



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 1. martā¹

Lieta C-117/16

**Skateministeriet
pret
Y Denmark Aps**

(*Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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

I. Ievads

1. Šajā lietā un lietā C-116/16 Tiesa – līdzīgi kā četrās paralēlajās tiesvedībās² par Procentu un honorāru maksājumu direktīvu – tiek aicināta spriest, kādos apstākļos meitasuzņēmumam, kas ir izmaksājis dividendes savam mātesuzņēmumam, var tikt liegts Direktīvā 90/435/EEK³ (turpmāk tekstā – “Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva”) paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

2. Šī lieta ir par “izvaiņanos” no nodokļa ieturējuma attiecībā uz dividendēm ienākumu gūšanas vietā sabiedrību grupas ietvaros. Šajā sabiedrību grupā dividendes tiek izmaksātas no Dānijā darbību veicošas sabiedrības tās kapitāla daļu īpašniekam Kiprā un no šī kapitāla daļu īpašnieka tā kapitāla daļu īpašniekam Bermudu salās (kā procenti par aizdevumu), un visbeidzot atkal kā dividendes sabiedrību grupas mātesuzņēmumam, kas ir Amerikas Savienoto Valstu rezidents. Šie maksājumi savukārt ir saistīti ar ASV nodokļu atvieglojumiem dividendēm, kuras ASV mātesuzņēmumi atgriež atpakaļ ASV un tur izmanto noteiktam mērķim (pētniecība).

3. Kritiskais jautājums, kas rodas šajā lietā, ir par to, cik tālu transnacionāla sabiedrību grupa drīkst iet sabiedrības struktūru veidošanā, lai samazinātu izmaksāto dividenžu galīgo aplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā sabiedrību grupas ietvaros. Kur tieši ir novelkama robeža starp atļautu nodokļu samazināšanu un tādu nodokļu samazināšanu, kas arī ir likumīga, taču ļaunprātīga? Kad un

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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

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

atbilstoši kādiem kritērijiem var tikt pieņemta ļaunprātīga struktūra, ja sabiedrība, kas ir trešās valsts rezidente, nodibina meitasuzņēmumu ES dalībvalstī (šajā gadījumā Kiprā), kurā nav nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā dividendu izmaksas gadījumā. Vispirms tas ļauj apkopot šajā dalībvalstī dividendes no Eiropas sabiedrību grupas uzņēmumiem, neieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, un tad tāpat bez nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā tās izmaksāt uz trešo valsti.

4. Visbeidzot visi juridiskie jautājumi attiecas uz pamatkonfliktu nodokļu tiesībās starp ekonomisku situāciju aplikšanu ar nodokli, civiltiesībās nodokļu maksātājiem paredzētajām izvēles iespējām un aizsardzību pret civiltiesiski efektīvām, tomēr noteiktos apstākļos ar ļaunprātīgu izmantošanu saistītām struktūrām.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas lietā ir Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva un EKL 43., 48. un 56. pants (tagad – LESD 49., 54. un 63. pants).

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

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

“1. Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

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

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

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

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

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

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana. Ja vadības izmaksas, kas attiecas uz kapitāla daļu, šādā gadījumā ir noteiktas kā izmaksas ar parastu likmi, stabili noteiktā summa nevar pārsniegt 5 % no meitasuzņēmuma sadalītās peļņas. [..]”

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

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

B. Starptautiskās tiesības

10. Dānijas un Kipras 1981. gada 26. maija Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – “KNDUN”) 10. panta 1. un 2. punktā par pilnvaru sadalījumu attiecībā uz dividendēm ir šāds noteikums:

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

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

a) 10 procentus no dividenžu bruto apjoma, ja saņēmējs ir uzņēmējsabiedrība (izņemot līgumsabiedrības), kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no kapitāla sabiedrībā, kura izmaksā dividendes;

[..]

d) 15 % no peļņas bruto summas visos pārējos gadījumos.”

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

C. Dānijas tiesības

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

13. Noteikumi par rezidentu mātesuzņēmumu dividenžu aplikšanu ar nodokli ir atrodami *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 13. panta 1. punkta 2. apakšpunktā, kuri attiecībā uz 2005. un 2006. taksācijas gadu izriet no 2004. gada 19. februāra Likuma Nr. 111, kurā grozījumi izdarīti ar 2004. gada 20. decembra Likumu Nr. 1375:

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

2) [..] Dividendes, kuras uzņēmēj sabiedrības vai apvienības u.c., kas minētas 1. panta 1. punkta 1.–2.a apakšpunktā, 2.d–2.g apakšpunktā, 3.a–5.b) apakšpunktā, saņem saistībā ar kapitāla daļām uzņēmēj sabiedrībās, uz kurām attiecas 1. panta 1. punkta 1 –2.a apakšpunkts, 2.c–2.f apakšpunkts, 3.a 5.b) apakšpunkts, vai uzņēmēj sabiedrībās, kas nav Dānijas rezidentes. Tomēr tas ir piemērojams tikai tad, ja dividendes saņemošā uzņēmēj sabiedrība ir mātesuzņēmums, kuram pieder vismaz 10 % no kapitāla dividendes izmaksājošajā uzņēmēj sabiedrībā, kas ir meitasuzņēmums, vismaz vienu gadu ilgu nepārtrauktu laikposmu, kura laikā notiks dividenžu izmaksa. Taču attiecībā uz dividenžu izmaksu 2005. un 2006. kalendārajos gados iepriekš minētajai līdzdalības daļai ir jābūt 20 %, bet attiecībā uz dividenžu izmaksu 2007. un 2008. kalendārajā gadā minētajai līdzdalības daļai ir jābūt 15 %. [..]”

