts, jo – kā tas izriet no šā sprieduma 85.–90. punkta – pamats šādai interpretācijai, pat ja to ir iedvesmojuši *OECD* sagatavojušie dokumenti, ir rodams pašā Direktīvā, kā arī tās likumdošanas vēsturē, kas atspoguļo Savienības demokrātisko procesu.
- 92 No *OECD* Nodokļu paraugkonvencijas un ar to saistīto komentāru attīstības vēstures, kas ir atspoguļota šā sprieduma 4.–6. punktā, izriet, ka no jēdziena “īpašuma beneficiārs” ir izslēgtas starpnieksabiedrības un tas ir jāsaprot nevis šaurā un tehniskā, bet gan plašā nozīmē, kura ļauj izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas, kā arī ļauj novērst krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 93 Divpusējās konvencijas, ko dalībvalstis, balstoties uz *OECD* Nodokļu paraugkonvenciju, ir noslēgušas ar citām dalībvalstīm, piemēram, Ziemeļvalstu nodokļu konvencija, arī liecina par šo attīstību. Proti, minētajās konvencijās, kuras ir norādītas šā sprieduma 16.–18. punktā, visās ir ietverts jēdziens “īpašuma beneficiārs” minētā parauga izpratnē.
- 94 Turklāt ir jāprecizē, ka tas vien, ka sabiedrība, kura saņem procentus dalībvalstī, nav “īpašuma beneficiāre”, obligāti nenozīmē, ka Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums nav piemērojams. Proti, ir iedomājams, ka šādi procenti šajā saistībā tiek atbrīvoti izcelsmes valstī, ja procentus saņemošā sabiedrība pārskaita to summu īpašuma beneficiāram, kas ir reģistrēts Savienībā un arī atbilst visiem Direktīvā 2003/49 paredzētajiem nosacījumiem, lai uz to tiktu attiecināts šāds atbrīvojums.

*Par īpaša valsts noteikuma vai līgumā ietverta noteikuma, ar ko tiek īstenots Direktīvas 2003/49 5. pants, nepieciešamību*

- 95 Iesniedzējtiesas vēlas uzzināt, vai, lai cīnītos pret tiesību ļaunprātīgu izmantošanu Direktīvas 2003/49 piemērošanas ietvaros, dalībvalstij ir jābūt pieņēmušai īpašu valsts tiesību normu šīs direktīvas transponēšanai vai arī tā var atsaukties uz valsts vai līgumos paredzētiem noteikumiem vai principiem par ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanu.
- 96 Šajā ziņā atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Savienības tiesībās pastāv vispārējs tiesību princips, saskaņā ar kuru indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (spriedumi, 1999. gada 9. marts, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts un tajā minētā judikatūra; 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts; 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 35. punkts; 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, kā arī 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Belģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts).
- 97 Indivīdiem ir jāievēro šis vispārējais tiesību princips. Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai tajā tiktu iekļauti darījumi, kas tiek veikti tikai tādēļ, lai krāpnieciski vai ļaunprātīgi gūtu labumu no Savienības tiesībās paredzētajām priekšrocībām (šajā nozīmē skat.



spriedumus, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts; 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, kā arī 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Belģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts).

- 98 Līdz ar to no šā principa izriet, ka dalībvalstij ir jāatsaka Savienības tiesību normu piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek nevis tādēļ, lai īstenotu šo normu mērķus, bet gan nolūkā gūt labumu no Savienības tiesībām, kaut arī nosacījumi šā labuma gūšanai ir izpildīti tikai formāli.
- 99 Tas tā ir, piemēram, ja muitas formalitāšu izpilde nav saistīta ar parastiem komercdarījumiem, bet gan ir tīri formāla un tās mērķis ir tikai ļaunprātīgi saņemt kompensācijas summas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1981. gada 27. oktobris, *Schumacher* u.c., 250/80, EU:C:1981:246, 16. punkts, kā arī 1993. gada 3. marts, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, 21. punkts) vai eksporta kompensācijas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 59. punkts).
- 100 Turklāt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips ir jāpiemēro tik dažādās jomās kā preču brīva aprīte (spriedums, 1985. gada 10. janvāris, *Association des Centres distributeurs Leclerc un Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, 27. punkts), brīva pakalpojumu sniegšana (spriedums, 1993. gada 3. februāris, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, 13. punkts), publisku pakalpojumu līgumi (spriedums, 2014. gada 11. decembris, *Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino"* u.c., C-113/13, EU:C:2014:2440, 62. punkts), brīvība veikt uzņēmējdarbību (spriedums, 1999. gada 9. marts, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts), sabiedrību tiesības (spriedums, 2000. gada 23. marts, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts), sociālais nodrošinājums (spriedumi, 1996. gada 2. maijs, *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, 24. punkts; 2018. gada 6. februāris, *Altun* u.c., C-359/16, EU:C:2018:63, 48. punkts, kā arī 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Belģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts), pārvadājumi (spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 19.–25. punkts), sociālā politika (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, 37.–41. punkts), ierobežojoši pasākumi (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Afrasiabi* u.c., C-72/11, EU:C:2011:874, 62. punkts) vai arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN) (spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts).
- 101 Runājot par pēdējo minēto jomu, Tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka, lai gan krāpšanas, izvairīšanās no nodokļiem un iespējamās ļaunprātīgas izmantošanas apkarošana ir mērķis, kas ir atzīts un veicināts Padomes Sestajā direktīvā 77/388 (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips tomēr ir arī vispārējs Savienības tiesību princips, kas ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai ļaunprātīgi izmantoto tiesību un priekšrocību pamats ir Līgumos, regulā vai direktīvā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 30. un 31. punkts).
- 102 No tā izriet, ka vispārējais ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir vēršams pret personu, ja tā atsaucas uz noteiktām Savienības tiesību normām, kurās ir paredzēta priekšrocība, tādā veidā, kas nav saderīgs ar šo normu mērķiem. Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka šis princips var tikt vērsts pret nodokļa maksātāju, lai viņam tostarp atteiktu atbrīvojumu no PVN, pat ja nepastāv valsts tiesību normas, kurās šāds atteikums ir paredzēts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 33. punkts).
- 103 Pamatlietās noteikumi, kuru ļaunprātīgu izmantošanu apgalvo SKAT, ir Direktīvas 2003/49 normas, kura tika pieņemta, lai veicinātu tāda vienotā tirgus izveidi, kam ir iekšēja tirgus iezīmes, un kurā ir paredzēts, ka izcelsmes dalībvalstī no nodokļa tiek atbrīvoti procenti, kas tiek maksāti citā dalībvalstī reģistrētai asociētai sabiedrībai. Kā izriet no šā sprieduma 90. punktā minētā priekšlikuma direktīvai, noteiktas šajā direktīvā iekļautās definīcijas ir izstrādātas pēc OECD 1996. gada Nodokļu paraugkonvencijas 11. pantā atrodamo definīciju parauga.

