



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2019. gada 26. februārī*

Satura rādītājs

Atbilstošās tiesību normas	3
OECD Nodokļu paraugkonvencija	3
Direktīva 90/435	4
Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu	6
Dānijas tiesības	7
Dividenžu aplikšana ar nodokli	7
Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā	7
Krāpšanai un ļaunprātīgai izmantošanai piemērojamās tiesības	9
Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi	9
1) Lieta C-116/16 <i>T Denmark</i>	9
2) Lieta C-117/16 <i>Y Denmark</i>	13
Tiesvedība Tiesā	18
Par prejudiciālajiem jautājumiem	18
Par pirmajiem līdz trešajiem jautājumiem, kā arī ceturto jautājumu a) līdz c) punktu pamatlietās	18
Par ceturto jautājumu d) un e) punktu, kā arī piektajiem un astotajiem jautājumiem pamatlietās	22
Par ļaunprātīgu izmantošanu veidojošajiem apstākļiem un ar to saistītajiem pierādījumiem	22
Par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas pierādīšanas pienākumu	25
Par sestajiem, septītajiem, deviņajiem un desmitajiem jautājumiem pamatlietās	26

* Tiesvedības valoda – dāņu.

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību aktu tuvināšana – Kopīga nodokļu sistēma, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs – Direktīva 90/435/EEK – Tādas peļņas atbrīvošana no nodokļa, ko vienas dalībvalsts sabiedrības sadala citu dalībvalstu sabiedrībām – Sadalītās peļņas īpašuma beneficiārs – Tiesību ļaunprātīga izmantošana – Sabiedrība, kura reģistrēta dalībvalstī un citā dalībvalstī reģistrētai asociētai sabiedrībai izmaksā dividendes, kuras pilnībā vai gandrīz pilnībā pēc tam tiek pārskaitītas ārpus Eiropas Savienības teritorijas – Meitasuzņēmums, kuram ir pienākums ieturēt peļņas nodokli tās gūšanas vietā

Apvienotajās lietās C-116/16 un C-117/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2016. gada 19. februārī un kas Tiesā reģistrēti 2016. gada 25. februārī, tiesvedībā

Skateministeriet

pret

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

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:

- *T Danmark* vārdā – A. M. Ottosen un S. Andersen, advokater,
- *Y Denmark Aps* vārdā – L. E. Christensen un H. S. Hansen, advokater,
- Dānijas valdības vārdā – C. Thorning un J. Nymann-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,
- 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 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris) (OV 2003, L 7, 41. lpp.), (turpmāk tekstā – “Direktīva 90/435”), kā arī LESD 49., 54. un 63. pantu.
- 2 Šie lūgumi ir iesniegti tiesvedībā starp *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija, Dānija), no vienas puses, un *T Danmark* un *Y Denmark Aps*, no otras puses, par šīm sabiedrībām uzlikto pienākumu samaksāt ienākumu gūšanas vietā ieturamu nodokli saistībā ar to, ka tās ir izmaksājušas dividendes sabiedrībām nerezidentēm, kuras nodokļu iestāde neuzskata par šo dividenžu īpašuma beneficiārēm un uz kurām tāpēc nevar tikt attiecināts Direktīvā 90/435 paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā.

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 izstrādājuši 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 “īpašuma beneficiāra” jēdziens, kas ir ieviests šīs paraugkonvencijas 10. pantā (dividenžu aplikšana ar nodokli) un 11. pantā (procentu aplikšana ar nodokli), kā arī nepieciešamība apkarot krāpšanu nodokļu jomā.

5 1977. gada *OECD* Nodokļu paraugkonvencijas 10. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

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

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

a) 5 procentus no dividenžu bruto summas, ja saņēmējs ir sabiedrība (izņemot personālsabiedrību), kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no kapitāla sabiedrībā, kas izmaksā dividendes;

b) 15 procentus no dividenžu bruto summas jebkuros citos gadījumos.”

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 fiduciārām vai pārvaldītājām, kuras rīkojas uz ieinteresēto personu rēķina, un tāpēc tās nedrīkst tikt uzskatītas par šo ienākumu īpašuma beneficiārēm. Komentāru par 10. pantu 2003. gada pārskatītās redakcijas 12. 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 12.1. punktu, tajā ir norādīts, ka “konvencijas priekšmetam un mērķim [...] būtu pretrunā tas, ka izcelsmes valsts piemēro nodokļa atbrīvojumu vai nodokļa samazinājumu līgumslēdzējas valsts rezidentam, kas – atšķirībā no aģenta vai cita pilnvarotā pārstāvja attiecībām – rīkojas kā vienkāršs starpnieks uz citas personas rēķina, kura patiesībā gūst labumu no attiecīgajiem ienākumiem”, 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 Jaunākā komentāru pārskatīšanā, kas notika 2014. gadā, tika veikti precizējumi attiecībā uz “īpašuma beneficiāra” jēdzienu, kā arī uz “starpnieksabiedrības” jēdzienu. Šīs komentāru redakcijas 10.3. punktā ir norādīts, ka “pastāv vairāki līdzekļi, kā risināt starpnieksabiedrību problēmu un – vispārīgākā mērogā – izdevīgākā nodokļu režīma izvēles risks: 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 90/435

8 Direktīvas 90/435 pirmais un trešais apsvērums ir formulēti šādi:

“tā kā dažādu dalībvalstu sabiedrību grupēšanās var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķas valsts iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu kopējā tirgus izveidi un efektīvu funkcionēšanu; tā kā ierobežojumiem, grūtībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu attiekties uz šādām operācijām; tā kā šā iemesla dēļ attiecībā uz dažādu valstu sabiedrību grupēšanos ir jāievieš nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties kopējā tirgus prasībām, celt ražīgumu un uzlabot starptautisku konkurētspēju;

[..]

tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādās dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgāki nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem; tā kā šā iemesla dēļ dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību; tā kā šim trūkumam ir jādara gals, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu sabiedrību grupēšanos.”

9 Direktīvas 90/435 1. pantā ir paredzēts:

“1. Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

[..]

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

– [..]

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

10 Šīs direktīvas 2. pantā ir norādīti nosacījumi par sabiedrības formu, nodokļu maksāšanas vietu un nodokļa maksāšanas pienākumu, kas ir jāizpilda, lai direktīva varētu tikt piemērota.

11 Direktīvas 90/435 3. pantā ir noteikts:

“1. Šajā direktīvā:

a) mātesuzņēmuma statusu attiecina vismaz uz jebkuru dalībvalsts sabiedrību, kas atbilst 2. pantā izklāstītajiem nosacījumiem un kam ir vismaz 20 % līdzdalība citas dalībvalsts, kura atbilst tiem pašiem nosacījumiem, sabiedrības kapitālā;

tādu statusu ar tiem pašiem nosacījumiem attiecina arī uz dalībvalsts sabiedrību, kam ir tās pašas dalībvalsts sabiedrības kapitālā vismaz 20 % līdzdalība, kas visa vai daļēji ir pirmās minētās sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma turējumā, kurš atrodas citā dalībvalstī;

no 2007. gada 1. janvāra minimālais līdzdalības procentuālais īpatsvars būs 15 %;

no 2009. gada 1. janvāra minimālais līdzdalības procentuālais īpatsvars būs 10 %;

b) “meitasuzņēmums” ir sabiedrība, kuras kapitālā ir a) apakšpunktā minētā kapitāla daļa.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, dalībvalstīm ir izvēles tiesības:

– noslēdzot divpusēju nolīgumu, kapitāla daļas kritēriju aizstāt ar balsu daļas kritēriju,

– nepiemērot šo direktīvu tādu dalībvalstu sabiedrībām, kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļas, kuru dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem, vai tām šo valstu sabiedrībām, kurās citas dalībvalstu sabiedrības nesaglabā tādu kapitāla daļu nepārtraukti vismaz divus gadus.”

12 Minētās direktīvas 4. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atstāta iespēja izvēlēties starp divām sistēmām – atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu.

13 Šīs pašas direktīvas 5. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļa.”

Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu

14 Luksemburgas Lielhercogistes valdības un Dānijas Karalistes valdības noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpējo administratīvo atbalstu ienākuma nodokļa un kapitāla nodokļa jomā, kas parakstīta Luksemburgā, 1980. gada 17. novembrī (turpmāk tekstā – “Luksemburgas un Dānijas nodokļu konvencija”), 10. panta 1. un 2. punktā nodokļu uzlikšanas pilnvaras dividenžu jomā ir sadalītas starp šīm abām dalībvalstīm, un tie ir formulēti šādi:

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

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

a) 5 procentus no dividenžu bruto summas, ja īpašuma beneficiārs ir sabiedrība (izņemot personālsabiedrību), kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no kapitāla sabiedrībā, kas izmaksā dividendes;

b) 15 procentus no dividenžu bruto summas jebkuros citos gadījumos.”