14. Nerezidentu sabiedrību ierobežotais nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz dividendēm ir regulēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā. Tādējādi 2005. un 2006. gadā ierobežotais nodokļa maksāšanas pienākums neattiecas uz mātesuzņēmumam izmaksātajām dividendēm, attiecībā uz kurām atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai vai KNDUN nodoklis nevar tikt iekasēts vai var tikt iekasēts tikai samazināts nodoklis. Nosacījums ir tāds, ka tai vismaz vienu gadu ilgu nepārtrauktu laikposmu, kura laikā notiks dividenžu izmaksa, pieder vismaz 20 % no meitasuzņēmuma akciju kapitāla.

15. Līdz ar to dividendes, kuras Dānijas sabiedrība izmaksā Kipras mātesuzņēmumam (kas tiek uzskatīts par dividenžu “īpašuma beneficiāru”), atbilstoši *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir atbrīvotas no nodokļa, jo atbilstoši KNDUN tiek piemērota samazināta likme.

16. Lai gan attiecībā uz dividendēm, kas tiek izmaksātas no Dānijas, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, atbilstoši Dānijas Likumam par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā⁴ Dānijas dividenžu izmaksātajam ir pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā 28 % apmērā. Ja ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa samaksa tiek kavēta (ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā), tiek iekasēti procenti par nodokļa parādu. Nokavējuma procentus ir jāmaksā personai, kas ir atbildīga par nodokļa ieturēšanu.

17. 2005. un 2006. gadā nebija vispārīgas tiesību normas par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Turpretim judikatūrā tika izstrādāta tā dēvētā “realitātes doktrīna”, saskaņā ar kuru aplikšanas ar nodokli pamatā ir jābūt faktiskai gadījumam konkrētam izvērtējumam. Tostarp tas nozīmē, ka fiktīvas un mākslīgas nodokļu struktūras noteiktos apstākļos var tikt neievērotas un aplikšana ar nodokli ir orientēta uz realitāti (“substance-over-form”). Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka realitātes doktrīna nav pamats šajā lietā veiktos darījumus atstāt bez ievēribas.

18. Tāpat Dānijas judikatūrā ir izstrādāts tā dēvētais “faktiskā ienākumu saņēmēja” princips. Šis princips ir balstīts uz pamatnoteikumu par ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas ir ietverts Dānijas Likuma par nodokļiem (*statsskatteloven*) 4. pantā, un nozīmē, ka nodokļu iestādēm nav pienākuma atzīt mākslīgu dalījumu starp ienākumus radošu uzņēmumu/darbību un no tiem nākošu ienākumu

4 *Kildeskattelevnen – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005* (2005. gada 14. novembra Likums Nr. 1086).

klasifikāciju. Tāpēc ir jākonstatē, kurš – neņemot vērā ārējo formu – ir noteiktu ienākumu patiesais saņēmējs un kuram līdz ar to ir jāmaksā nodoklis. Tādēļ ir jājautā, uz ko no nodokļu tiesību aspekta ir jāattiecinā ienākumi. Tādējādi nodoklis par attiecīgajiem ienākumiem ir jāmaksā “faktiskajam ienākumu saņēmējam”.

III. Pamatlieta

19. Vispirms *Y Denmark Aps* (turpmāk tekstā – “*Y Denmark*”) iestājas pret to, ka tā ir atbildīga par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli saistībā ar dividenžu izmaksu tās mātesuzņēmumam (*Y Cyprus*), kas ir Kipras rezidents. Tā uzskatīja, ka izmaksa atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai ir atbrīvota no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Turpretim nodokļu pārvalde uzskatīja, ka dividendes faktiski esot tikušas izmaksātas “vecāsmātesuzņēmumam”, kas ir Bermudu salu rezidents, t.i., *Y Global Ltd. (Bermuda)* (turpmāk tekstā – “*Y Bermuda*”), jo *Y Cyprus* esot tikai tā dēvētā starpnieksabiedrība. Tāpēc nodoklis ienākumu gūšanas vietā esot bijis jāietur. Strīda pamatā ir šādi fakti.

20. Sabiedrību grupas *Y* mātesuzņēmums *Y Inc., USA* (turpmāk tekstā – “*Y USA*”) ir biržā kotēta ASV sabiedrība. *Y USA* ārvalstu meitasuzņēmumi šobrīd pieder *Y Bermudas*, kuras vienīgā darbība – līdzās tās kā holdinga sabiedrības darbībai – izpaužas tādējādi, ka tai pieder noteiktas intelektuālā īpašuma tiesības uz sabiedrību grupas produktiem. Tās parasto saimniecisko darbību vada (neatkarīga) pārvaldīšanas sabiedrība. *Y Denmark* – kuru *Y USA* dibināja 2000. gadā – kopš tā laika vienmēr ir bijuši aptuveni 20 darbinieki un tā ir darbojusies pārdošanas un atbalsta jomā. Turklāt *Y Denmark* darbojas kā holdinga sabiedrība attiecībā uz sabiedrību grupas *Y* Eiropas atzaru, piemēram, attiecībā uz *Y Netherlands*.

21. Līdz ar izmaiņām Amerikas tiesībās – *American Jobs Creation Act of 2004* [2004. gada Amerikas darbvietu radīšanas likums] – ASV sabiedrībām tika dota iespēja repatriēt ārvalstu meitasuzņēmumu dividendes ar nodokļu ziņā ļoti izdevīgiem nosacījumiem, ja apmaiņā pret to šīs sabiedrības apņemas izmantot šīs dividendes noteiktiem mērķiem ASV, piemēram, pētniecībai un attīstībai.

22. Tāpēc *Y USA* nolēma 2005./2006. taksācijas gadā (2005. gada 1. maijs – 2006. gada 28. aprīlis) repatriēt pēc iespējas lielāku *Y Bermuda* (tās 100 % meitasuzņēmuma) dividendi. Dividenžu kapacitāte – ko tostarp vajadzēja radīt ar dažādu meitasuzņēmumu dividenžu maksājumiem *Y Bermuda* – sasniedza 550 miljonus ASV dolāru (USD).