- 104 Lai gan Direktīvas 2003/49 5. panta 1. punktā ir paredzēts, ka šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas ir nepieciešami, lai novērstu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, šis noteikums nav interpretējams tādējādi, ka ar to būtu izslēgta šā sprieduma 96.–98. punktā atgādinātā Savienības vispārējā tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principa piemērošana. Proti, darījumi, par kuriem *SKAT* ir apgalvojusi, ka tie veido tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 42. punkts) un varētu izrādīties nesaderīgi ar šīs direktīvas mērķi.
- 105 Turklāt, lai gan Direktīvas 2003/49 5. panta 2. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis krāpšanas, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā var atņemt šajā direktīvā paredzētās priekšrocības vai atteikties to piemērot, šī norma tomēr arī nevar tikt interpretēta tādējādi, ka tajā būtu izslēgta Savienības vispārējā ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošana, jo minētā principa piemērošana nav pakļauta transponēšanas prasībai, kā tas ir šīs direktīvas noteikumu gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 28. un 31. punkts).
- 106 Kā tika atgādināts šā sprieduma 85. punktā, no Direktīvas 2003/49 2.–4. apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir novērst starp dažādu dalībvalstu asociētām sabiedrībām vai starp šo sabiedrību pastāvīgajiem uzņēmumiem veiktu procentu un honorāru maksājumu dubultu aplikšanu ar nodokļiem, lai, pirmkārt, tos atbrīvotu no pārlietu aprūtinotām administratīvām formalitātēm un naudas plūsmas problēmām un, otrkārt, nodrošinātu nodokļu ziņā vienlīdzīgu attieksmi starp valsts un pārrobežu darījumiem.
- 107 Taču tādu finanšu shēmu izveides atļaušana, kuru vienīgais mērķis ir gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kas izriet no Direktīvas 2003/49 piemērošanas, nebūtu saderīga ar šādiem mērķiem un – gluži pretēji – apdraudētu ekonomisko kohēziju, kā arī pareizu iekšējā tirgus darbību, kropļojot konkurences nosacījumus. Kā to būtībā ir norādījusi ģenerālvokāte savu secinājumu lietā C-115/16 63. punktā, tas pats attiecas arī uz aplūkotajiem darījumiem, pat ja tiem nav vienīgi šāds mērķis, jo Tiesa ir nospriedusi, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips nodokļu jomā ir piemērojams, ja nodokļu priekšrocības saņemšana ir attiecīgo darījumu galvenais mērķis (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 21. februāris, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 53. punkts).
- 108 Turklāt pret vispārējo tiesību ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošanu nevar iebilst, balstoties uz nodokļu maksātāju tiesībām gūt labumu no konkurences, kas starp dalībvalstīm notiek tāpēc, ka nav saskaņota ienākumu aplikšana ar nodokli. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2003/49 mērķis ir veikt saskaņošanu tiešo nodokļu jomā, lai ļautu uzņēmējiem gūt labumu no iekšējā tirgus, novēršot dubultu aplikšanu ar nodokli, un, konkrētāk, šīs direktīvas 6. apsvērumā ir precizēts, ka dalībvalstīm nav jāatņem iespēja veikt krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanai nepieciešamos pasākumus.
- 109 Lai gan tas, ka nodokļu maksātājs meklē sev izdevīgāko nodokļu režīmu, pats par sevi nevar būt pamatā vispārējai prezumpcijai par krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 50. punkts; 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 84. punkts, kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 60. punkts), tomēr šāds nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kuras izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ir pilnīgi mākslīgs ekonomiskā ziņā un tā mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. punkts; 2013. gada 7. novembris, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 61. punkts, kā arī 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 61.–63. punkts).

- 110 No šiem elementiem izriet, ka valstu iestādēm un tiesām ir jāatsaka Direktīvā 2003/49 paredzēto tiesību piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi.
- 111 Tādējādi attiecībā uz Savienības vispārējo ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu un nepieciešamību nodrošināt šā principa ievērošanu, īstenojot Savienības tiesības, pret ļaunprātīgu izmantošanu vērstu valsts noteikumu vai līgumā ietvertu noteikumu neesamība neietekmē valsts iestāžu pienākumu atteikt Direktīvā 2003/49 paredzēto tiesību piemērošanu, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi.
- 112 Prasītājas pamatlietā atsauca uz 2007. gada 5. jūlija spriedumu *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), kas attiecās uz Padomes Direktīvā 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 L 225, 1. lpp.), paredzētā atbrīvojuma piemērošanu, lai apgalvotu, ka Direktīvas 2003/49 5. panta 1. punkta dēļ attiecīgā dalībvalsts var atteikt šajā direktīvā paredzēto priekšrocību piemērošanu vienīgi tad, ja valsts tiesību aktos šajā ziņā ir atsevišķs un īpašs juridiskais pamats.
- 113 Šādai argumentācijai tomēr nevar piekrist.
- 114 Protams, Tiesa 2007. gada 5. jūlija sprieduma *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408) 42. punktā atgādināja, ka tiesiskās drošības princips nepieļauj, ka direktīvas pašašas par sevi rada pienākumus privātpersonām un ka tādējādi dalībvalstis uz tām var atsaukties attiecībā pret privātpersonām.
- 115 Tā arī atgādināja, ka šāds konstatējums neskar prasību visām dalībvalstis iestādēm, piemērojot valsts tiesības, cik vien iespējams, interpretēt tās direktīvu teksta un mērķu gaismā, lai sasniegtu tajās paredzēto rezultātu, tādējādi minētās iestādes pret privātpersonām var vērst valsts tiesību atbilstīgu interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 116 Tieši uz šo apsvērumu pamata Tiesa iesniedzējtiesu aicināja pārbaudīt, vai Dānijas tiesībās pastāv norma vai vispārējs princips, atbilstoši kuram ir aizliegta tiesību ļaunprātīga izmantošana, vai citas normas par nodokļu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuras varētu tikt interpretētas atbilstoši Direktīvas 90/434 noteikumam, pamatojoties uz kuru būtībā dalībvalsts var atteikt šajā direktīvā paredzētās atskaitījuma tiesības, ja ir runa par darījumu, kura galvenais mērķis ir šāda krāpšana vai izvairīšanās, un pēc tam – vajadzības gadījumā – pārbaudīt, vai šo iekšējo noteikumu piemērošanas noteikumi pamatlietā ir izpildīti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 46. un 47. punkts).
- 117 Tomēr, pat ja pamatlietās izrādītos, ka valsts tiesībās nav iekļauti noteikumi, kas var tikt interpretēti atbilstoši Direktīvas 2003/49 5. pantam, no tā – neskarot to, ko Tiesa nosprieda 2007. gada 5. jūlija spriedumā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), – tomēr nevar tikt atvedināts, ka valsts iestādēm un tiesām krāpšanas vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā būtu liegts atteikt priekšrocību, kura izriet no šīs direktīvas 1. panta 1. punktā paredzētajām tiesībām uz atbrīvojumu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 54. punkts).
- 118 Proti, uz atteikumu, kas ir vērsti pret nodokļu maksātājiem šādos apstākļos, neattiecas neviens no šā sprieduma 114. punktā minētajiem gadījumiem, jo tas atbilst Savienības vispārējam tiesību principam, atbilstoši kuram neviens nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. un 56. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 119 Tādējādi, kā ir atgādināts šā sprieduma 96. punktā, tā kā ļaunprātīgi vai krāpnieciski fakti nevar pamatot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, atteikums piešķirt no direktīvas – šajā gadījumā no Direktīvas 2003/49 – izrietošu priekšrocību – nenozīmē, ka attiecīgajam individam tiek uzlikts pienākums saskaņā ar šo direktīvu, bet ir tikai sekas konstatācijai, saskaņā ar kuru objektīvie nosacījumi, kas ir izvirzīti, lai iegūtu vēlamu priekšrocību, un kas ir paredzēti minētajā direktīvā saistībā ar šīm tiesībām, ir izpildīti tikai formāli (pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 120 Tāpēc šādos apstākļos dalībvalstīm ir jāatsaka no Direktīvas 2003/49 izrietošā priekšrocība atbilstoši vispārējam ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principam, saskaņā ar kuru Savienības tiesības nevar attiekties uz uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Belģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 121 Ņemot vērā šā sprieduma 111. punktā veikto konstatējumu, nav jāatbild uz iesniedzējtiesu trešajiem jautājumiem, kuri būtībā attiecas uz to, vai tāds divpusējas konvencijas noteikums, kura mērķis ir novērst dubultu aplikšanu ar nodokli un kurā ir minēts “īpašuma beneficiārs”, var būt juridiskais pamats, lai apkarotu krāpniecisku un ļaunprātīgu rīcību Direktīvas 2003/49 ietvaros.
- 122 Ņemot vērā visus šos apstākļus, uz pirmo jautājumu a) līdz c) punktu un otro jautājumu a) un b) punktu lietās C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16 ir jāatbild šādi:
- Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkts, kas lasīts kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka jebkāds tajā paredzēts atbrīvojums no procentu maksājuma aplikšanas ar nodokli attiecas tikai uz šo procentu īpašuma beneficiāriem, proti, subjektiem, kuri patiesi gūst labumu no šiem procentiem ekonomiskā ziņā un kuriem tādējādi ir pilnvaras brīvi noteikt to izmantojumu.
  - Vispārējais Savienības tiesību princips, saskaņā ar kuru personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētais procentu maksājuma atbrīvojums no jebkāda nodokļa valsts iestādēm un tiesām krāpnieciskas vai ļaunprātīgas rīcības gadījumā nodokļu maksātājam ir jāatsaka, pat ja nepastāv valsts noteikums vai līgumā ietverts noteikums, kurā šāds atteikums būtu paredzēts.