15 1981. gada 26. maijā parakstītās Dānijas Karalistes valdības un Kīpras Republikas valdības Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un kapitāla nodokļu jomā 10. panta 1. un 2. punktā ir sadalītas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz dividendēm, un tajā ir noteikts:

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

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

a) 10 procentus no dividenžu bruto summas, ja saņēmējs ir sabiedrība (izņemot personālsabiedrību vai komandītsabiedrību), kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no kapitāla sabiedrībā, kura izmaksā dividendes;

b) 15 procentus no dividenžu bruto summas jebkuros citos gadījumos.”

16 Atbilstoši 1999. gada 19. augustā Vašingtonā parakstītās Amerikas Savienoto Valstu valdības un Dānijas Karalistes valdības Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļiem novēršanu ienākuma nodokļa jomā 10. panta 2. punktam līgumslēdzēja valsts, kurā dividendes izmaksājošā sabiedrība ir rezidente, dividendes, kuras ir izmaksātas sabiedrībai, kura ir rezidente citā valstī un kura ir to “īpašuma beneficiāre”, var aplikt ar nodokli atbilstoši 5 % likmei no to bruto summas.

17 Starp Dānijas Karalisti un Bermudu salām nav noslēgta nodokļu konvencija.

- 18 No šīm divpusējām konvencijām izriet, ka izcelsmes valsts, proti, pamatlietā – Dānijas Karaliste, dividendes, kas tiek izmaksātas sabiedrībai, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, ja minētā sabiedrība nav to īpašuma beneficiāre, var aplikēt ar nodokli, kura likme ir augstāka nekā minētajās konvencijās paredzētā likme. Nevienā no šīm konvencijām jēdziens “īpašuma beneficiārs” gan nav definēts.

Dānijas tiesības

Dividenžu aplikšana ar nodokli

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

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

[..]

- c) saņem dividendes, uz kurām attiecas Likuma par valsts ienākuma nodokļu aprēķināšanu 16.A panta 1. un 2. punkts [...]. No nodokļu maksāšanas pienākuma ir izslēgtas dividendes, kas saņemtas saistībā ar meitasuzņēmumu akcijām (skat. Likuma par kapitāla pieauguma nodokļiem 4.A pantu), ja meitasuzņēmuma izmaksātās dividendes ir atbrīvotas no nodokļa vai uz tām attiecas nodokļa samazinājums atbilstoši Direktīvas [90/435] normām vai ar Farēru Salām, Grenlandi vai valsti, kuras rezidents ir šis mātesuzņēmums, noslēgtai nodokļu konvencijai. Nodokļu maksāšanas pienākums neattiecas arī uz dividendēm saistībā ar radniecīgu sabiedrību akcijām (skat. Likuma par kapitāla pieauguma nodokļiem 4.B pantu), kuras nav meitasuzņēmumu akcijas, ja saņēmēja sabiedrība, kura ir grupas locekle, ir rezidente [Savienības/Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ)] dalībvalstī un ja dividendēm ir ticis piemērots nodokļa atbrīvojums vai samazinājums atbilstoši Direktīvas [90/435] normām vai nodokļu konvencijai, kas noslēgta ar attiecīgo valsti, ja runa ir par meitasuzņēmumu akcijām. Tāpat no nodokļa maksāšanas pienākuma ir izslēgtas arī dividendes, ko ir saņēmušas personas, kurām ir līdzdalības mātesuzņēmumos, kuri ir iekļauti Direktīvas [90/435] 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto sabiedrību sarakstā, taču kuri, lai tiem piemērotu nodokli Dānijā, tiek uzskatīti par pārskatāmām struktūrām. Šī norma tiek piemērota ar nosacījumu, ka persona, kurai ir līdzdalība sabiedrībā, nav rezidente Dānijā.”

Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā

- 20 Turpretim, ja saistībā ar dividendēm, kas tiek izmaksātas no Dānijas, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam rodas ierobežotas nodokļa maksāšanas saistības, *kildeskattelov* (Likums par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā) 65. pantā Dānijas sabiedrībai, kas izmaksā dividendes, ir uzlikts pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā 28 % apmērā.
- 21 Likuma par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, 65. panta 1. un 5. punktā bija noteikts:

“1. Attiecībā uz jebkādu lēmuma pieņemšanu vai lēmumu izmaksāt dividendes vai iegrāmatot tās kā kredītu saistībā ar sabiedrību vai apvienību akcijām vai daļām, kas minētas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 1. panta 1. punkta 1., 2., 2.e un 4. apakšpunktā, minētajām sabiedrībām, apvienībām u.c. ir jāietur 28 % no kopējās izmaksātās summas, ja vien 4. punktā nav noteikts vai no 5.–8. punkta neizriet pretējais. [...] Šādi ieturētā summa tiek saukta par “dividenžu nodokli”.

[..]

5. Nodoklis netiek ieturēts par dividendēm, kuras no Dānijas rezidentes sabiedrības saņem ārvalstu rezidente sabiedrība, ja saistībā ar šīm dividendēm nerodas nodokļa maksāšanas pienākums (skat. Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu).”
- 22 No Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta izriet, ka no šā likuma 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izrietošais nodokļa iekasēšanas pienākums tiek galīgi izpildīts ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kas ir paredzēts Likuma par nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā 65. pantā. Turklāt peļņas nodokļa likme pamatlietā aplūkotajā laikposmā bija 28 %.
- 23 Uz Dānijas mātesuzņēmumiem atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 13. panta 1. punkta 2. apakšpunktam attiecas atbrīvojums no nodokļa par dividendēm, kas saņemtas no Dānijas meitasuzņēmumiem. Turklāt no *kildeskattetekendtgørelsen* (Noteikumi par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā) 31. panta 1. punkta 2. apakšpunkta izriet, ka, šādām dividendēm tiekot izmaksātām, izmaksājošajai Dānijas sabiedrībai nav jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā.
- 24 Savukārt, ciktāl Dānijas sabiedrībai ir jāmaksā nodoklis par dividendēm, kuras izmaksā cita Dānijas sabiedrība, pēdējai minētajai sabiedrībai ir jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā atbilstoši Likuma par nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā 65. panta 1. punktam.
- 25 Nodokļu ministrija valsts tiesā it īpaši pamatlietas C-116/16 ietvaros atzina, ka Dānijas Karaliste, 2011. gadā no dividendēm, kuras ir saņēmusi citas dalībvalsts sabiedrība, iekasējot nodokli atbilstoši augstākai likmei nekā attiecīgajā laikā piemērojamā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, ir pārkāpusi LESD noteikumus. Rezultātā Nodokļu ministrija samazināja prasīto summu līdz 25 %, proti, līdz tajā laikā piemērojamajai uzņēmumu ienākuma nodokļa likmei.
- 26 Datums, kurā kļūst maksājams ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis, ir precizēts Likuma par nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā 66. panta 1. punkta otrajā teikumā:
- “Ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis ir maksājams, sākot no lēmuma par dividenžu izmaksu pieņemšanas vai no lēmuma par dividenžu izmaksāšanu vai to ieegrāmatošanu kredītā pieņemšanas, un tam ir jābūt samaksātam ne vēlāk kā nākamajā mēnesī, datumā, kurā iestājas termiņš ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokļu [sauktu par “A skat”] un īpašās darba ņēmēju piemaksas, kas tiks ieturēti, samaksai.”
- 27 Dividenžu maksātājs attiecībā pret valsti ir atbildīgs par ieturēto summu samaksu.
- 28 Gadījumā, ja tiek kavēta ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa samaksa, nokavējuma procentu likme ir augstāka nekā likme, kas ir paredzēta gadījumam, ja Dānijas sabiedrība kavē uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksu. Tomēr valsts tiesa norāda, ka, pamatojoties uz likuma grozījumiem, kuri stājās spēkā 2013. gada 1. augustā, nokavējuma procenti tiek aprēķināti atbilstoši tai pašai likmei gan attiecībā uz ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā, gan attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli.
- 29 Nokavējuma procenti ir jāmaksā personai, kurai ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā. Attiecībā uz sabiedrību, kurai Dānijā ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, ar nodokli apliekamās dividendes ir viens no tās apliekamajiem ienākumiem. Pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā un to samaksāt Valsts kasei kopā ar nokavējuma procentiem novēlota maksājuma gadījumā ir dividendes izmaksājošajai sabiedrībai.
- 30 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 saņēmējs ir Dānijas rezidents.