23. Pirms dividenžu izmaksas tika pārstrukturēts sabiedrību grupas Eiropas atzars. Tādējādi 2005. gada 9. maijā *Y Bermuda* nodibināja *Y Cyprus*. Šai sabiedrībai *Y Bermuda* pārdeva *Y Denmark* akcijas. Pirkuma cena tika samaksāta, izsniedzot parādzīmi. Līdz ar to *Y Cyprus* tika iekļauta starp *Y Bermuda* un *Y Denmark*.

24. *Y Cyprus* darbojas kā holdinga sabiedrība, kas veic noteiktas finanšu resursu nodrošināšanas darbības (aizdevumu piešķiršana meitasuzņēmumiem). Sabiedrības, kurai nav darbinieku, adrese bija tā pati, kas pārvaldīšanas sabiedrībai. No gada ziņojumiem gada pārskatos par 2005./2006. un 2006./2007. gadu izriet, ka *Y Cyprus* galvenā darbība ir būt par holdinga sabiedrību un ka tās valdes locekļiem izmaksātā atlīdzība sasniedza 571 USD un 915 USD. Atbilstoši gada pārskatiem samaksātais nodoklis bija 0 USD, jo sabiedrība neuzrādīja ar nodokli apliekamu pozitīvu ienākumu.

25. 2005. gada 26. septembrī *Y Netherlands* nolēma izmaksāt *Y Denmark* dividendi par 2004./2005. taksācijas gadu 76 miljonu EUR apmērā. 2005. gada 28. septembrī *Y Denmark* pilnsapulce apstiprināja šim taksācijas gadam ierosināto dividenžu izmaksu *Y Cyprus* arī 76 miljonu EUR apmērā. Dividende *Y Denmark* tika izmaksāta 2005. gada 25. oktobrī. 2005. gada 27. oktobrī dividende tādā pašā apmērā tika izmaksāta *Y Cyprus*, kas to 2005. gada 28. oktobrī nodeva *Y Bermuda* parāda atmaksāšanai, kurš tai bija radies saistībā ar tās iegādāto *Y Denmark*. 2006. gada 3. aprīlī *Y Bermuda*

izmaksāja dividendes *Y USA* 550 miljonu USD apmērā. *Y Bermuda* bija finansējusi dividendes daļēji ar pašas resursiem, daļēji ar bankas aizdevumu. 2006. gada 13. oktobrī *Y Denmark* pilnsapulce apstiprināja vēl vienu 2005./2006. taksācijas gadam ierosināto dividenžu izmaksu *Y Cyprus* 92 miljonu Dānijas kronu (DKK) apmērā.

26. Ar 2010. gada 17. septembra lēmumu *SKAT* (Dānijas nodokļu iestāde) konstatēja, ka *Y Denmark* esot bijis jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā no dividendēm, kuras tā 2005. un 2006. gadā izmaksāja savam mātesuzņēmumam *Y Cyprus*, un ka tā atbild par nodokli ienākumu gūšanas vietā.

27. Šis lēmums tika pārsūdzēts *Landsskatteret* (Valsts nodokļu apelācijas komisija), kas 2011. gada 16. decembra lēmumā pievienojās *SKAT* viedoklim, ciktāl *Y Cyprus* atbilstoši Dānijas un Kipras KNDUN neesot dividenžu "īpašuma beneficiārs", bet piekrita *Y Denmark* tajā, ka neesot bijis pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, jo uz *Y Cyprus* esot attiecies Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā paredzētais atbrīvojums.

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

IV. Tiesvedība Tiesā

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

- “1) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas 1. panta 2. punktu par valsts noteikumu piemērošanu, kas paredzēti krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi īpašu valsts noteikumu, ar ko tiek īstenots Direktīvas 1. panta 2. punkts, vai ka valsts tiesību aktos ir paredzēti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 1. panta 2. punktu?
- 1.1) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka “priekšnoteikums ir, lai dividendēm netiktu piemērots [...] nodoklis [...] saskaņā ar Padomes Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par Direktīvas 1. panta 2. punktā minēto īpašu valsts noteikumu?
- 2) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši ESAO Nodokļu paraugkonvencijai sastādītas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru nodokļu piemērošana izmaksātājām 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?
- 2.1) Ja tā ir, vai termins “līgums” Direktīvas 1. panta 2. punktā ir jāinterpretē tā, ka dalībvalsts saskaņā ar saviem valsts tiesību aktiem var atsaukties uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu par sliktu nodokļu maksātājam?
- 3) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai valsts tiesai ir jānosaka, kas ir ietverts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šā jēdziena nozīme, piemērojot Direktīvu 90/435, ir jāinterpretē tā, ka šim jēdzienam ir jāpiešķir īpaša Savienības tiesību nozīme, uz ko attiecas Tiesas pārbaude?