***Par pirmo jautājumu d) līdz f) punktu lietās C-115/16, C-118/16 un C-119/16, par pirmā jautājuma d) un e) punktu lietā C-299/16, par ceturtajiem jautājumiem lietās C-115/16 un C-118/16, par piekto jautājumu lietā C-115/16, par sesto jautājumu lietā C-118/16 un par ceturtajiem jautājumiem lietās C-119/16 un C-299/16***

- 123 Ar pirmo jautājumu d) līdz f) punktu lietās C-115/16, C-118/16 un C-119/16, pirmā jautājuma d) un e) punktu lietā C-299/16, kā arī ceturtajiem jautājumiem lietās C-115/16 un C-118/16 iesniedzējtiesas būtībā jautā, kādi ir tiesību ļaunprātīgu izmantošanu veidojošie apstākļi un kā šie apstākļi var tikt pierādīti. Tās it īpaši šajā kontekstā jautā, vai var pastāvēt tiesību ļaunprātīga izmantošana, ja starpnieksabiedrības pārskaitīto procentu galīgais īpašuma beneficiārs ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, ar ko attiecīgā dalībvalsts ir noslēgusi nodokļu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Ar piekto jautājumu lietā C-115/16, sesto jautājumu lietā C-118/16 un ceturtajiem jautājumiem lietās C-119/16 un C-299/16 šīs tiesas būtībā jautā, vai dalībvalstij, kura atsakās citas dalībvalsts sabiedrībai atzīt procentu īpašuma beneficiāres statusu, ir jāidentificē sabiedrība, kuru tā attiecīgā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāri.



*Par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu veidojošajiem apstākļiem un ar to saistītajiem pierādījumiem*

- 124 Kā izriet no Tiesas judikatūras, lai tiktu pierādīta tiesību ļaunprātīga izmantošana, ir jābūt gan objektīvu apstākļu kopumam, no kura izriet, ka, lai gan formāli Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi ir ievēroti, šajā tiesiskajā regulējumā izvirzītais mērķis nav sasniegts, gan subjektīvam elementam, proti, vēlmei iegūt no Savienības tiesībām izrietošu labumu, mākslīgi radot apstākļus, kas vajadzīgi tā iegūšanai (spriedumi, 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 52. un 53. punkts, kā arī 2014. gada 12. marts, O. un B., C-456/12, EU:C:2014:135, 58. punkts).
- 125 Tādējādi faktu kopuma vērtējums ir tas, kas ļauj pārbaudīt, vai ir konstatējami visi elementi, kuri veido ļaunprātīgu izmantošanu, un, it īpaši – vai uzņēmēji ir veikuši tīri formālus vai mākslīgus darījumus, kuriem nav nekāda ekonomiska un komerciāla pamatojuma, ar galveno nolūku iegūt nepamatotu priekšrocību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 47.–49. punkts; 2014. gada 13. marts, *SICES u.c.*, C-155/13, EU:C:2014:145, 33. punkts, kā arī 2016. gada 14. aprīlis, *Cervati* un *Malvi*, C-131/14, EU:C:2016:255, 47. punkts).
- 126 Tiesai nav jāizvērtē pamatlietas fakti. Tomēr Tiesa, lemjot par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var attiecīgā gadījumā valsts tiesām sniegt norādes, lai sniegtu tām vadlīnijas tajās izskatāmo lietu izvērtēšanai. Pamatlietās – lai gan virkne šādu norāžu varētu ļaut secināt, ka notiek tiesību ļaunprātīga izmantošana, – iesniedzējtiesām tomēr ir jāpārbauda, vai šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas un vai prasītājam pamatlietā ir bijusi iespēja sniegt pretējus pierādījumus.
- 127 Par mākslīgu shēmu var tikt uzskatīta sabiedrību grupa, kura nav izveidota tādu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti, kuras struktūra ir tīri formāla un kuras galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību mērķim vai nolūkiem. Tas tostarp tā ir, ja, pateicoties starpniekvienībai, kas grupas struktūrā ir novietota starp sabiedrību, kura maksā procentus, un subjektu, kas ir to īpašuma beneficiārs, notiek izvairšanās no nodokļa par procentiem samaksas.
- 128 Tādējādi norāde par tādas shēmas pastāvēšanu, kuras mērķis ir gūt nepamatotu labumu no Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma, ir fakts, ka procentus saņemošā sabiedrība minētos procentus ļoti īsā termiņā pēc to saņemšanas pilnībā vai gandrīz pilnībā pārskaita subjektiem, kuri neatbilst Direktīvas 2003/49 piemērošanas nosacījumiem vai nu tāpēc, ka šie subjekti nav reģistrēti nevienā dalībvalstī, vai arī tāpēc, ka tie nav izveidoti nevienā no šīs direktīvas pielikumā paredzētajām formām, vai arī tāpēc, ka tie nav neviena no minētās direktīvas 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā uzskaitītajiem nodokļiem maksātāji un nav saņēmuši atbrīvojumu no tā, vai arī tāpēc, ka tiem nav asociētas sabiedrības statusa Direktīvas 3. panta b) punkta izpratnē.
- 129 Direktīvas 2003/49 piemērošanas nosacījumiem neatbilst tādi subjekti, kuri ir nodokļu maksātāji ārpus Savienības, kā tas ir to sabiedrību gadījumā, kas tiek aplūkotas lietās C-119/16 un C-299/16, vai to ieguldījumu fondu gadījumā, kas tiek aplūkoti lietās C-115/16 un C-299/16. Šajās lietās, ja Dānijas uzņēmums, kas ir parādnieks, procentus būtu tieši izmaksājis saņēmējiem subjektiem, kuri Nodokļu ministrijas ieskatā bija to īpašuma beneficiāri, tad Dānijas Karaliste būtu varējusi iekasēt ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli.
- 130 Tāpat mākslīgas shēmas esamību var apstiprināt apstākļi, ka attiecīgā sabiedrību grupa ir strukturēta tā, ka sabiedrībai, kura saņem parādnieces sabiedrības maksātos procentus, ir jāpārskaita šie procenti trešajai sabiedrībai, kura neatbilst Direktīvas 2003/49 piemērošanas nosacījumiem, kā rezultātā tai ir tikai neliela ar nodokli apliekama peļņa, jo tā rikojas kā starpnieksabiedrība, lai ļautu virzīt finanšu plūsmu no parādnieces sabiedrības uz subjektu, kas ir izmaksāto summu īpašuma beneficiārs.
- 131 Apstākļi, ka sabiedrība rikojas kā starpnieksabiedrība, var tikt pierādīts, ja tās vienīgā darbība ir procentu saņemšana un to pārskaitīšana īpašuma beneficiāram vai citām starpnieksabiedrībām. Faktiskas saimnieciskās darbības neesamība šajā ziņā – ņemot vērā attiecīgo saimniecisko darbību