Krāpšanai un ļaunprātīgai izmantošanai piemērojamās tiesības

- 31 Pirms tika pieņemts 2015. gada 29. aprīļa Likums Nr. 540, Dānijā nebija vispārējas tiesību normas, kas attiektos uz ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanu. Turpretim judikatūrā bija izstrādāts tā dēvētais “realitātes” princips, saskaņā ar kuru aplikšanas ar nodokli pamatā ir jābūt konkrētam faktu izvērtējumam. 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.
- 32 No lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka abās pamatlietās puses ir vienisprātis par to, ka realitātes princips neveido pietiekamu pamatu, lai izslēgtu minētajās lietās aplūkotās shēmas.
- 33 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 esošajiem 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. Tādējādi šā principa mērķis ir noteikt, kurš – neatkarīgi no ārējās formas – ir konkrēto ienākumu patiesais beneficiārs un kuram līdz ar to ir jāmaksā ar to saistītais nodoklis.

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

- 34 Abās pamatlietās Nodokļu ministrija apstrīd lēmumus, kuros *Landsskatteret* (Valsts nodokļu apelācijas komisija, Dānija) ir uzskatījusi, ka *T Danmark* (lieta C-116/16) un *Y Denmark* (lieta C-117/16) ir jāpiemēro Direktīvā 90/435 paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras tiek izmaksātas subjektiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī.
- 35 Lai izmantotu Direktīvā 90/435 paredzētās nodokļu priekšrocības, dividendes saņemtajam 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 dividendes 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 iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kā arī par “īpašuma beneficiāra” jēdzienu.
- 36 Iesniedzējtiesas aprakstītie fakti, kuri lūgumos sniegt prejudiciālu nolēmumu ir atainoti vairākās attiecīgo sabiedrību grupu struktūrshēmās, ir īpaši sarežģīti un detalizēti. Šeit tiks izklāstīti tikai tie apstākļi, kas ir nepieciešami, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem.

1) Lieta C-116/16 T Danmark

- 37 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pieci kapitāla ieguldījumu fondi, neviens no kuriem nav rezidents dalībvalstī vai tādā valstī, ar ko Dānijas Karaliste ir 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.
- 38 Savos apsvērumos Dānijas valdība norāda, ka lieta C-116/16 attiecas uz to pašu sabiedrību grupu, kas attiecībā uz procentu maksājumu aplikšanu ar nodokli tiek aplūkota lietā C-115/16, kurā šodien tiek pasludināts spriedums *N Luxembourg 1* u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16).

- 39 Kā norāda iesniedzējtiesa, kapitāla ieguldījumu fondi izveidoja sabiedrības Luksemburgā. Viena no šīm sabiedrībām, proti, *N Luxembourg 2*, 2010. gadā ieguva būtisku līdzdalību sabiedrības *T Danmark* kapitālā, un tādējādi pamatlietā aplūkotajā laikposmā tai piederēja vairāk nekā 50 % no *T Danmark* akcijām. Pārējās *T Danmark* akcijas pieder tūkstošiem akcionāru.
- 40 Pēc Dānijas iestāžu lūguma Luksemburgas nodokļu administrācija 2011. gada pavasarī izdeva “rezidences apliecību”, kurā tostarp bija apliecināts, ka *N Luxembourg 2* ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja un tā ir visu dividenžu, kuras izmaksātas saistībā ar tai piederošajām *T Danmark* daļām, vai citu no šīm daļām gūto ienākumu īpašuma beneficiāre. Savos apsvērumos Dānijas valdība norāda, ka šajā apliecībā nav norādīts, uz kādas faktiskas informācijas pamata tā ir izsniegta.
- 41 Atbilstoši savai politikai dividenžu jomā *T Danmark* saviem akcionāriem 2011. gadā izmaksāja dividendes aptuveni par kopējo summu 1,8 miljardi Dānijas kronu (aptuveni 241,4 miljoni euro). Dividendes tika izmaksātas arī 2012. gada pavasarī.
- 42 2011. gadā *T Danmark* vērsās SKAT (Nodokļu iestāde, Dānija) [(turpmāk tekstā – “SKAT”)] ar saistošas atbildes pieprasījumu, lai uzzinātu, vai dividendes, ko tā izmaksā *N Luxembourg 2*, ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta trešajam teikumam un līdz ar to – vai par tām nav jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā.
- 43 Saistošas atbildes pieprasījumā bija norādīts, ka to dividenžu summa, kuras 2011. gada trešajā trimestrī bija plānots izmaksāt *N Luxembourg 2*, ir aptuveni 6 miljardi DKK (aptuveni 805 miljoni euro). Tika arī uzsvērts, ka *N Luxembourg 2* ir neatkarīga struktūra ar savu vadību un neatkarīgām lēmumu pieņemšanas pilnvarām un tādējādi iepriekš nevarot pilnīgi droši zināt, vai un kā *N Luxembourg 2* vadība nolemtu faktiski izmantot šīs dividendes. Visbeidzot tika norādīts, ka būtiska galīgo ieguldītāju daļa ir Amerikas Savienoto Valstu rezidenti.
- 44 Nodokļu ministrija atbildēja, ka uz šo jautājumu atbildi nav iespējams sniegt, jo neesot zināms, kā *N Luxembourg 2* izmantos *T Danmark* izmaksātās dividendes.
- 45 *T Danmark* atbildēja, ka saistošas atbildes nolūkos var tikt uzskatīts, ka *T Danmark* izmaksās dividendes *N Luxembourg 2*, kura tās savukārt izmaksās savam mātesuzņēmumam. Atbilstoši šīm norādēm varot tikt uzskatīts, ka tā daļu no šīm summām (kā dividendes un/vai procentus, un/vai parādu atmaksu) izmaksās sabiedrībām, kuras kontrolē dažādie kapitāla ieguldījumu fondi vai to kreditori. *T Danmark* arī izteica pieņēmumu, ka summas, kuras *N Luxembourg 2* mātesuzņēmums izmaksās dažādo kapitāla ieguldījumu fondu kontrolētajām sabiedrībām, tiks pārskaitītas kapitāla ieguldījumu fondu galīgajiem ieguldītājiem, taču *T Danmark* precizēja, ka tā nezina nedz, kā šie pārskaitījumi notiks, nedz, kā tie tiks aplūkoti no nodokļu perspektīvas.
- 46 *Skatterådet* (Valsts nodokļu padome, Dānija) uz saistošas atbildes pieprasījumu sniedza noraidošu atbildi.
- 47 Valsts nodokļu apelācijas komisija, kurā *T Danmark* šo lēmumu bija pārsūdzējusi, savukārt uzskatīja, ka dividendes, kuras *T Danmark* izmaksā *N Luxembourg 2*, ir atbrīvotas no nodokļa. Proti, tā nosprieda, ka atbilstoši Direktīvai 90/435 ir izslēgts ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, jo Dānijas Karaliste nav pieņēmusi leģislatīvas normas, kuru mērķis būtu izvairīties no krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas, kā ir paredzēts šīs direktīvas 1. panta 2. punktā, un rezultātā tā nevar aplikēt ar nodokli dividendes, pamatojoties uz Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu. Nodokļu ministrija šo Valsts nodokļu apelācijas komisijas lēmumu pārsūdzēja tiesā.