- 4) Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu ir tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekļauts jēdzienā “īpašuma beneficiārs”, vai šā jēdziena nozīme ir jāinterpretē tā, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente un kas tādos apstākļos kā šajā lietā saņem dividendes no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo dividenžu “īpašuma beneficiārs”, jo tā šis jēdziens ir jāinterpretē atbilstoši Savienības tiesību aktiem?
- a) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” ir jāinterpretē atbilstoši atbilstīgajam jēdzienam Direktīvas 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV 2003, L 157, 49. lpp.) (Procentu un honorāru maksājumu direktīva), 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu?
- b) Vai šis jēdziens būtu jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par ESAO 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas 10. pantu (12. punkts), vai arī šajā interpretācijā var ņemt vērā turpmākos komentārus, tostarp 2003. gadā veiktos papildinājumus par starpnieksabiedrībām, un 2014. gadā veiktos papildinājumus par līgumsaistībām vai juridiskām saistībām?
- c) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru”, kāda nozīme ir tam, ka dividenžu saņēmējam ir līgumiskas vai likumiskas saistības nodot dividendes citai personai?
- d) Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru”, kāda nozīme ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtās dividendes nodot citai personai) nebija pilnīgas tiesības “izmantot un lietot” dividendes, kā minēts 2014. gada komentāros par 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju?
- 5) Ja lietā tiek pieņemts, ka ir “valstu noteikumi, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu”, Direktīvas 1. panta 2. punkta nozīmē, ka dalībvalsts rezidente uzņēmēj sabiedrība (A) ir izmaksājusi dividendes mātesuzņēmumam (B) citā dalībvalstī un no turienes tās nodotas šīs uzņēmēj sabiedrības mātesuzņēmumam (C), kurš ir rezidents ārpus ES/EEZ, kas savukārt ir izmaksājis šos līdzekļus savam mātesuzņēmumam (D), kurš arī ir rezidents ārpus ES/EEZ, ka starp pirmo no minētajām dalībvalstīm un C rezidences valsti nav konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ka starp pirmo no minētajām dalībvalstīm un D rezidences valsti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un ka pirmajai no minētajām valstīm saskaņā ar tās tiesību aktiem tādēļ nebūtu bijušas tiesības piemērot nodokli ienākuma gūšanas vietā par dividendēm, ko A izmaksāja D, ja D būtu bijis tiešais A īpašnieks, vai tā ir ļaunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu tā, ka B saskaņā ar to nav aizsargāts?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par dividendēm, kuras ir saņemtas no uzņēmēj sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidents (meitasuzņēmums), vai EK līguma 43. pantam, to lasot kopsakarā ar EK līguma 48. pantu (un/vai EK līguma 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 atrodas līdzīgos apstākļos, ir atbrīvoti no nodokļa par šādām dividendēm?
- 7) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no uzņēmēj sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmuma), un tiek uzskatīts, ka pēdējās minētās dalībvalsts mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par attiecīgajām dividendēm minētajā dalībvalstī, vai

EK līguma 43. pants, to lasot kopsakarā ar EK līguma 48. pantu (un/vai EK līguma 56. pantu), nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa ieturēšanu ienākuma gūšanas vietā atbildīgajai uzņēmējiesabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā nokavējuma procentu likme, kuru dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir vērsti pret uzņēmējiesabiedrību, 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 uzņēmējiesabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidents (mātesuzņēmums), pamatojoties uz to, ir atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 90/435 attiecībā uz dividendēm, kuras ir saņemtas no citas dalībvalsts rezidentes uzņēmējiesabiedrības (meitasuzņēmuma), vai pēdējai no minētajām dalībvalstīm ir pienākums saskaņā ar Direktīvu 90/435 vai EK līguma 10. pantu paziņot, ko šī dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 9) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmējiesabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 90/435 par dividendēm, kuras saņemtas ir no uzņēmējiesabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmuma), vai EK līguma 43. pants, to lasot kopsakarā ar EK līguma 48. pantu (pakārtoti, EK līguma 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:
- a) pēdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai meitasuzņēmums par dividendēm ietur nodokli ienākuma gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret iestādēm par ienākuma gūšanas vietā neieturēto nodokli situācijā, kad nav šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā, ja mātesuzņēmums ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm;
 - b) pēdējā minētā dalībvalsts aprēķina nokavējuma procentus par nesamaksātu nodokli ienākuma gūšanas vietā?

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

- 10) Vai tādos apstākļos, kad:
1. uzņēmējiesabiedrība (mātesuzņēmums), kas ir citas dalībvalsts rezidente, atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajai prasībai, proti, tai (2005. un 2006. gadā) pieder vismaz 20 % no uzņēmējiesabiedrības (meitasuzņēmuma), kas ir citas dalībvalsts rezidents, akciju kapitāla;
 2. tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums faktiski nav atbrīvots no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par meitasuzņēmuma izmaksātajām dividendēm;
 3. mātesuzņēmuma (tiešs vai netiešs) dalībnieks, kas nav ES/EEZ valstu rezidents, tiek uzskatīts par attiecīgo dividenžu “īpašuma beneficiāru”;
 4. iepriekš minētais (tiešs vai netiešs) dalībnieks arī neatbilst minētajai kapitāla prasībai;

ar EK līguma 56. pantu tiek aizliegts tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar ko dalībvalsts, kurā atrodas meitasuzņēmums, piemēro nodokļus attiecīgajām dividendēm, ja attiecīgā dalībvalsts uzskata, ka rezidentes uzņēmējiesabiedrības, kuras atbilst Direktīvā 90/435 noteiktajai kapitāla prasībai, proti, tām 2005. un 2006. fiskālajā gadā pieder vismaz 20 % no kapitāla dividendes izmaksājošajā uzņēmējiesabiedrībā (15 % – 2007. un 2008. gadā, un 10 % pēc tam), ir atbrīvotas no nodokļiem par šādām dividendēm?”

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

V. Juridiskais vērtējums

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

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

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

33. Visiem šiem jautājumiem jēga ir tikai tad, ja Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta nosacījumi vispār ir izpildīti. Šis pēdējais minētais punkts prasa, lai šajā gadījumā *Y Cyprus* būtu veicis krāpšanu vai izmantojis stāvokli ļaunprātīgi. Tāpēc vispirms ir jāatbild uz piekto jautājumu.

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

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

35. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķis, kā izriet no tās preambulas 3. apsvēruma, ir, ieviešot kopēju nodokļu sistēmu, izbeigt to, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbībai ir nelabvēlīgāki nosacījumi nekā vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbībai, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupēšanos Savienības mērogā. Tātad šī direktīva ir vērsta uz neitralitātes nodrošināšanu nodokļu jomā attiecībā uz meitasuzņēmuma, kas dibināts kādā dalībvalstī, peļņas sadali tās mātesuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī⁵.