raksturojošas īpatnības – var tikt secināta no visu relevanto apstākļu kopuma vērtējuma, kuri attiecas it īpaši uz sabiedrības vadību, tās bilanci, tās izmaksu struktūru un faktiskajiem izdevumiem, tās nodarbināto personālu, kā arī tās rīcībā esošajām telpām un aprīkojumu.

- 132 Norādes par mākslīgu shēmu var būt arī dažādie starp attiecīgajos finanšu darījumos iesaistītajām sabiedrībām noslēgtie līgumi, uz kuru pamata rodas finanšu plūsmas grupas iekšienē, kuru mērķis – kā tas ir minēts Direktīvas 2003/49 4. pantā – var būt peļņu nesošas komercsabiedrības peļņas nodošana subjektiem, kas ir tās akcionāri, lai izvairītos no nodokļa sloga vai to maksimāli samazinātu. Kā norādes par šādas shēmas pastāvēšanu var tikt izmantoti arī darījumu finansēšanas nosacījumi, pastarpināto sabiedrību pašu kapitāla novērtējums, kā arī tas, ka starpnieksabiedrībām ekonomiskā ziņā nav pilnvaru rīkoties ar saņemtajiem procentiem. Šajā ziņā šādas norādes var būt ne vien procentus saņemošās sabiedrības līgumisks vai likumisks pienākums tos pārskaitīt trešajai personai, bet arī fakts, ka šai sabiedrībai, kā to norāda iesniedzējtiesa lietās C-115/16, C-118/16 un C-119/16, kaut arī to nesaista šāds līgumisks vai likumisks pienākums, “būtībā” nav tiesību izmantot un lietot šos procentus.
- 133 Turklāt šādas norādes var apstiprināt sakritības vai tuvums laika ziņā starp tāda jauna būtiska nodokļu jomas tiesiskā regulējuma stāšanās spēkā kā pamatlietā aplūkotais Dānijas tiesiskais regulējums, ko noteiktas sabiedrību grupas vēlas apiet, no vienas puses, un sarežģītu finanšu darījumu veikšanu un aizdevumu piešķiršanu tās pašas grupas ietvaros, no otras puses.
- 134 Būtībā iesniedzējtiesām ir arī šaubas par jautājumu, vai var pastāvēt tiesību ļaunprātīga izmantošana, ja starpnieksabiedrību pārskaitīto procentu galīgais īpašuma beneficiārs ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, ar kuru izcelsmes dalībvalsts ir noslēgusi nodokļu konvenciju, uz kuras pamata no procentiem ieturējumi netiktu veikti, ja tie būtu tieši izmaksāti sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir šajā trešajā valstī.
- 135 Šajā ziņā, izvērtējot grupas struktūru, nav nozīmes tam, ka noteikti starpnieksabiedrības izmaksāto procentu īpašuma beneficiāri ir nodokļu maksātāji trešajā valstī, kas ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar izcelsmes dalībvalsti. Proti, ir jākonstatē, ka šādas konvencijas pastāvēšana pati par sevi nevar izslēgt tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Šāda veida konvencija nevar likt apšaubīt tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kura ir pamatoti konstatēta, balstoties uz faktisko apstākļu kopumu, kas liecina, ka uzņēmēji ir veikuši tīri formālus vai mākslīgus darījumus, kuriem nav nekāda saimnieciska un komerciāla pamatojuma, ar galveno mērķi nepamatoti izmantot jebkādu Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētu atbrīvojumu no nodokļa.
- 136 Ir jāpiebilst, ka – lai gan aplikšanai ar nodokli ir jāatbilst ekonomiskajai realitātei – konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu pastāvēšana pati par sevi nevar pierādīt, ka beneficiāriem, kuri ir tādas trešās valsts rezidenti, ar ko ir noslēgta šī konvencija, patiešām tika veikts maksājums. Ja sabiedrība, kura ir procentu parādniece, vēlas izmantot šādas konvencijas priekšrocības, tā var pārskaitīt šos procentus tieši subjektiem, kuri ir nodokļu maksātāji valstī, kas ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar izcelsmes valsti.
- 137 Lai gan tas tā ir, situācijā, kurā procenti būtu tikuši atbrīvoti, ja tie tiktu tieši izmaksāti sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, nevar arī tikt izslēgts, ka grupas struktūras mērķis nav saistīts ar jebkādu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Šādā gadījumā grupai nevar tikt pārņemts, ka tā ir izvēlējusies šādu struktūru, nevis izmaksājusi procentus tieši minētajai sabiedrībai.
- 138 Papildus tam ir jāprecizē, ka, ja procentu īpašuma beneficiārs ir nodokļu maksātājs trešajā valstī, Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma atteikums nekādi nav pakārtots tiesību ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpšanas konstatējumam. Proti – kā tas būtībā ir atgādināts šā sprieduma 86. punktā – šī norma ir paredzēta, lai procentu maksājumi, kuriem ir iestājies termiņš

izcelsmes dalībvalstī, tiktu atbrīvoti tikai tad, ja minēto procentu īpašuma beneficiārs ir sabiedrība, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, vai dalībvalsts sabiedrībai piederošs pastāvīgs uzņēmums, kas atrodas citā dalībvalstī.

- 139 Ņemot vērā visus šos apstākļus, uz pirmo jautājumu d) līdz f) punktu lietās C-115/16, C-118/16 un C-119/16, pirmā jautājuma d) un e) punktu lietā C-299/16, kā arī ceturtajiem jautājumiem lietās C-115/16 un C-118/16 ir jāatbild, ka ļaunprātīgas rīcības pierādīšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šā regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vēlme iegūt no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošu priekšrocību, mākslīgi radot tās iegūšanai vajadzīgos nosacījumus. Virknes norāžu esamība var apliecināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esamību, ja šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas. Šādas norādes tostarp var veidot arī tādu starpnieksabiedrību pastāvēšana, kam nav saimnieciska pamatojuma, kā arī sabiedrību grupas, finanšu shēmas un aizdevumu tīri formālais raksturs. Apstākļi, ka dalībvalsts, no kuras tiek maksāti procenti, ir noslēgusi konvenciju ar trešo valsti, kuras rezidente ir sabiedrība, kas ir īpašuma beneficiāre, neietekmē iespējamās tiesību ļaunprātīgas izmantošanas konstatāciju.