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

- “1) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [90/435] 1. panta 2. punktu par valsts noteikumu piemērošanu, kas paredzēti krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi īpašu valsts noteikumu, ar ko tiek īstenots šīs direktīvas 1. panta 2. punkts, vai ka valsts tiesību aktos ir paredzēti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar minētā 1. panta 2. punktu?
 - b) Ja atbilde uz [pirmā jautājuma a) punktu] ir apstiprinoša, vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka “dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa vai tām tiek piemērots nodokļa samazinājums saskaņā ar [...] Direktīvu 90/435 [...]”, var tikt uzskatīts par Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā minēto īpašo valsts noteikumu?
- 2) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [*OECD* Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru nodokļu piemērošana izmaksātajām dividendēm ir atkarīga no tā, vai dividenžu saņēmējs tiek uzskatīts par šo dividenžu īpašuma beneficiāru, ir līgumā paredzēts noteikums ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, uz kuru attiecas [Direktīvas 90/435] 1. panta 2. punkts?
 - 3) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai valsts tiesai ir jānosaka, kas ir ietverts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šā jēdziena nozīme, piemērojot Direktīvu 90/435, ir jāinterpretē tā, ka šim jēdzienam ir jāpiešķir īpaša Savienības tiesību nozīme, uz ko attiecas Tiesas pārbaude?
 - 4) a) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu ir tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šis jēdziens ir jāinterpretē tā, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente un kas tādos apstākļos kā pamatlietā saņem dividendes no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo dividenžu “īpašuma beneficiāre” tādā nozīmē, kādā šis jēdziens tiek saprasts Savienības tiesībās?
 - b) Vai jēdzienam “īpašuma beneficiārs” ir tāda pati nozīme kā attiecīgajam jēdzienam Padomes Direktīvas 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV 2003, L 157, 49. lpp.), 1. panta 1. punktā, kā arī šīs direktīvas 1. panta 4. punktā?
 - c) Vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 10. pantu (12. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā vēlākie komentāri, tostarp 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām”?
 - d) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par to “īpašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka dividenžu saņēmējam ir līgumiskas vai likumiskas saistības nodot dividendes trešai personai?
 - e) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc pamatlietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtās dividendes nodot trešai personai) nebija “pilnīgu” tiesību “izmantot un lietot” dividendes, kā minēts 2014. gada Komentāros par [*OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?
- 5) Ja lietā tiek konstatēts,
 - ka ir “valstu noteikumi vai [līgumos ietverti noteikumi], kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu” (Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta nozīmē),

- ka dalībvalsts rezidente sabiedrība A ir izmaksājusi dividendes mātesuzņēmumam B, kurš ir citas dalībvalsts rezidents un kurš tās nodod savam mātesuzņēmumam C, kurš ir rezidents ārpus Eiropas Savienības vai [EEZ] un kurš savukārt izmaksā šos līdzekļus savam mātesuzņēmumam D, kurš arī ir rezidents ārpus Savienības vai [EEZ],
- ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības C rezidences valsti nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,
- ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības D rezidences valsti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un
- ka pirmajai no minētajām valstīm saskaņā ar tās tiesību aktiem tādēļ nav tiesību piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko sabiedrība A izmaksājusi sabiedrībai D, ja sabiedrība D ir tiešā sabiedrības A īpašniece,

vai tā ir ļaunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu un tādēļ sabiedrība B saskaņā ar to nav aizsargāta?

- 6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai LESD 49. pantam, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu, ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts piemēro nodokļus par dividendēm mātesuzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, savukārt uzskata, ka rezidenti mātesuzņēmumi, kas citādi ir līdzīgos apstākļos, ir atbrīvoti no nodokļa par šādām dividendēm?
- 7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu attiecībā uz dividendēm, kuras saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par attiecīgajām dividendēm minētajā dalībvalstī, vai LESD 49. pants, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā nokavējuma procentu likme, kuru šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 8) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu būtu apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu būtu tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, un ja nevar uzskatīt, ka sabiedrība, kura ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), pamatojoties uz to, ir atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [90/435] attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai pēdējai no minētajām dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvu [90/435] vai LES 4. panta 3. punktu ir pienākums paziņot, ko šī dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?

- 9) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu 90/435 nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai LESD 49. pants, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu (un/vai LESD 63. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:
- pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai meitasuzņēmums par dividendēm ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli situācijā, kad nav šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja mātesuzņēmums ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm;
 - pēdējā minētā dalībvalsts aprēķina nokavējuma procentus par nesamaksātu nodokli ienākumu gūšanas vietā?

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

10) Vai tādos apstākļos, kad:

- sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajai prasībai, proti, tai (2011. gadā) pieder vismaz 10 % no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), akciju kapitāla;
- tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu faktiski nav atbrīvots no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par meitasuzņēmuma izmaksātajām dividendēm;
- mātesuzņēmuma (tiešs vai netiešs) akcionārs (vai akcionāri), kas ir trešās valsts rezidents(-i), tiek uzskatīts(-i) par attiecīgo dividenžu īpašuma beneficiāru(-iem);
- attiecīgais(-ie) (tiešs(-i) vai netiešs(-i)) akcionārs (vai akcionāri) atbilst arī minētajai līdzdalības kapitālā prasībai;

LESD 63. pantam ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar ko dalībvalsts, kuras rezidents ir meitasuzņēmums, piemēro nodokļus attiecīgajām dividendēm, ja attiecīgā dalībvalsts uzskata, ka rezidentes sabiedrības, kuras atbilst Direktīvā 90/435 noteiktajai līdzdalības kapitālā prasībai, proti, kurām 2011. taksācijas gadā piederēja vismaz 10 % no akciju kapitāla dividendes izmaksājošajā sabiedrībā, ir atbrīvotas no nodokļa par šādām dividendēm?"

2) Lieta C-117/16 Y Denmark

- 49 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētā *Y Inc.* (turpmāk tekstā – “*Y USA*”) ir *Y* grupas vadošā sabiedrība, kas tiek kotēta biržā. Tās ārvalstu meitasuzņēmumi tai pieder ar *Y Global Ltd* starpniecību, kura ir reģistrēta Bermudu salās (turpmāk tekstā – “*Y Bermuda*”) un kuras vienīgā darbība papildus līdzdalībai tās meitasuzņēmumos ir intelektuālā īpašuma tiesību turēšana attiecībā uz grupas produktiem. Tās administratīvo pārvaldību nodrošina neatkarīga pārvaldīšanas sabiedrība.
- 50 *Y Denmark*, kuru 2000. gadā Dānijā izveidoja *Y USA* un kurai vienmēr ir bijis aptuveni 20 darbinieku, nodarbojas ar pārdošanu un atbalsta pakalpojumiem un par savu darbību atskaitās *Y BV*, Nīderlandē reģistrētai sabiedrībai (turpmāk tekstā – “*Y Holland*”), kurai ir operacionāla atbildība par grupas pārdevumiem ārpus Amerikas Savienotajām Valstīm, Kanādas un Meksikas. *Y Denmark* ir arī *Y* grupas Eiropas atzara mātesuzņēmums.