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

36. Šajā ziņā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atstāta iespēja izvēlēties starp divām sistēmām – atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu. Proti, saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 7. un 9. apsvērumu šajā tiesību normā ir precizēts, ka, ja mātesuzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, izņemot gadījumu, kad meitasuzņēmums tiek likvidēts, mātesuzņēmuma dalībvalsts un tā pastāvīgā uzņēmuma dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādai peļņai nodokļus, atļaujot mātesuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmumu ienākuma nodokļa daļu, kas ir saistīta ar minēto peļņu un ko ir samaksājis meitasuzņēmums un jebkurš zemākā līmeņa meitasuzņēmums⁶.

37. Tādējādi šīs direktīvas 4. panta mērķis ir novērst, ka peļņa, ko par labu mātesuzņēmumam rezidentam sadala meitasuzņēmums nerezidents, tiktu aplikta vispirms meitasuzņēmuma līmenī tā rezidences valstī un pēc tam – mātesuzņēmuma līmenī tā rezidences valstī⁷.

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

39. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktā šī ideja ir papildināta ar to, ka, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti, peļņa, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, ir jāatbrīvo no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā⁸. Tādējādi, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas, šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts princips par peļņas, ko kādā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums ir izmaksājis citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam, neaplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā⁹.

40. Aizliedzot dalībvalstīm veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no peļņas, ko meitasuzņēmums rezidents sadalījis savam mātesuzņēmumam, ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 5. panta 1. punktu tiek ierobežota dalībvalstu kompetence aplikāt ar nodokli peļņu, kuru to teritorijā dibinātas sabiedrības sadala citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām¹⁰. Tādēļ dalībvalstis nedrīkst vienpusēji noteikt ierobežojošus pasākumus un tiesības izmantot minētajā 5. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā pakārtot citādiem nosacījumiem¹¹. Tāpēc tiesības pieprasīt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā nav atkarīgas no tā, ka mātesuzņēmuma kapitāldaļu īpašnieki ir rezidenti vai ka dividenžu maksātājs nosaka, kā dividenžu saņēmējs dividendes izmantos turpmāk.

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

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

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

9 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Egiom* un *Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 22. punkts), skat. šajā nozīmē arī spriedumus, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c. (C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 22. punkts), kā arī 2003. gada 25. septembris, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 83. punkts).

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

11 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Egiom* un *Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 24. punkts), rīkojums, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

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

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

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

44. Šajā ziņā ir loģiski, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā (citādi kā Procentu un honorāru maksājumu direktīvā¹³) nozīme ir “tikai” tam, ka meitasuzņēmums izmaksā peļņu savam mātesuzņēmumam (sākot no zināmas līdzdalības kvotas). Tā kā dividendes – citādi kā procentu maksājumi – principā nav peļņu samazinoši darbības izdevumi, ir arī saprotams, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā, kā izriet no tās teksta, nav ietverti citi materiālie kritēriji (kā dividenžu saņemšana savā vārdā un uz sava rēķina vai līdzīgi).

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

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

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

13 Padomes Direktīva 2003/49.

2. *Ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens Savienības tiesībās*

47. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā ir atspoguļots Savienības tiesību vispārējais princips, atbilstoši kuram neviens nedrīkst ļaunprātīgi vai krāpnieciskos nolūkos izmantot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības¹⁴. Proti, Savienības tiesību noteikuma piemērošana nedrīkst būt tik plaša, ka tiek slēptas saimnieciskās darbības subjektu ļaunprātīgās darbības, t.i., darbības, kas notiek nevis parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai tāpēc, lai ļaunprātīgi izmantotu Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības¹⁵.

48. Šajā ziņā tiesību normas formulējumā sīkāk nav paskaidrota tās pamatā esošā ļaunprātīgas izmantošanas izpratne¹⁶. Taču kā izņēmuma noteikums Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri¹⁷. Saistībā ar pasākumiem ļaunprātīgas rīcības novēršanai minēto it īpaši pieprasa arī tiesiskās noteiktības princips. Proti, ja atsevišķa persona formas ziņā izpilda visus priekšnoteikumus, lai izmantotu tiesības, tikai īpašos gadījumos var būt pieļaujams liegt izmantot šīs tiesības, pamatojoties uz iebildumu par ļaunprātīgu rīcību.

49. Taču atbilstošas norādes, kā vērtēt ļaunprātīgu izmantošanu, izriet no citām ES direktīvām. Tādējādi Apvienošanas direktīvā¹⁸ kā standarta piemērs tāda pamudinājuma pastāvēšanai tās 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā teikumā ir minēts nopietnu komerciālu mērķu trūkums attiecīgajā darījumā. Turklāt ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens ir definēts direktīvas, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai¹⁹ (turpmāk tekstā – “Direktīva 2016/1164”), – kura strīdā aplūkotojos gados vēl nebija piemērojama – 6. pantā. Saskaņā ar to izšķirošs ir tas, vai pastāv neīsta struktūra, kura ir izveidota vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai nolūkam. Saskaņā ar 2. punktu struktūra ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.

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

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

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

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

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

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

50. Turklāt Tiesa ir vairākkārt lēmusi, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var tikt pamatots tikai ar cīņas pret ļaunprātīgu rīcību pamatiem, ja ierobežojuma īpašais mērķis ir šķēršļu likšana rīcībai, ar ko tiek radīti ar saimniecisko realitāti skaidri nesaistīti mākslīgi veidojumi, kas ir paredzēti, lai izvairītos no tādu nodokļu maksāšanas, kādi parasti ir jāmaksā par gūto peļņu no valsts teritorijā veiktajām darbībām²⁰. Tiesa pa šo laiku ir arī vairākkārt lēmusi, ka šajā ziņā ir pietiekami ne vien ar to, ka nodokļu priekšrocības iegūšana ir konstrukcijas vienīgais mērķis²¹, bet arī ar to, ka tas ir tās būtiskais mērķis²².