*Par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas pierādīšanas pienākumu*

- 140 Ir jākonstatē – kā tas izriet no Direktīvas 2003/49 1. panta 11. un 12. punkta, kā arī no tās 1. panta 13. punkta b) apakšpunkta, – ka izcelsmes dalībvalsts var procentus saņēmušajai sabiedrībai uzlikt pienākumu pierādīt, ka tā ir to īpašuma beneficiāre šā sprieduma 122. punkta pirmajā ievilkumā izklāstītajā nozīmē.
- 141 Tiesa turklāt vispārīgāk ir nospriedusi, ka nekas neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm pieprasīt nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, un attiecīgā gadījumā atteikt pieprasīto atbrīvojumu no nodokļa, ja šie pierādījumi netiek sniegti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 28. februāris, *Petersen un Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 142 Savukārt gadījumā, ja izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestāde ar ļaunprātīgu rīcību saistīta iemesla dēļ plāno sabiedrībai, kura ir izmaksājusi procentus citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, atteikt Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu, tai ir jāpierāda, ka pastāv šādu rīcību veidojošie apstākļi, ņemot vērā visus relevantos apstākļus, it īpaši faktu, ka sabiedrība, kurai procenti ir izmaksāti, nav īpašuma beneficiāre.
- 143 Šajā ziņā šādai iestādei nav jāidentificē šo procentu īpašuma beneficiāri, bet gan ir jāpierāda, ka apgalvotais īpašuma beneficiārs ir tikai starpnieksabiedrība, ar kuras palīdzību ir notikusi tiesību ļaunprātīga izmantošana. Proti, šāda identifikācija var izrādīties neiespējama, it īpaši tāpēc, ka iespējamie īpašuma beneficiāri nav zināmi. Nav teikts, ka valsts nodokļu iestādei – ņemot vērā noteiktu finanšu shēmu sarežģītību un iespējamību, ka šādās shēmās iesaistītās pastarpinātās sabiedrības ir reģistrētas ārpus Savienības, – ir informācija, kas ļauj šos saņēmējus identificēt. No šīs iestādes nevar prasīt, lai tā sniegtu tādu pierādījumus, kurus tā nav spējīga sniegt.
- 144 Turklāt, pat ja iespējamie īpašuma beneficiāri ir zināmi, nav obligāti pierādīts, kuri no tiem ir vai būs patiesie īpašuma beneficiāri. Tādējādi, ja procentus saņēmušajai sabiedrībai ir mātesuzņēmums, kuram pašam ir mātesuzņēmums, izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestādēm un tiesām visticamāk nav iespējams noteikt, kurš no šiem abiem mātesuzņēmumiem ir vai būs procentu īpašuma beneficiārs. Turklāt par šo procentu piešķirumu var tikt lemts pēc nodokļu iestādes konstatējumiem par starpnieksabiedrību.

145 Līdz ar to uz piekto jautājumu lietā C-115/16, sesto jautājumu lietā C-118/16 un ceturtajiem jautājumiem lietās C-119/16 un C-299/16 ir jāatbild tādējādi, ka, lai atteiktos atzīt, ka sabiedrībai ir procentu īpašuma beneficiāres statuss, vai pierādītu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, valsts iestādei nav jāidentificē subjekts vai subjekti, kurus tā uzskata par šo procentu īpašuma beneficiāriem.

### **Par piektā jautājuma a) līdz c) punktu lietā C-118/16**

146 Ar piektā jautājuma a) līdz c) punktu lietā C-118/16 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai uz SCA, kurai ir piešķirta atļauja kā SICAR atbilstoši Luksemburgas tiesībām, var tikt attiecināti Direktīvas 2003/49 noteikumi. Ir jākonstatē, ka šim jautājumam ir nozīme tikai tad, ja X SCA, SICAR būtu uzskatāma par to procentu īpašuma beneficiāri, kurus tai ir samaksājusi X Denmark; pārliecināšanās par to ir vienīgi iesniedzējtiesas kompetencē.

147 Lai gan tas tā ir, ir jāuzsver – tāpat kā to ir darījusi Komisija un vairākas apsvērumus iesniegušās valdības –, ka Direktīvas 2003/49 3. panta a) punktā tāda “dalībvalsts uzņēmuma” statuss, kas var gūt labumu no šajā direktīvā paredzētajām priekšrocībām, ir pakārtots triju nosacījumu izpildei. Pirmām kārtām, sabiedrībai ir jābūt kādā no minētās direktīvas pielikumā uzskaitītajām formām. Otrām kārtām, pamatojoties uz dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, tā ir jāuzskata par nodokļu maksātāju šajā dalībvalstī un atbilstoši nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas konvencijai nav jāuzskata par nodokļu maksātāju ārpus Savienības. Trešām kārtām, tai – netiekot piemērotam atbrīvojumam – ir jābūt kāda no Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā uzskaitīto nodokļu vai tāda līdzvērtīga vai faktiski līdzvērtīga nodokļa maksātājai, kas ir ieviests pēc šīs direktīvas spēkā stāšanās datuma papildus šiem nodokļiem vai to vietā.

148 Runājot par pirmo nosacījumu, tas – ar atrunu, ka iesniedzējtiesai tas ir jāpārbauda, – ir uzskatāms par izpildītu X SCA, SICAR gadījumā, jo, kā to tiesas sēdē ir uzsvērusi Luksemburgas valdība, – SCA, kurai ir piešķirta atļauja kā SICAR, ir viena no Direktīvas 2003/49 pielikumā uzskaitītajām sabiedrības formām.

149 Runājot par otro nosacījumu, arī tas šķiet izpildīts – ar to pašu atrunu –, jo X SCA, SICAR ir nodokļu maksātāja Luksemburgā.

150 Runājot par trešo nosacījumu, nav strīda par to, ka X SCA, SICAR ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Luksemburgā, kas ir viens no Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā minētajiem nodokļiem.

151 Tomēr gadījumā, ja tiktu konstatēts – kā to apgalvo SKAT –, ka pamatlietas apstākļos lietā C-118/16 X SCA, SICAR saņemtie procenti šajā ziņā patiešām ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa Luksemburgā, minētā sabiedrība neatbilstu šā sprieduma 147. punktā minētajam trešajam nosacījumam un tāpēc tā nevarētu tikt uzskatīta par “dalībvalsts uzņēmumu” Direktīvas 2003/49 nozīmē. Taču šajā jautājumā attiecīgā gadījumā nepieciešamās pārbaudes veikšana ir tikai iesniedzējtiesas kompetencē.

152 Šādu šā sprieduma 147. punktā minētā trešā nosacījuma tvēruma interpretāciju apstiprina, pirmkārt, Direktīvas 2003/49 1. panta 5. punkta b) apakšpunkts, no kura izriet, ka pastāvīgs uzņēmums var tikt uzskatīts par procentu īpašuma beneficiāru šīs direktīvas izpratnē tikai tad, ja “[tā saņemtie] procentu [..] maksājumi ir ienākumi, saistībā ar kuriem minētajam pastāvīgajam uzņēmumam valstī, kurā tas atrodas, jāmaksā kāds no nodokļiem, kas uzskaitīti [minētās direktīvas] 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā”, un, otrkārt, to apstiprina šīs pašas direktīvas mērķis, kas – kā tas būtībā ir atgādināts šā sprieduma 85. punktā – ir panākt, ka šie procentu maksājumi tiek aplikti ar nodokli tikai vienreiz un tikai vienā dalībvalstī.

153 Līdz ar to uz piektā jautājuma a) līdz c) punktu lietā C-118/16 ir jāatbild, ka Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka SCA, kurai ir piešķirta atļauja kā SICAR atbilstoši Luksemburgas tiesībām, nevar tikt kvalificēta kā dalībvalsts sabiedrība minētās direktīvas izpratnē, uz kuru var tikt attiecināts tās 1. panta 1. punktā minētais atbrīvojums – par ko ir jāpārlicinās iesniedzējtiesai –, ja tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā no minētās SICAR saņemtie procenti Luksemburgā tiek atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa.