- 51 Pēc tam, kad Amerikas Savienotajās Valstīs tika pieņemts *American Jobs Creation Act of 2004* (Amerikas 2004. gada Darbvietu radīšanas likums), Amerikas Savienoto Valstu sabiedrībām uz noteiktu laiku tika dota iespēja repatriēt ārvalstu meitasuzņēmumu dividendes ar nodokļu ziņā ļoti izdevīgiem nosacījumiem, ja apmaiņā pret to šīs sabiedrības apņēmas izmantot šīs dividendes noteiktiem mērķiem, piemēram, pētniecībai un attīstībai Amerikas Savienotajās Valstīs. Šajos apstākļos *Y USA* nolēma repatriēt pēc iespējas vairāk *Y Bermuda* dividenžu taksācijas gadā no 2005. gada 1. maija līdz 2006. gada 30. aprīlim. Kopējā summa, kurai tostarp bija jānāk no dividendēm, ko izmaksājuši *Y Bermuda* meitasuzņēmumi, tika noteikta 550 miljonu ASV dolāru (USD) apmērā (aptuveni 450,82 miljoni euro).
- 52 Pirms šo izmaksu veikšanas *Y* grupas Eiropas atzars tika pārstrukturēts. Šajā kontekstā 2005. gada 9. maijā *Y Bermuda* Kiprā izveidoja sabiedrību *Y Cyprus*, kuras sākotnējais sabiedrības kapitāls bija 20 000 USD (aptuveni 16 400 euro), no kuriem 2000 USD (aptuveni 1640 euro) bija iemaksāti. Ar 2005. gada 16. septembra vienošanos *Y Bermuda* savu līdzdalību *Y Denmark* nodeva *Y Cyprus*, pretī saņemot 90 miljonus euro. Pirkuma cena tika samaksāta, atzīstot parādu.
- 53 Kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, *Y Cyprus* ir holdingsabiedrība, kura veic arī dažas finanšu pārvaldības darbības, piemēram, aizdevumu izsniegšanu meitasuzņēmumiem. No vadības ziņojumiem, kas iekļauti šīs sabiedrības gada pārskatos par 2005.–2006. un 2006.–2007. taksācijas gadu, izriet, ka tās galvenā darbība ir līdzdalību pārvaldība. Turklāt sabiedrība ir samaksājusi direktoru atalgojumu attiecīgi 571 USD (aptuveni 468 euro) un 915 USD (aptuveni 750 euro) apmērā. Saskaņā ar gada pārskatiem sabiedrība nav tikusi aplikta ar nodokli, jo nav bijis ar nodokli aplikamas peļņas.
- 54 2005. gada 26. septembrī *Y Holland* nolēma izmaksāt *Y Denmark* dividendi par 2004.–2005. taksācijas gadu 76 miljonu euro apmērā. Šī dividende tika izmaksāta *Y Denmark* 2005. gada 25. oktobrī. 2005. gada 28. septembrī *Y Denmark* pilnsapulce apstiprināja šim taksācijas gadam ierosināto dividenžu izmaksu *Y Cyprus* arī 76 miljonu euro apmērā. Šī summa *Y Cyprus* tika samaksāta 2005. gada 27. oktobrī. *Y Cyprus* 2005. gada 28. oktobrī šo pašu summu pārskaitīja *Y Bermuda* kā daļēju *Y Denmark* iegādes laikā izsniegtā aizdevuma atmaksu.
- 55 *Y Cyprus* 2005. gada 21. oktobrī Nīderlandē izveidoja sabiedrību ar nosaukumu *Y Holding BV*. Ar 2005. gada 25. oktobra vienošanos *Y Denmark* savu līdzdalību *Y Holland* nodeva *Y Holding*, pretī saņemot 14 miljonus euro.
- 56 2006. gada 3. aprīlī *Y Bermuda* izmaksāja *Y USA* dividendi 550 miljonu USD apmērā (aptuveni 450,82 miljoni euro). Šo dividenžu izmaksa tika finansēta no pašu kapitāla un ar bankas aizdevumu.
- 57 2006. gada 13. oktobrī *Y Denmark* dalībnieku kopsapulcē tika apstiprināts dividenžu maksājums *Y Cyprus* par 2005.–2006. taksācijas gadu, kura apmērs bija 92 012 000 DKK (aptuveni 12,3 miljoni euro). *Y Denmark* norāda, ka šī summa (kā saņemamās dividendes) ir daļa no kopējām dividendēm 550 miljonu USD (aptuveni 450,82 miljoni euro) apmērā, ko *Y Bermuda* ir izmaksājusi *Y USA* 2006. gada 3. aprīlī un ko Nodokļu ministrija, nepastāvot apliecinošiem dokumentiem, ir apstrīdējusi. *Y Denmark* 2010. gada gaitā *Y Cyprus* pārskaitīja 92 012 000 DKK (aptuveni 12,3 miljoni euro).
- 58 Iesniedzējtiesas ieskatā galvenais jautājums, kas šajā lietā rodas, ir tas, vai *Y Cyprus* ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums Dānijā saistībā ar attiecīgajām dividendēm. Atbilstoši iekšējām tiesībām ārvalstu mātesuzņēmumam principā nav ierobežota nodokļu maksāšanas pienākuma Dānijā saistībā ar dividendēm. Dividenžu atbrīvošana no nodokļa vai to aplikšana ar samazinātu likmi tomēr ir pakārtota vai nu Direktīvas 90/435, vai konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu piemērošanai. Taču lielākajā daļā Dānijas noslēgto nodokļu konvenciju kā nosacījums atbrīvojumam no nodokļa vai uzliedzamā nodokļa samazināšanai ir paredzēts, ka dividenžu saņēmējam ir jābūt to "īpašuma beneficiāram" (*retmæssig ejer*). Direktīvā 90/435 līdzvērtīgs nosacījums nav paredzēts.

- 59 *SKAT* uzskata, ka *Y Cyprus* Dānijā ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums saistībā ar attiecīgajām dividendēm, jo minētā sabiedrība nevar tikt uzskatīta par dividenžu īpašuma beneficiāri Dānijas Karalistes un Kipras Republikas nodokļu konvencijas izpratnē. Tāpat tas neizrietot no Direktīvas 90/435 normām par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.
- 60 Ar 2010. gada 17. septembra lēmumu *SKAT* konstatēja, ka *Y Denmark* ir bijis jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz divām dividenžu izmaksām, kas 2005. un 2006. gadā tika veiktas tās mātesuzņēmumam *Y Cyprus*, un ka ir jāuzskata, ka *Y Denmark* ir atbildīga par minētā ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa samaksu.
- 61 Par šo lēmumu tika iesniegta sūdzība Valsts nodokļu apelācijas komisijā. Tā – tāpat kā *SKAT* – 2011. gada 16. decembrī konstatēja, ka *Y Cyprus* nav dividenžu īpašuma beneficiāre Dānijas Karalistes un Kipras Republikas nodokļu konvencijas izpratnē, taču apmierināja *Y Denmark* izvirzīto pamatu, ka nav jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā, jo uz *Y Cyprus* bija jāattiecinā Direktīvā 90/435 paredzētie nodokļa atbrīvojuma noteikumi.
- 62 Nodokļu ministrija Valsts nodokļu apelācijas komisijas lēmumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā.
- 63 Iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norāda, ka strīda puses ir vienprātis, ka tā sauktais “realitātes” princips neļauj izslēgt izveidotās shēmas un ka sabiedrība, kas ir saņēmusi dividendes, – šajā gadījumā *Y Cyprus* – ir patiesā ienākumu saņēmēja Dānijas tiesību izpratnē.
- 64 Šādos apstākļos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [90/435] 1. panta 2. punktu par valsts noteikumu piemērošanu, kas paredzēti krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi īpašu valsts noteikumu, ar ko tiek īstenots šīs direktīvas 1. panta 2. punkts, vai ka valsts tiesību aktos ir paredzēti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar minētā 1. panta 2. punktu?
- b) Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka “dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa vai tām tiek piemērots nodokļa samazinājums saskaņā ar [...] Direktīvu 90/435 [...]”, var tikt uzskatīts par Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā minēto īpašo valsts noteikumu?
- 2) a) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [*OECD* Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru nodokļu piemērošana izmaksātajām dividendēm ir atkarīga no tā, vai dividenžu saņēmējs tiek uzskatīts par šo dividenžu īpašuma beneficiāru, ir līgumā paredzēts noteikums ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, uz kuru attiecas Direktīvas 1. panta 2. punkts?
- b) Ja tā ir, vai termins “līgumā ietverts” Direktīvas [90/435] 1. panta 2. punktā ir jāinterpretē tā, ka dalībvalsts saskaņā ar saviem valsts tiesību aktiem var atsaukties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu par sliktu nodokļu maksātājam?
- 3) Ja Tiesas atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai valsts tiesai ir jānosaka, kas ir ietverts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šā jēdziena nozīme, piemērojot Direktīvu 90/435, ir jāinterpretē tā, ka šim jēdzienam ir jāpiešķir īpaša Savienības tiesību nozīme, uz ko attiecas Tiesas pārbaude?

- 4) a) Ja Tiesas atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu ir tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šis jēdziens ir jāinterpretē tā, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente un kas tādos apstākļos kā pamatlietā saņem dividendes no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo dividenžu “īpašuma beneficiāre” tādā nozīmē, kādā šis jēdziens tiek saprasts Savienības tiesībās?
- b) Vai jēdzienam “īpašuma beneficiārs” ir tāda pati nozīme kā atbilstīgajam jēdzienam Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, kā arī tās 1. panta 4. punktā?
- c) Vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 10. pantu (12. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā vēlākie komentāri, tostarp 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām”?
- d) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par to “īpašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka dividenžu saņēmējam ir līgumiskas vai likumiskas saistības nodot dividendes trešai personai?
- e) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc pamatlietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtās dividendes nodot trešai personai) nebija “pilnīgu” tiesību “izmantot un lietot” dividendes, kā minēts 2014. gada Komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?
- 5) Ja lietā tiek konstatēts,
- ka ir “valstu noteikumi vai [līgumos ietverti noteikumi], kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu”, Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta nozīmē,
 - ka dalībvalsts rezidente sabiedrība A ir izmaksājusi dividendes mātesuzņēmumam B, kurš ir citas dalībvalsts rezidents un kurš tās nodod savam mātesuzņēmumam C, kurš ir rezidents ārpus Eiropas Savienības [vai EEZ] un kurš savukārt izmaksā šos līdzekļus savam mātesuzņēmumam D, kurš arī ir rezidents ārpus Savienības vai [EEZ],
 - ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības C rezidences valsti nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,
 - ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības D rezidences valsti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un
 - ka pirmajai no minētajām valstīm saskaņā ar tās tiesību aktiem tādēļ nav tiesību piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko sabiedrība A izmaksājusi sabiedrībai D, ja sabiedrība D ir tiešā sabiedrības A īpašniece,
- vai tā ir ļaunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu un tādēļ sabiedrība B saskaņā ar to nav aizsargāta?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai EKL 43. pantam, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts piemēro nodokļus par dividendēm mātesuzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, savukārt uzskata, ka rezidenti mātesuzņēmumi, kas citādi ir līdzīgos apstākļos, ir atbrīvoti no nodokļa par šādām dividendēm?