51. Šī Tiesas judikatūra tādējādi ietver divus elementus, kas ir savstarpēji atkarīgi. Pirmkārt, pilnīgi mākslīgām struktūrām, kas rezultātā pastāv tikai uz papīra, jau sākotnēji tiek liegta atzīšana. Turklāt nodokļu tiesību akta pieņemšanai ir izšķiroša nozīme, ko var panākt arī ar saimnieciskajā realitātē pastāvošu konstrukciju palīdzību. Pēdējā situācija varētu būt sastopama biežāk, un tagad Direktīvas 2016/1164 jaunajā 6. pantā tā ir arī skaidri iekļauta. Arī pati Tiesa kādā no jaunākajiem spriedumiem pilnīgi mākslīgā raksturā saskata tikai apstākli tam, ka galvenais sasniedzamais mērķis ir saņemt nodokļu priekšrocību²³.

52. Ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšana ir atkarīga no visu apstākļu kopēja vērtējuma attiecīgajā konkrētajā gadījumā, kurus konstatē kompetentās valsts iestādes un kurus ir jāpārbauda tiesā²⁴. Šis kopējais vērtējums gan ir jāveic iesniedzējtiesai²⁵. Tomēr attiecībā uz vērtējumu, vai darbības tiek izpildītas parastu komercdarījumu ietvaros vai tikai ar mērķi ļaunprātīgi izmantot Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības²⁶, Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgas norādes²⁷.

3. Šajā lietā piemērojamie kritēriji

a) Par pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanu

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

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

54. Ar saimniecisko realitāti nesaistītu, pilnīgi mākslīgu veidojumu šajā gadījumā varbūt varētu pieņemt. Par to liecina iesniedzējtiesas paziņotie apstākļi. Tādējādi *Y Cyprus* nebija darbinieku un acīmredzami nebija pat arī savu biroja telpu. No tā izriet, ka šai sabiedrībai nebija ne personāla izmaksu, ne telpu izmantošanas izmaksu. Arī valdes locekļiem izmaksātā atlīdzība neliecina par apjomīgām darbībām. Turklāt no aktīvu pārvaldības acīmredzami netika arī gūti savi ienākumi. Tas viss izskatās samākslots. Fiziska persona šādos apstākļos jau sen būtu izbeigusi savu saimniecisko darbību.

55. Kaut arī Tiesa nesen ir nospriedusi, ka fakts, ka darbība izpaužas tikai kā aktīvu pārvaldīšana un ienākumi tiek gūti tikai no šīs pārvaldīšanas, nenozīmē, ka tas ir ar saimniecisko realitāti nesaistīts pilnīgi mākslīgs veidojums²⁸, šajā gadījumā pastāv šaubas, vai Kipras sabiedrības darbības tomēr nav notikušas tikai uz papīra, ja no sabiedrības finanšu resursu pārvaldības funkcijas nav radušies pat jebkādi ienākumi.

56. Ņemot vērā faktu, ka it īpaši aktīvu pārvaldīšanas sabiedrības pašas par sevi veic (var veikt) maz aktivitāšu, šim kritērijam, iespējams, var izvirzīt tikai nelielas prasības. Taču, ja likumīgi nodibinātai sabiedrībai uz vietas nav pat atbilstošu materiālo un cilvēku resursu, lai tā pati saviem spēkiem īstenotu savu mērķi (šajā gadījumā finanšu resursu pārvaldības darbības), noteikti var būt runa par veidojumu, kas nav saistīts ar saimniecisko realitāti. Tā tas ir it īpaši tad, ja strukturālā ziņā tā nevarētu radīt pati savus ienākumus, kas ļautu to izdarīt.

57. Juridiska persona, kas ir tik pasīva, ka jebkura iespējamā dalība tiesiskajās attiecībās labākajā gadījumā notiek ar trešo personu starpniecību, pati nekādu darbību neizvērs un līdz ar to arī nerada savus ienākumus un savus izdevumus, manuprāt, varētu tikt raksturota kā pilnīgi mākslīga struktūra. Visbeidzot tas ir tomēr fakts jautājums, kas ir jāizlemj iesniedzējtiesai.

b) Par iemesliem, kas jāņem vērā ārpus nodokļu jomas

58. Turklāt neatkarīgi no šī faktu vērtējuma – arī izņemot ar saimniecisko realitāti nesaistītu, pilnīgi mākslīgu veidojumu – var pastāvēt ar ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā saistīta struktūra, kā tas izriet no Direktīvas 2016/1164 jaunā 6. panta teksta. Šajā ziņā izšķiroša nozīme šajā gadījumā var būt arī vēl citiem kritērijiem, it īpaši iemesliem, kas ir jāņem vērā ārpus nodokļu jomas.

59. Šajā ziņā arī Tiesa par Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu ir jau spriedusi, ka līdzdalības struktūras, kuru vienīgais mērķis ir izmantot direktīvā paredzētās nodokļu priekšrocības, ir ļaunprātīgas izmantošanas veids²⁹. Šajā ziņā arī uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu attiecas tas, ka struktūras pamatā ir jābūt komerciāliem apsvērumiem. Aizsardzība neattiecas tikai uz centieniem iegūt nodokļu priekšrocību, ja nav saistības ar faktisko komerciālo situāciju³⁰.

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

61. Saskaņā ar Tiesas judikatūru apstāklis, ka sabiedrība reģistrē savu adresi, vai tā būtu juridiskā vai faktiskā, saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem, lai izmantotu izdevīgākus tiesību aktus, pats par sevi nav ļaunprātīga rīcība³¹. Vienīgi apstāklis, ka līdzdalības virknē ir iesaistītas arī sabiedrības no Kipras, tāpēc vēl nevar likt izdarīt pieņēmumu par ļaunprātīgu rīcību.