***Par sesto un septīto jautājumu lietā C-115/16, septīto un astoto jautājumu lietā C-118/16, piekto un sesto jautājumu lietā C-119/16, kā arī piekto līdz septīto jautājumu lietā C-299/16***

154 Ar sesto un septīto jautājumu lietā C-115/16, septīto un astoto jautājumu lietā C-118/16, piekto un sesto jautājumu lietā C-119/16, kā arī piekto līdz septīto jautājumu lietā C-299/16 iesniedzējtiesas vēlas uzzināt – gadījumā, ja nav piemērojams Direktīvas 2003/49 1. pantā paredzētais regulējums par tādu procentu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kurus dalībvalsts rezidente sabiedrība izmaksā citas dalībvalsts rezidentei sabiedrībai –, vai LESD 49. un 54. pants vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dažādi tādi pirmās dalībvalsts tiesiskā regulējuma aspekti kā pamatlietā aplūkotie, kuri attiecas uz šo procentu aplikšanu ar nodokli.

155 Šajā ziņā vispirms ir jānošķir divas situācijas. Pirmā situācija attiecas uz gadījumu, kad Direktīvā 2003/49 paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā nav piemērojams tāpēc, ka ir notikusi krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana šīs direktīvas 5. panta izpratnē. Šādā gadījumā sabiedrība, kas ir rezidente dalībvalstī – ņemot vērā šā sprieduma 96. punktā minēto judikatūru – nevar prasīt LESD atzīto brīvību izmantošanu, lai apšaubītu valsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē tādu procentu aplikšanu ar nodokli, kuri tiek izmaksāti sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

156 Otrā situācija attiecas uz gadījumu, kad Direktīvā 2003/49 paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā nav piemērojams tāpēc, ka nav izpildīti šā regulējuma piemērošanas nosacījumi, tomēr nekonstatējot, ka būtu notikusi krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana minētās direktīvas 5. panta izpratnē. Šādā gadījumā ir jāpārbauda, vai šā sprieduma 154. punktā minētie LESD panti ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurš attiecas uz minēto procentu aplikšanu ar nodokli.

157 Šajā ziņā, pirmām kārtām, ar septīto jautājumu lietā C-115/16, astoto jautājumu lietā C-118/16, sesto jautājumu lietā C-119/16, kā arī septīto jautājumu lietā C-299/16 iesniedzējtiesas būtībā jautā, vai LESD 49. un 54. pants vai arī LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram sabiedrībai rezidentei, kura maksā procentus sabiedrībai nerezidentei, ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no šiem procentiem, lai gan šāds pienākums šai sabiedrībai rezidentei nav uzlikts, ja procentus saņemošā sabiedrība arī ir sabiedrība rezidente. Tās turklāt jautā, vai šie paši panti ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uz sabiedrību rezidenti, kas saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, neattiecas pienākums veikt uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu pirmajos divos taksācijas gados un tādējādi tai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš, kas attiecas uz gadījumu, kad sabiedrība rezidente procentus maksā sabiedrībai nerezidentei.

158 Iesākumā – kā to uzsver Komisija – ir jānorāda, ka uz dažādās dalībvalstīs reģistrētu divas sabiedrības skarošu aizdevumu attiecas noteikumi par brīvu kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, 41. un 42. punkts, kā arī 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 14. punkts). Līdz ar to šie jautājumi ir jāaplūko no šā panta perspektīvas.



- 159 Šajā ziņā un neatkarīgi no ietekmes, ko nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā var radīt attiecībā uz procentus saņemošās sabiedrības fiskālo situāciju, pienākums tos maksājošajai sabiedrībai veikt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ja šis maksājums tiek veikts sabiedrībai nerezidentei, – tā kā tas ir saistīts ar papildu administratīvu slogu un atbildības risku, kas nepastāvētu, ja aizdevuma līgums būtu noslēgts ar sabiedrību rezidenti, – var padarīt pārrobežu aizdevumus mazāk pievilcīgus nekā valsts mēroga aizdevumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 28. un 32. punkts). Tāpēc šāds pienākums ir uzskatāms par ierobežojumu brīvai kapitāla aprītei LESD 63. panta izpratnē.
- 160 Tomēr nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvērums, ar ko var tikt attaisnots šāds ierobežojums. Proti, nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā procedūra un tās īstenošanu nodrošinošais atbildības regulējums ir leģitīms un atbilstošs līdzeklis, lai nodrošinātu sabiedrības, kas reģistrēta ārpus nodokli uzliedzošas valsts, ienākumu aplikšanu ar nodokli. Turklāt šāds pasākums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai šo mērķi sasniegtu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. un 43.–52. punkts, kā arī 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 21. un 22. punkts).
- 161 Runājot par faktu, ka pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka uz sabiedrību rezidenti, kas saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, neattiecas pienākums veikt uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu pirmajos divos taksācijas gados, tādējādi tai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš, kas attiecas uz gadījumu, kad sabiedrība rezidente procentus maksā sabiedrībai nerezidentei, no tā izriet, ka, sabiedrības rezidentes sabiedrībai nerezidentei maksātie procenti tiek tieši un galīgi aplikti ar nodokli, savukārt uz procentiem, kurus sabiedrība rezidente maksā citai sabiedrībai rezidentei, neattiecas nekāds avansa maksājums divos pirmajos taksācijas gados – tādējādi tas rada naudas plūsmas priekšrocību šai pēdējai minētajai sabiedrībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 28. punkts).
- 162 Naudas plūsmas priekšrocības izslēgšana pārrobežu situācijās, lai gan tā tiek piemērota līdzvērtīgās iekšzemes situācijās, ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 163 Tomēr Dānijas valdība – atsaucoties uz 2008. gada 22. decembra spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) – apgalvo, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta vienīgi atšķirīga nodokļu iekasēšanas kārtība atkarībā no procentu saņēmējas sabiedrības reģistrācijas vietas, attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas.
- 164 Taču – lai gan, protams, no 2008. gada 22. decembra sprieduma *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) 41. un 46. punkta izriet, ka atšķirīgā attieksme, kuru veido dažādu nodokļa iekasēšanas metožu vai nosacījumu piemērošana atkarībā no attiecīgos ienākumus saņemošās sabiedrības rezidences vietas, attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām, – Tiesa minētā sprieduma 43. un 44. punktā tomēr precizēja, ka ienākumi, kas tika aplūkoti lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, katrā ziņā bija aplikami ar nodokli neatkarīgi no tā, vai tos ir guvusi sabiedrība rezidente vai sabiedrība nerezidente (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. C-575/17, EU:C:2018:943, 51. punkts). Tiesa 2008. gada 22. decembra sprieduma *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) 49. punktā it īpaši uzsvēra, ka sabiedrībām rezidentēm ir jāveic uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi saistībā ar procentiem, kas ir saņemti no citas sabiedrības rezidentes.
- 165 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā nav tikai paredzēti atšķirīgi nodokļa iekasēšanas nosacījumi atkarībā no tā, kur atrodas sabiedrības rezidentes maksātos procentus saņemošās sabiedrības rezidences vieta, bet tajā sabiedrība rezidente, kura saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, arī ir atbrīvota no pienākuma veikt avansa maksājumu saistībā ar šiem procentiem divos pirmajos taksācijas gados, un tādējādi šai pirmajai sabiedrībai šis nodoklis saistībā ar



šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš, kas attiecas uz gadījumu, kad sabiedrība rezidente procentus maksā sabiedrībai nerezidentei. Vērtējums par to, vai pastāv iespējami nelabvēlīga attieksme saistībā ar procentiem, kas tiek izmaksāti sabiedrībām nerezidentēm, ir jāveic attiecībā uz katru taksācijas gadu atsevišķi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 41. punkts, kā arī 2018. gada 22. novembris, *Sofina u.c.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 30. un 52. punkts).