- 7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pēdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par attiecīgajām dividendēm minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmums) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā nokavējuma procentu likme, kuru dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 8) Ja Tiesas atbilde uz otrā jautājuma a) punktu būtu apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu būtu tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, un ja nevar uzskatīt, ka sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), pamatojoties uz to, ir atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 90/435 attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai pēdējai no minētajām dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvu 90/435 vai EKL 10. pantu ir pienākums paziņot, ko šī dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 9) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu 90/435 nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), 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 meitasuzņēmums par dividendēm ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli situācijā, kad nav šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja mātesuzņēmums ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm;
 - pēdējā minētā dalībvalsts aprēķina nokavējuma procentus par nesamaksātu nodokli ienākumu gūšanas vietā?

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

- 10) Vai tādos apstākļos, kad:
- sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajai prasībai, proti, tai (2005. un 2006. gadā) pieder vismaz 20 % no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), akciju kapitāla;
 - tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu faktiski nav atbrīvots no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par meitasuzņēmuma izmaksātajām dividendēm;
 - mātesuzņēmuma (tiešs vai netiešs) akcionārs (vai akcionāri), kas ir trešās valsts rezidents(-i), tiek uzskatīts(-i) par attiecīgo dividenci īpašuma beneficiāru(-iem);
 - attiecīgais(-ie) (tiešs(-i) vai netiešs(-i)) akcionārs (vai akcionāri) atbilst arī minētajai līdzdalības kapitālā prasībai;

EKL 56. pantam ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar ko dalībvalsts, kuras rezidents ir meitasuzņēmums, piemēro nodokļus attiecīgajām dividendēm, ja attiecīgā dalībvalsts uzskata, ka rezidentes sabiedrības, kuras atbilst Direktīvā 90/435 noteiktajai līdzdalības kapitālā prasībai, proti, kurām 2005. un 2006. taksācijas gadā pieder vismaz 20 % no akciju kapitāla dividendes izmaksājošajā sabiedrībā (15 % – 2007. un 2008. gadā, un pēc tam 10 %), ir atbrīvotas no nodokļa par šādām dividendēm?”

Tiesvedība Tiesā

- 65 Tā kā abas pamatlietas, kuras abas attiecas uz Direktīvas 90/435 un Līgumos garantēto pamatbrīvību interpretāciju, ir saistītas, tās ir jāapvieno sprieduma taisīšanai.
- 66 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-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, kurās šodien tiek pasludināts spriedums *N Luxembourg 1* u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134), 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

- 67 Valsts tiesas uzdotie prejudiciālie jautājumi skar trīs tematus. Pirmais temats attiecas uz tāda juridiskā pamata pastāvēšanu, kas ļauj dalībvalstij tiesību ļaunprātīgas izmantošanas dēļ atteikt Direktīvas 90/435 5. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu sabiedrībai, kas ir izmaksājusi dividendes citas dalībvalsts sabiedrībai, kuras meitasuzņēmums tā ir. Gadījumā, ja šāds juridiskais pamats pastāvētu, otrais jautājumos skartais temats attiecas uz apstākļiem, kas veido iespējamu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, un uz pierādīšanas noteikumiem, kas ar to ir saistīti. Visbeidzot, trešais jautājumos – kuri arī ir uzdoti gadījumam, ja dalībvalstij būtu iespējams atteikt uz šādu sabiedrību attiecināt Direktīvā 90/435 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 pirmajiem līdz trešajiem jautājumiem, kā arī ceturto jautājumu a) līdz c) punktu pamatlietās

- 68 Ar pirmo līdz trešo jautājumu, kā arī ceturto jautājumu a) līdz c) punktu pamatlietās iesniedzējtiesa būtībā vaicā, pirmām kārtām, vai Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā atļautās cīņas pret krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu priekšnoteikums ir valstu noteikumi vai līgumos ietverti noteikumi ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai minētā panta izpratnē. Otrām kārtām, tā jautā, vai konvencija, kura ir izstrādāta atbilstoši *OECD* Nodokļu paraugkonvencijai un kurā ir ietverts “īpašuma beneficiāra” jēdziens, var tikt uzskatīta par līgumā ietvertu noteikumu, kas vērsts pret ļaunprātīgu izmantošanu, Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta izpratnē. Trešām kārtām, tā vēlas uzzināt, vai šis “īpašuma beneficiāra” jēdziens ir Savienības tiesību jēdziens un ir jāsaprot tāpat kā “beneficiāra” jēdziens Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā un vai šīs normas interpretācijai var tikt ņemts vērā *OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas 10. pants. Tā it īpaši jautā, vai tiesību norma, kurā ir ietverts “īpašuma beneficiāra” jēdziens, var tikt uzskatīta par juridisko pamatu, kas ļauj cīnīties pret tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

- 69 Vispirms ir jāaplūko pirmie jautājumi pamatlietās, ar kuriem iesniedzējtiesa vaicā, vai, lai cīnītos pret tiesību ļaunprātīgu izmantošanu Direktīvas 90/435 piemērošanas ietvaros, dalībvalstij ir jābūt pieņēmušai īpašu valsts tiesību normu šīs direktīvas transponēšanai vai arī tā var atsaukties uz valsts noteikumiem vai līgumos ietvertiem noteikumiem vai principiem par ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanu.
- 70 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).
- 71 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).
- 72 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.
- 73 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).
- 74 Turklāt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips ir jāpiemēro tik dažādas 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).
- 75 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).

- 76 No tā izriet, ka vispārējais ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir vērsams 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 vērst pret nodokļa maksātāju, lai viņam tostarp atteiktu atbrīvojumu no PVN, pat ja nepastāv valsts tiesību normas, kurās šāds atteikums ir paredzēts (šajā nozīmē 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, 62. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 33. punkts).
- 77 Lai gan Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā ir paredzēts, ka šī direktīva neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas ir nepieciešami, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu, šis noteikums nav interpretējams tādējādi, ka ar to būtu izslēgta šā sprieduma 70.–72. 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.
- 78 Šajā ziņā, kā izriet no Direktīvas 90/435 pirmā un trešā apsvēruma, tās mērķis ir veicināt sabiedrību grupēšanos Savienības mērogā, izveidojot neitrālus nodokļu noteikumus attiecībā uz konkurenci, lai ļautu uzņēmumiem piemēroties kopējā tirgus prasībām, celt ražīgumu un uzlabot starptautisko konkurētspēju.
- 79 Taču tādu finanšu shēmu izveides atļaušana, kuru vienīgais mērķis ir gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kas izriet no Direktīvas 90/435 piemērošanas, nebūtu saderīga ar šādiem mērķiem un – gluži pretēji – apdraudētu iekšējā tirgus darbību, kropļojot konkurences nosacījumus. Kā to būtībā ir norādījusi ģenerāladvokāte savu secinājumu lietā C-116/16 51. punktā, tas pats attiecas arī uz aplūkotojāmiem 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).
- 80 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 90/435 mērķis ir veikt saskaņošanu tiešo nodokļu jomā, paredzot neitrālus nodokļu noteikumus attiecībā uz konkurenci, un tās mērķis nav dalībvalstīm atņemt iespēju veikt krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanai nepieciešamos pasākumus.
- 81 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).

- 82 No šiem elementiem izriet, ka valstu iestādēm un tiesām ir jāatsaka Direktīvā 90/435 paredzēto tiesību piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi.
- 83 Tādējādi attiecībā uz Savienības vispārējo ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu un nepieciešamību nodrošināt šā principa ievērošanu, īstenojot Savienības tiesības, pret ļaunprātīgu izmantošanu vērstu valsts tiesību normu vai līgumisku noteikumu neesamība neietekmē valsts iestāžu pienākumu atteikt Direktīvā 90/435 paredzēto tiesību piemērošanu, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi.
- 84 Atbildētājas 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 90/435 1. panta 2. 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.
- 85 Šādai argumentācijai tomēr nevar piekrist.
- 86 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 pašaš par sevi rada pienākumus privātpersonām un ka tādējādi dalībvalstis uz tām pašām par sevi var atsaukties attiecībā pret privātpersonām.
- 87 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).
- 88 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).
- 89 Tomēr, pat ja pamatlietās izrādītos, ka valsts tiesībās nav iekļauti noteikumi, kas var tikt interpretēti atbilstoši Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktam, 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 5. pantā 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).
- 90 Proti, uz atteikumu, kas ir vērsti pret nodokļu maksātājiem šādos apstākļos, neattiecas neviens no šā sprieduma 86. 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).