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

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

30 Spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 26. punkts), skat. par Apvienošanas direktīvu spriedumus, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 47. punkts), un 2011. gada 10. novembris, *FOGGIA–Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 34. punkts).

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

62. Turklāt, ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp divām iespējām, viņam nav obligāti jāizvēlas tā, kas paredz augstāku nodokļa maksājumu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj ierobežot savu nodokļu parādu³². Tādējādi nodokļa maksātāji – kā Tiesa norāda turpinājumā – ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai, lai ierobežotu savu nodokļu slogu³³. Līdz ar to vienīgi to, ka šajā gadījumā tika izvēlēta darījumu struktūra, kurai nav lielākais nodokļu slogs (šajā gadījumā papildu un galīgs nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā), arī nevar raksturot kā ļaunprātīgu rīcību.

63. Turklāt – izņemot ar saimniecisko realitāti nesaistītu, pilnīgi mākslīgu veidojumu – tas, ka Savienības pilsonis, fiziska vai juridiska persona, ir nodomājis gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kādas ir spēkā citā dalībvalstī, kuras rezidents viņš nav, pats par sevi nevar liegt viņam iespēju atsaukties uz Līguma noteikumiem³⁴. Tādējādi tāda darījumu struktūra, kāda aplūkota šajā lietā, kad ir iesaistīta dalībvalsts, kas ir atteikusies no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā, tikai tāpēc nevar tikt vērtēta kā ļaunprātīga.

64. Šajā ziņā brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver arī tās dalībvalsts izvēli, kas attiecīgajam uzņēmumam piedāvā, tā skatījumā, labākos apstākļus nodokļu jomā. Ja šis princips jau ir spēkā daudz vairāk saskaņotajās pievienotās vērtības nodokļu tiesībās³⁵, tad vēl jo vairāk tā tas ir ne tik daudz saskaņotajās ienākuma nodokļa tiesībās, kur atkāpe no attiecīgo dalībvalstu nodokļu tiesiskā regulējuma³⁶ no Savienības tiesību aspekta ir vēlama vai attiecīgi akceptēta kā politiski atbilstoša.

65. Tāpat Tiesa ir skaidrojusi, ka Savienības tiesībās paredzētais dividenžu atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no kapitāla daļu īpašnieku izcelsmes vai rezidences vietas, jo atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai tam nav nozīmes³⁷. Tāpēc tas, ka *Y Denmark* kapitāla daļu īpašnieks ir Kipras rezidents vai attiecīgi tās mātesuzņēmuma kapitāla daļu īpašnieks ir trešās valsts (šajā gadījumā Bermudu salu) rezidents, aplūkojot atsevišķi, arī nav ļaunprātīga izmantošana.

c) Par tiesību akta mērķa apiešanu

66. Svarīgāk ir tas, ka galīgie maksājumu saņēmēji bieži ir tādu konkrētu trešo valstu rezidenti (parasti tādās noteiktās mazās salās kā Kaimanu salas³⁸, Džērsija³⁹ vai kā šajā gadījumā Bermudu salas), kas ir pazīstamas saistībā ar to, ka tās nesadarbojas ar citām finanšu iestādēm. Iespējams, tas varētu norādīt uz neparastu procesu visā kopumā, kura saimnieciskais pamats pirmajā mirklī neatklājas.

67. Tāpēc šajā gadījumā visā konstrukcijā ļaunprātīgu struktūru varētu drīzāk saskatīt, nevis pamatojoties uz Kipras sabiedrības “iesaistīšanos”, bet gan pamatojoties uz kāda no galīgajiem maksājumu saņēmējiem “reģistrēšanos” noteiktās trešajās valstīs (šajā gadījumā Bermudu salas). Šajā ziņā struktūras mērķim vai attiecīgi apietā nodokļu tiesību akta mērķim (šajā gadījumā aplikšana ar nodokli Dānijā) ir īpaša nozīme.

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

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

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

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

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

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

38 Tā tas ir lietā C-119/16.

39 Tā tas ir lietā C-299/16.

1) Vai Dānijas ienākuma nodokļa apiešana?

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

69. Kipras sabiedrībai Kiprā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, un tur tai jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par saviem ienākumiem. Fakts, ka strīdā aplūkotajos gados šai sabiedrībai nebija pozitīvu ienākumu, tajā neko nemaina. Līdz ar to pastāv Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 2. pantā minētie nosacījumi. Dividenžu atbrivojums no nodokļa Kiprā atbilst direktīvas idejai, un ar to tiek ņemts vērā samaksātais Dānijas uzņēmumu ienākuma nodoklis.

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

2) Pārrobežu informācijas apmaiņas trūkuma izmantošanas novēršana

71. Aplūkojot tuvāk, ar Kipras sabiedrības iesaistīšanu rezultātā tiek novērsta “vienīgi” dividenžu maksājumu aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā. Kā jau minēts iepriekš (41. punkts), nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā gadījumā patiesībā ar nodokli tiek aplikti saņēmēja ienākumi (šajā gadījumā dividendes)⁴⁰. Tas nozīmē tā, ka izmaksas brīdī maksātājam ir jāietur daļa no ienākumiem jau ienākumu gūšanas vietā.

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

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

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

75. Tomēr tādu ļaunprātīgas izmantošanas pārmetumu varētu atspēkot, ja ieguldījumu sabiedrības ieguldītāju rezidences valstīm sniegtu atbilstošu informāciju par nodokļiem vai ieguldījumu sabiedrību rezidences valstij būtu atbilstoša informācija un šī informācija tiktu nodota atbilstošajām valstīm. Tad tāda uzņēmuma struktūra neapietu izvairīšanās no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā mērķi (par to iepriekš 72. punktā). Arī tas tiesai ir jāietver savā kopējā vērtējumā.