- 166 Līdz ar to – un tā kā Dānijas valdība nav atsaukusies uz vispārējo interešu apsvērumu, kas varētu attaisnot šā sprieduma 162. punktā konstatēto brīvas kapitāla aprites ierobežojumu, – ir jāuzskata, ka tas ir pretrunā LESD 63. pantam.
- 167 Ņemot vērā šā sprieduma 158.–166. punktā izklāstītos apsvērumus, LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam principā nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram sabiedrībai rezidentei, kas maksā procentus sabiedrībai nerezidentei, ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no šiem procentiem, savukārt šāds pienākums šai sabiedrībai rezidentei nav uzlikts, ja procentus saņemošā sabiedrība arī ir sabiedrība rezidente. Taču šim pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts šāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, sabiedrībai rezidentei maksājot procentus sabiedrībai nerezidentei, savukārt uz sabiedrību rezidenti, kas saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, neattiecas pienākums veikt uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu pirmajos divos taksācijas gados un tādējādi tai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš.
- 168 Otrām kārtām, ar sesto jautājumu lietā C-115/16, septīto jautājumu lietā C-118/16, piekto jautājumu lietā C-119/16, kā arī sesto jautājumu lietā C-299/16 iesniedzējtiesas būtībā jautā, vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko sabiedrībai rezidentei, uz kuru attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no procentiem, kurus tā ir samaksājusi sabiedrībai nerezidentei, ir uzlikts pienākums šā ieturētā nodokļa novēlotas samaksas gadījumā maksāt nokavējuma procentus, kuru likme ir augstāka nekā likme, kas ir piemērojama tāda uzņēmumu ienākuma nodokļa novēlotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedrība rezidente ir saņēmusi no citas sabiedrības rezidentes.
- 169 Kā precizēts šā sprieduma 158. punktā, uz šiem jautājumiem ir jāatbild no LESD 63. panta perspektīvas.
- 170 Šajā ziņā ir jānorāda, ka tādā valsts tiesiskajā regulējumā kā šā sprieduma 168. punktā minētais ir noteikta atšķirīga attieksme nokavējuma procentu likmes ziņā atkarībā no tā, vai novēlotā nodokļa samaksa par sabiedrības rezidentes maksātiem procentiem attiecas uz aizdevumu, ko ir piešķirusi sabiedrība nerezidente vai cita sabiedrība rezidente. Augstākas nokavējuma procentu likmes piemērošana gadījumā, kad novēloti ir samaksāts ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis par procentiem, ko sabiedrība rezidente ir maksājusi sabiedrībai nerezidentei, nekā gadījumā, kad novēloti ir samaksāts uzņēmumu ienākuma nodoklis par procentiem, kurus sabiedrība rezidente ir saņēmusi no citas sabiedrības rezidentes, tādējādi padara pārrobežu aizņēmumus mazāk pievilcīgus nekā valsts mēroga aizņēmumus. No tā izriet kapitāla brīvas aprites ierobežojums.
- 171 Kā ir norādījusi Komisija, šāds ierobežojums nevar tikt attaisnots ar faktu – uz ko norāda Dānijas valdība –, ka procentu, kuri saistīti ar aizdevumu, kas ir saņemts no sabiedrības rezidentes, aplikšanai ar nodokli un procentu, kuri ir saistīti ar aizdevumu, kas ir saņemts no sabiedrības nerezidentes, aplikšanai ar nodokli tiek piemērotas atšķirīgas iekasēšanas metodes un nosacījumi. Šajos apstākļos – un tā kā Dānijas valdība nav atsaukusies ne uz vienu vispārējo interešu apsvērumu, kas varētu attaisnot šo ierobežojumu, – tas ir jāuzskata par LESD 63. pantam pretrunā esošu.

- 172 Ņemot vērā šā sprieduma 169.–171. punktā izklāstītos apsvērumus, LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko sabiedrībai rezidentei, uz kuru attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā ir samaksājusi nerezidentei sabiedrībai, ir uzlikts pienākums šā ieturētā nodokļa novēlotas samaksas gadījumā maksāt nokavējuma procentus, kuru likme ir augstāka nekā likme, kas ir piemērojama tāda uzņēmumu ienākuma nodokļa novēlotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedrība rezidente ir saņēmusi no citas sabiedrības rezidentes.
- 173 Trešām kārtām, ar piekto jautājumu lietā C-299/16 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, ja uz sabiedrību rezidenti attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek ņemti vērā izdevumi procentu formā, kuri ir radušies pēdējai minētajai sabiedrībai, lai gan atbilstoši šim valsts tiesiskajam regulējumam šādus izdevumus ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšanas nolūkos var atskaitīt sabiedrība rezidente, kura saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes.
- 174 Kā norādīts šā sprieduma 158. punktā, arī uz šiem jautājumiem ir jāatbild no LESD 63. panta perspektīvas.
- 175 Šajā ziņā – kā ir norādījusi Komisija un kā to atbilstoši Dānijas valdības sniegtajām norādēm pēc lietas C-299/16 ierosināšanas Tiesā ir atzinusi arī Nodokļu ministrija – no 2016. gada 13. jūlija sprieduma *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 23.–55. punkts) izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, pamatojoties uz kuru sabiedrībai nerezidentei, izmantojot sabiedrības rezidentes veiktu nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, tiek uzlikts nodoklis par procentiem, kurus tai maksā pēdējā minētā sabiedrība, nepastāvot iespējai atskaitīt tādos profesionālos izdevumus kā procentu izdevumi, kas ir tieši saistīti ar attiecīgā aizdevuma darbību, lai gan šāda iespēja ir atzīta sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas LESD principā ir aizliegts.
- 176 Tomēr Dānijas valdība apgalvo, ka šāds ierobežojums ir attaisnots, lai cīnītos pret ļaunprātīgu rīcību, kas izriet no fakta, ka procentus saņemošajai sabiedrībai nerezidentei, protams, par tiem ir jāmaksā nodoklis savā rezidences dalībvalstī, taču galarezultātā nodoklis tai vispār netiks uzlikts, jo minētie procenti tiek neitralizēti ar atbilstošajiem procentu izdevumiem vai ar atskaitāmiem pārvedumiem grupas iekšienē.
- 177 Šajā ziņā ir jāatgādina – kā tas izriet no šā sprieduma 155. punkta –, ka iespējams ļaunprātīgas vai krāpnieciskas shēmas konstatējums, kas attaisnotu Direktīvas 2003/49 nepiemērojamību, radītu arī tādas sekas, ka nebūtu piemērojamas LESD garantētās pamatbrīvības.
- 178 Savukārt, ja šāds konstatējums netiktu izdarīts, šā sprieduma 175. punktā minētais ierobežojums nevarētu tikt attaisnots ar Dānijas valdības formulētajiem apsvērumiem un līdz ar to tas būtu jāuzskata par LESD 63. pantam pretrunā esošu. Proti, procentu izdevumi vai pārvedumi grupas iekšienē arī var radīt tādu rezultātu, ka maksājamais nodoklis tiek samazināts vai pat neitralizēts, sabiedrībai rezidentei saņemot procentus no citas sabiedrības rezidentes.
- 179 No tā izriet, ka šis pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam – izņemot krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumu – ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, ja uz sabiedrību rezidenti attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek ņemti vērā izdevumi procentu formā, kuri ir tieši saistīti ar attiecīgā aizdevuma darbību un ir radušies pēdējai minētajai sabiedrībai, lai gan atbilstoši šim valsts tiesiskajam regulējumam šādus izdevumus ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšanas nolūkos var atskaitīt sabiedrība rezidente, kura saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes.