- 91 Tādējādi, kā ir atgādināts šā sprieduma 70. punktā, tā kā ļaunprātīgi vai krāpnieciski fakti nevar pamatot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, atteikums piešķirt no tādas direktīvas kā Direktīva 90/435 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).
- 92 Tāpēc šādos apstākļos dalībvalstīm ir jāatsaka no Direktīvas 90/435 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).
- 93 Ņemot vērā šā sprieduma 72. punktā veikto konstatējumu, nav jāatbild uz iesniedzējtiesas otrajiem jautājumiem, kuri būtībā attiecas uz to, vai tāds divpusējas konvencijas noteikums, kura mērķis ir novērst dubultu aplikšanu ar nodokli un kurā ir minēts “īpašuma beneficiāra” jēdziens, var būt juridiskais pamats, lai apkarotu krāpniecisku un ļaunprātīgu rīcību Direktīvas 90/435 ietvaros.
- 94 Šajos apstākļos vairs nav jāatbild uz trešajiem jautājumiem, kā arī uz ceturto jautājumu a) līdz c) punktu, kuri attiecas uz šā paša “īpašuma beneficiāra” jēdziena interpretāciju, jo tie ir uzdoti tikai gadījumam, ja atbilde uz otrajiem jautājumiem būtu apstiprinoša.
- 95 Ņemot vērā visus šos apstākļus, uz pirmajiem jautājumiem ir jāatbild, ka vispārējais Savienības tiesību princips, saskaņā ar kuru personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, ir jāinterpretē tādejādi, ka minētās direktīvas 5. pantā paredzētais atbrīvojums no ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa attiecībā uz tādu peļņu, kuru meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, 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 ceturto jautājumu d) un e) punktu, kā arī piektajiem un astotajiem jautājumiem pamatlietās

- 96 Ar ceturto jautājumu d) un e) punktu, kā arī piektajiem jautājumiem pamatlietās iesniedzējtiesa būtībā jautā, kādi apstākļi veido tiesību ļaunprātīgu izmantošanu un kā šie apstākļi var tikt pierādīti. Šajā ziņā tā it īpaši šaubās par jautājumu, vai var tikt uzskatīts, ka sabiedrība patiešām ir saņēmusi dividendes no sava meitasuzņēmuma, ja tai ir līgumisks vai likumisks pienākums šīs dividendes pārskaitīt trešajai personai vai ja no faktiskajiem apstākļiem izriet, ka šai sabiedrībai – kaut arī tai nav šāda pienākuma – “būtībā” nav tiesību “izmantot un lietot dividendi” par *OECD* 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju 2014. gadā pieņemto komentāru izpratnē. Tā arī jautā, vai var pastāvēt tiesību ļaunprātīga izmantošana, ja starpnieksabiedrības nodotu dividenžu galīgais faktiskais saņēmējs ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, ar ko attiecīgā dalībvalsts ir noslēgusi nodokļu konvenciju. Ar astotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa vēl būtībā vaicā, vai dalībvalstij, kura atsakās atzīt citas dalībvalsts sabiedrībai dividenžu beneficiāres statusu, ir jāidentificē sabiedrība, kuru tā attiecīgā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāri.

Par ļaunprātīgu izmantošanu veidojošajiem apstākļiem un ar to saistītajiem pierādījumiem

- 97 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).

- 98 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).
- 99 Tiesai nav jāizvērtē pamatlietas fakti. Tomēr Tiesa, lemjot par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var attiecīgā gadījumā valsts tiesai sniegt norādes, lai sniegtu tai vadlīnijas tajā aplūkojamā gadījumā izvērtēšanai. Pamatlietās – lai gan virkne šādu norāžu varētu ļaut secināt, ka notiek tiesību ļaunprātīga izmantošana, – iesniedzējtiesai tomēr ir jāpārbauda, vai šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas un vai atbildētājam pamatlietā ir bijusi iespēja sniegt pretējus pierādījumus.
- 100 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 dividendes, un sabiedrību, kas ir to īpašuma beneficiāre, notiek izvairšanās no nodokļu par dividendēm samaksas.
- 101 Tādējādi norāde par tādas shēmas pastāvēšanu, kuras mērķis ir gūt nepamatotu labumu no Direktīvas 90/435 5. pantā paredzētā atbrīvojuma, ir fakts, ka dividendes saņemošā sabiedrība minētās dividendes ļoti īsā termiņā pēc to saņemšanas pilnībā vai gandrīz pilnībā pārskaita subjektiem, kuri neatbilst Direktīvas 90/435 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 2. panta c) punktā uzskaitītajiem nodokļiem maksātāji un nav saņēmuši atbrīvojumu no tā, vai arī tāpēc, ka tiem nav “mātesuzņēmuma” statusa un tie neatbilst šīs pašas direktīvas 3. pantā paredzētajiem nosacījumiem.
- 102 Direktīvas 90/435 piemērošanas nosacījumiem neatbilst tādi subjekti, kuri ir nodokļu maksātāji ārpus Savienības, kā tas, šķiet, ir to sabiedrību gadījumā, kas tiek aplūkotas lietā C-117/16, vai to ieguldījumu fondu gadījumā, kas tiek aplūkoti lietā C-116/16. Šajās lietās, ja Dānijas sabiedrība, kas ir parādniece, dividendes būtu tieši izmaksājusi subjektiem, kuri Nodokļu ministrijas ieskatā bija to īpašuma beneficiāri, Dānijas Karaliste būtu varējusi iekasēt ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli.
- 103 Tāpat mākslīgas shēmas esamību var apstiprināt apstākļi, ka attiecīgā sabiedrību grupa ir strukturēta tā, ka sabiedrībai, kura saņem parādnieces sabiedrības maksātās dividendes, šīs dividendes ir jāpārskaita trešajai sabiedrībai, kura neatbilst Direktīvas 90/435 piemērošanas nosacījumiem, kā rezultātā tai ir tikai neliela ar nodokli apliekama peļņa, jo tā rīkojas kā starpnieksabiedrība, lai ļautu virzīt finanšu plūsmu no parādnieces sabiedrības uz subjektu, kas ir izmaksāto summu īpašuma beneficiārs.
- 104 Apstākļi, ka sabiedrība rīkojas kā starpnieksabiedrība, var tikt pierādīts, ja tās vienīgā darbība ir dividenžu saņemšana un to pārskaitīšana īpašuma beneficiāram vai citām starpnieksabiedrībām. Faktiskas saimnieciskās darbības neesamība šajā ziņā – ņemot vērā attiecīgo saimniecisko darbību raksturojošās 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.

- 105 Norādes par mākslīgu shēmu var būt arī dažādie starp attiecīgajos finanšu darījumos iesaistītajām sabiedrībām noslēgtie līgumi, uz kuru pamata rodas finanšu plūsmas grupas iekšienē, darījumu finansēšanas nosacījumi, pastarpināto sabiedrību pašu kapitāla novērtējums, kā arī tas, ka starpnieksabiedrībām ekonomiskā ziņā nav pilnvaru rīkoties ar saņemtajām dividendēm. Šajā ziņā šādas norādes var būt ne vien dividendes saņemošā mātesuzņēmuma līgumisks vai likumisks pienākums tās pārskaitīt trešajai personai, bet arī fakts, ka šai sabiedrībai – kā to norāda iesniedzējtiesa –, kaut arī to nesaista šāds līgumisks vai likumisks pienākums, “būtībā” nav tiesību izmantot un lietot šos procentus.
- 106 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 vai Amerikas Savienoto Valstu tiesiskais regulējums, kas minēts šā sprieduma 51. punktā, no vienas puses, un sarežģītu finanšu darījumu veikšanu un aizdevumu piešķiršanu tās pašas grupas ietvaros, no otras puses.
- 107 Būtībā iesniedzējtiesai ir arī šaubas par jautājumu, vai var pastāvēt tiesību ļaunprātīga izmantošana, ja starpnieksabiedrību izmaksāto dividenžu galīgais īpašuma beneficiārs ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, ar ko izcelsmes dalībvalsts ir noslēgusi nodokļu konvenciju, uz kuras pamata no dividendēm netiktu veikti ieturējumi, ja tās būtu tieši izmaksātas sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir šajā trešajā valstī.
- 108 Šajā ziņā, izvērtējot grupas struktūru, nav nozīmes tam, ka noteikti starpnieksabiedrības izmaksāto dividenžu īpašuma beneficiāri ir nodokļu rezidenti 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. Tādējādi 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 90/435 5. pantā paredzētu atbrīvojumu no ienākumu gūšanas vietā ieturama nodokļa.
- 109 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 dividenžu parādniece, vēlas izmantot šādas konvencijas priekšrocības, tā var izmaksāt šīs dividendes tieši subjektiem, kuri ir nodokļu maksātāji valstī, kas ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar izcelsmes valsti.
- 110 Lai gan tas tā ir, situācijā, kurā dividendes būtu tikušas atbrīvotas, ja tās tiktu tieši izmaksātas 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 dividendes tieši minētajai sabiedrībai.
- 111 Papildus tam, ja izmaksāto dividenžu īpašuma beneficiārs ir nodokļu maksātājs trešajā valstī, Direktīvas 90/435 5. pantā paredzētā atbrīvojuma atteikums nekādi nav pakārtots tiesību ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpšanas konstatējumam.
- 112 Proti, šīs direktīvas mērķis – kā izriet it īpaši no tās trešā apsvēruma – ir, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, izbeigt to, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbībai ir nelabvēlīgāki nosacījumi nekā vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbībai, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupēšanos Eiropas Savienības mērogā (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Kā tika uzsvērts šā sprieduma 78. punktā, minētā direktīva tādējādi ir vērsta uz to, lai nodrošinātu, ka tādas peļņas sadale, ko vienā dalībvalstī esošs meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī, būtu nodokļu ziņā neitrāla, jo no tās 1. panta izriet,

ka tā attiecas tikai uz tās peļņas sadali, ko ir saņēmušas dalībvalsts sabiedrības un ko ir izmaksājuši to meitasuzņēmumi, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 62. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 113 Tādējādi Direktīvas 90/435 mehānismi, it īpaši tās 5. pants, ir paredzēti situācijām, kurās, tos neizmantojot, dalībvalstu veiktās taksācijas pilnvaru izmantošanas rezultātā peļņa, ko meitasuzņēmums sadala savam mātesuzņēmumam, iespējams, tiktu aplikta ar nodokli divkārti (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium u.c.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 39. punkts). Savukārt šādi mehānismi nav jāpiemēro, ja dividendžu īpašuma beneficiārs ir sabiedrība, kura ir nodokļu maksātāja ārpus Savienības, jo šādā gadījumā atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz minētajām dividendēm dalībvalstī, no kuras tās tiek maksātas, radītu risku, ka rezultātā šīs dividendes Savienībā netiku efektīvi apliktas ar nodokli.
- 114 Ņemot vērā visus šos apstākļus, uz ceturto jautājumu d) un e) punktu pamatlietās 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 starpnieksabiedrību pastāvēšana, kam nav saimnieciska pamatojuma, kā arī sabiedrību grupas, finanšu shēmas un aizdevumu tīri formālais raksturs.

Par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas pierādīšanas pienākumu

- 115 Ir jākonstatē, ka Direktīvā 90/435 nav iekļauti noteikumi par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas pierādīšanas pienākumu.
- 116 Tomēr – kā to apgalvo Dānijas un Vācijas valdības – principā sabiedrībām, kuras lūdz Direktīvas 90/435 5. pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, ir jāpierāda, ka tās atbilst tajā paredzētajiem objektīvajiem nosacījumiem. Proti, nekas neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm pieprasīt nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, un, attiecīgā gadījumā, atteikt lūgto atbrīvojumu, ja šie pierādījumi netiek sniegti (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen un Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 117 Savukārt gadījumā, ja izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestāde ar ļaunprātīgu rīcību saistīta iemesla dēļ plāno sabiedrībai, kura ir izmaksājusi dividendes citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, atteikt Direktīvas 90/435 5. pantā paredzēto atbrīvojumu, tai ir jāpierāda, ka pastāv šādu rīcību veidojošie apstākļi, ņemot vērā visus relevantos apstākļus, it īpaši faktu, ka sabiedrība, kurai dividendes ir izmaksātas, nav īpašuma beneficiāre.
- 118 Šajā ziņā šādai iestādei nav jāidentificē šo dividendžu 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 tādus pierādījumus, kurus tā nav spējīga sniegt.
- 119 Turklāt, pat ja iespējamie īpašuma beneficiāri ir zināmi, nav obligāti pierādīts, kuri no tiem ir vai būs reālie īpašuma beneficiāri. Tā šajā gadījumā lietā C-117/16 iesniedzējtiesa norāda, ka *Y Cyprus* mātesuzņēmums ir *Y Bermuda*, kuras juridiskā adrese ir Bermudu salās, savukārt pēdējās minētās

sabiedrības mātesuzņēmums ir *Y USA*, kas ir reģistrēta Amerikas Savienotajās Valstīs. Taču gadījumā, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka *Y Cyprus* nav dividenžu īpašuma beneficiāre, dividenžu izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestādēm vai tiesām visticamāk nebūtu iespējams noteikt, kurš no šiem abiem mātesuzņēmumiem ir vai būs šo dividenžu īpašuma beneficiārs. It īpaši par minēto dividenžu piešķirumu var tikt lemts pēc nodokļu iestādes konstatējumiem par starpnieksabiedrību.

- 120 Līdz ar to uz astotajiem jautājumiem pamatlietās ir jāatbild tādējādi, ka, lai atteiktos atzīt, ka sabiedrībai ir dividenžu īpašuma beneficiāres statuss, vai pierādītu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, valsts iestādei nav jāidentificē subjekts vai subjekti, kurus tā uzskata par šo dividenžu īpašuma beneficiāriem.

Par sestajiem, septītajiem, devītajiem un desmitajiem jautājumiem pamatlietās

- 121 Ar sestajiem, septītajiem, devītajiem un desmitajiem jautājumiem pamatlietās iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt – gadījumā, ja nebūtu piemērojams Direktīvas 90/435 5. panta 1. punktā paredzētais regulējums par tādu dividenžu 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 aplūkoti, kuri attiecas uz šo dividenžu aplikšanu ar nodokli.

- 122 Šajā ziņā iesākumā ir jānorāda, ka šie jautājumi balstās uz premisu, ka šā atbrīvojuma regulējuma nepiemērojamība izriet no konstatējuma, ka pastāv krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta izpratnē. Šādā gadījumā sabiedrība, kas ir rezidente dalībvalstī – ņemot vērā šā sprieduma 70. punktā minēto judikatūru – nevar prasīt LESD atzīto brīvību izmantošanu, lai apšaubītu valsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē tādu dividenžu aplikšanu ar nodokli, kuras tiek izmaksātas sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

- 123 Līdz ar to uz sestajiem, septītajiem, devītajiem un desmitajiem jautājumiem pamatlietās ir jāatbild tādējādi, ka tādā situācijā, kurā Direktīvā 90/435 paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrība, kas ir rezidente kādā dalībvalstī, ir izmaksājusi sabiedrībai, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nav piemērojams tādēļ, ka ir konstatēta krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana šīs direktīvas 1. panta 2. punkta izpratnē, nevar atsaukties uz LESD atzīto brīvību piemērošanu, lai apšaubītu pirmās dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē šo dividenžu aplikšanu ar nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 124 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) nospiež:

- 1) **Lietas C-116/16 un C-117/16 apvienot sprieduma taisīšanai.**
- 2) **Vispārējais Savienības tiesību princips, saskaņā ar kuru personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kura grozīta ar Padomes Direktīvu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris), 5. pantā paredzētais atbrīvojums no ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa attiecībā uz tādu peļņu, kuru meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, 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.**
- 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 starpnieksabiedrību pastāvēšana, kam nav saimnieciska pamatojuma, kā arī sabiedrību grupas, finanšu shēmas un aizdevumu tīri formālais raksturs.**
- 4) **Lai atteiktos atzīt, ka sabiedrībai ir dividendžu īpašuma beneficiāres statuss, vai pierādītu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, valsts iestādei nav jāidentificē subjekts vai subjekti, kurus tā uzskata par šo dividendžu īpašuma beneficiāriem.**
- 5) **Tādā situācijā, kurā Direktīvā 90/435, kura grozīta ar Direktīvu 2003/123, paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrība, kas ir rezidente kādā dalībvalstī, ir izmaksājusi sabiedrībai, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nav piemērojams tādēļ, ka ir konstatēta krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana šīs direktīvas 1. panta 2. punkta izpratnē, nevar atsaukties uz LESD atzīto brīvību piemērošanu, lai apšaubītu pirmās dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē šo dividendžu aplikšanu ar nodokli.**

[Paraksti]