180 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz sesto un septīto jautājumu lietā C-115/16, uz septīto un astoto jautājumu lietā C-118/16, uz piekto un sesto jautājumu lietā C-119/16, kā arī uz piekto līdz septīto jautājumu lietā C-299/16 ir jāatbild šādi:

- Tādā situācijā, kurā Direktīvā 2003/49 paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus sabiedrība, kas ir rezidente kādā dalībvalstī, ir samaksājusi sabiedrībai, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nav piemērojams tādēļ, ka ir konstatēta krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana šīs direktīvas 5. panta izpratnē, nevar atsaukties uz LESD atzīto brīvību piemērošanu, lai apšaubītu pirmās dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē šo procentu aplikšanu ar nodokli.
- Ārpus šādas situācijas LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka:
  - tam principā nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram sabiedrībai rezidentei, kas maksā procentus sabiedrībai nerezidentei, ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no šiem procentiem, savukārt šāds pienākums šai sabiedrībai rezidentei nav uzlikts, ja procentus saņemošā sabiedrība arī ir sabiedrība rezidente, taču tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts šāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, sabiedrībai rezidentei maksājot procentus sabiedrībai nerezidentei, savukārt uz sabiedrību rezidenti, kas saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, neattiecas pienākums veikt uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu pirmajos divos taksācijas gados un tādējādi tai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš;
  - tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko sabiedrībai rezidentei, uz kuru attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā ir samaksājusi sabiedrībai nerezidentei, ir uzlikts pienākums šā ieturētā nodokļa novēlotas samaksas gadījumā maksāt nokavējuma procentus, kuru likme ir augstāka nekā likme, kas ir piemērojama tāda uzņēmumu ienākuma nodokļa novēlotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedrība rezidente ir saņēmusi no citas sabiedrības rezidentes;
  - tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, ja uz sabiedrību rezidenti attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā maksā nerezidentei sabiedrībai, netiek ņemti vērā izdevumi procentu formā, kuri ir tieši saistīti ar attiecīgā aizdevuma darbību un ir radušies pēdējai minētajai sabiedrībai, lai gan atbilstoši šim valsts tiesiskajam regulējumam šādus izdevumus ar nodokli aplikamā ienākuma aprēķināšanas nolūkos var atskaitīt sabiedrība rezidente, kura saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes.

### Par tiesāšanās izdevumiem

181 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) Apvienot lietas C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16 sprieduma taisīšanai.
- 2) Padomes Direktīvas 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, 1. panta 1. punkts, kas lasīts kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka jebkāds tajā paredzēts atbrīvojums no procentu maksājuma aplikšanas ar nodokli attiecas tikai uz šo procentu īpašuma beneficiāriem, proti, subjektiem, kuri patiesi gūst labumu no šiem procentiem ekonomiskā ziņā un kuriem tādējādi ir pilnvaras brīvi noteikt to izmantojumu.

Vispārējais Savienības tiesību princips, saskaņā ar kuru personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzētais procentu maksājuma atbrīvojums no jebkāda nodokļa valsts iestādēm un tiesām krāpnieciskas vai ļaunprātīgas rīcības gadījumā nodokļu maksātājam būtu jāatsaka, pat ja nepastāv valsts noteikums vai līgumā ietverts noteikums, kurā šāds atteikums būtu paredzēts.

- 3) Ļaunprātīgas rīcības pierādīšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šā regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vēlme iegūt no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošu priekšrocību, mākslīgi radot tās iegūšanai vajadzīgos nosacījumus. Virknes norāžu esamība var apliecināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esamību, ja šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas. Šādas norādes tostarp var veidot arī tādu starpnieksabiedrību pastāvēšana, kam nav saimnieciska pamatojuma, kā arī sabiedrību grupas, finanšu shēmas un aizdevumu tīri formālais raksturs. Apstākļi, ka dalībvalsts, no kuras tiek maksāti procenti, ir noslēgusi konvenciju ar trešo valsti, kuras rezidente ir sabiedrība, kas ir īpašuma beneficiāre, neietekmē iespējamās tiesību ļaunprātīgas izmantošanas konstatāciju.
- 4) Lai atteiktos atzīt, ka sabiedrībai ir procentu īpašuma beneficiāres statuss, vai pierādītu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, valsts iestādei nav jāidentificē subjekts vai subjekti, kurus tā uzskata par šo procentu īpašuma beneficiāriem.
- 5) Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka *société en commandite par actions* (SCA), kurai ir piešķirta atļauja kā *société d'investissement en capital à risque* (SICAR) atbilstoši Luksemburgas tiesībām, nevar tikt kvalificēta kā dalībvalsts sabiedrība minētās direktīvas izpratnē, uz kuru var tikt attiecināts tās 1. panta 1. punktā minētais atbrīvojums – par ko ir jāpārlicinās iesniedzējtiesai –, ja tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā no minētās SICAR saņemtie procenti Luksemburgā tiek atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa.
- 6) Tādā situācijā, kurā Direktīvā 2003/49 paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus sabiedrība, kas ir rezidente kādā dalībvalstī, ir samaksājusi sabiedrībai, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nav piemērojams tādēļ, ka ir konstatēta krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana šīs direktīvas 5. panta izpratnē, nevar atsaukties uz LESD atzīto brīvību piemērošanu, lai apšaubītu pirmās dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē šo procentu aplikšanu ar nodokli.

Ārpus šādas situācijas LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka:

- tam principā nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram sabiedrībai rezidentei, kas maksā procentus sabiedrībai nerezidentei, ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no šiem procentiem, savukārt šāds pienākums šai sabiedrībai rezidentei nav uzlikts, ja procentus saņemošā sabiedrība arī ir sabiedrība rezidente, taču tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts šāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, sabiedrībai rezidentei maksājot procentus sabiedrībai nerezidentei, savukārt uz sabiedrību rezidenti, kas saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, neattiecas pienākums veikt uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu pirmajos divos taksācijas gados un tādējādi tai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš;
- tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko sabiedrībai rezidentei, uz kuru attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā ir samaksājusi nerezidentei sabiedrībai, ir uzlikts pienākums šā ieturētā nodokļa novēlotas samaksas gadījumā maksāt nokavējuma procentus, kuru likme ir augstāka nekā likme, kas ir piemērojama tāda uzņēmumu ienākuma nodokļa novēlotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedrība rezidente ir saņēmusi no citas sabiedrības rezidentes;
- tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, ja uz sabiedrību rezidenti attiecas pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par procentiem, kurus tā maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek ņemti vērā izdevumi procentu formā, kuri ir tieši saistīti ar attiecīgā aizdevuma darbību un ir radušies pēdējai minētajai sabiedrībai, lai gan atbilstoši šim valsts tiesiskajam regulējumam šādus izdevumus ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšanas nolūkos var atskaitīt sabiedrība rezidente, kura saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes.

[Paraksti]