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

76. Ja struktūras mērķis ir apvienot Eiropas sabiedrību grupas uzņēmumu dividendes neitrālā nodokļu režīmā un tad tās nodot sabiedrību grupas mātesuzņēmumam, kurš tās pienācīgi apliek ar nodokli savā rezidences vietas valstī (šajā gadījumā Amerikas Savienotās Valstis), pieņemt ļaunprātīgu izmantošanu šķiet diezgan grūti. Tā tas ir it īpaši tad, ja tiešas izmaksas gadījumā ASV sabiedrību grupas mātesuzņēmumam nebūtu piemērojams nodoklis ienākumu gūšanas vietā, jo pastāv atbilstoša KNDUN.

d) Secinājumi par piekto jautājumu

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

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

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

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

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

81. ESAO Paraugkonvencijas nav ne Savienības tiesības, ne arī juridiski saistošas Tiesai. Tās nav daudzpusēji starptautiski līgumi, bet gan tikai starptautiskas organizācijas vienpusēji akti tās dalībvalstīm ieteikumu formā. Arī atbilstoši pašas ESAO izpratnei šie ieteikumi nav saistoši; tieši otrādi, dalībvalstis atbilstoši ESAO reglamentam pārbauda šos ieteikumus attiecībā uz to, vai tās uzskata to ievērošanu par piemērotu⁴¹. Vēl jo vairāk tas attiecas uz to piemērošanai ESAO izdotajiem komentāriem, kas galu galā ietver tikai juridisku viedokli.

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

82. Taču saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nav neatbilstoši, ja dalībvalstis, kurām jālīdzsvaro nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, ņem vērā starptautisko praksi, kas ir atspoguļota paraugkonvencijā⁴². Tas attiecas arī uz starptautiskās *opinio iuris* ņemšanu vērā, kas var atspoguļoties ESAO Paraugkonvencijas komentāros.

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

84. Tāpēc Tiesa arī jau ir konstatējusi, ka KNDUN regulējums, ja to interpretē, ņemot vērā atbilstošās ESAO Paraugkonvencijas komentārus, nevar ierobežot Savienības tiesības⁴³. It īpaši tas attiecas uz ESAO Paraugkonvencijas un komentāru grozījumiem, kas ir izdarīti pēc direktīvas pieņemšanas. Pretējā gadījumā ESAO līgumslēdzējām valstīm būtu iespēja lemt par ES direktīvas interpretāciju.

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

86. Turklāt beigās tiek jautāts, vai dividenžu saņēmējs Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas nozīmē ir jāinterpretē tāpat kā īpašuma beneficiārs Procentu un honorāru maksājumu direktīvas nozīmē. Arī uz šo jautājumu var atbildēt noliedzoši, jo, kā minēts iepriekš (35. punkts), Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā ir cita pieeja nekā Procentu un honorāru maksājumu direktīvā, un tāpēc tajā apzināti nav lietots īpašuma beneficiāra jēdziens.

B. Par faktiskā dividenžu saņēmēja norādīšanu (astotais jautājums)

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

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

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

43 Spriedums, 2006. gada 19. janvāris, *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 50. un 56. punkts).

89. To, vai izraudzītā rīcība nodokļu ziņā ir labvēlīgāka nekā normāla struktūra, principā ir jākonstatē finanšu pārvaldei, un uz nodokļu maksātāju var attiekties zināms sadarbšanās pienākums. Tādā gadījumā nodokļu maksātājs var “vajadzības gadījumā [...] [iesniegt] pierādījumus par komerciāliem apsvērumiem, kas bija attiecīgā darījuma pamatā”⁴⁴. Ja no tā izriet, ka galvenais mērķis⁴⁵ nav izvairīties no nodokļiem, kas parasti būtu jāmaksā, izraudzītā rīcība nevar tikt uzskatīta par ļaunprātīgu – vēl jo vairāk tāpēc, ka valsts šīs režīma izvēles iespējas pati dara pieejamas nodokļu maksātājam.

90. Tāpat no Tiesas judikatūras⁴⁶ izriet, ka ļaunprātīgas rīcības pieņēmuma sekas ir tās, ka ir jānosaka situācija, kāda būtu pastāvējusi, ja nebūtu ļaunprātīgo rīcību veidojošo apstākļu, un tad šī pār kvalificētā situācija ir jāizvērtē, ņemot vērā atbilstošās valsts un Savienības tiesību normas. Šajā ziņā ir tomēr jākonstatē, kurš ir faktiskais dividenžu saņēmējs.

91. Līdz ar to, Dānijas skatījumā, ļaunprātīga izmantošana Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta nozīmē tomēr var pastāvēt tikai tad, ja dividenžu tiesas izmaksas gadījumā Dānijā būtu atbilstoša aplikšana ar nodokli. Taču atbilstoši Dānijas tiesībām tas ir izslēgts, ja, neievērojot tā dēvēto starpnieksabiedrību, faktiskais dividenžu saņēmējs arī būtu uzņēmums ar juridisko adresi citā dalībvalstī vai dividenžu saņēmējs būtu tādas valsts rezidents, ar kuru Dānija ir noslēgusi KNDUN. Ja, piemēram, ASV grupas mātesuzņēmums būtu jāuzskata par faktisko dividenžu saņēmēju, nevis *Y Bermudas* vai *Y Cyprus*, tad atbilstoši Dānijas tiesību aktiem šī struktūra būtu atbrīvota arī no nodokļa ienākumu gūšanas vietā.

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

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

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

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

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

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

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

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

95. Tomēr direktīvas noteikumu (šajā gadījumā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta) formāla pārņemšana īpašos valsts tiesību aktu noteikumos ne vienmēr ir nepieciešama. Tieši pretēji, direktīvas transponēšana atkarībā no tās satura jau ar vispārējo tiesisko kontekstu – ieskaitot vispārējos valsts konstitucionālo vai administratīvo tiesību principus – var būt īstenota, ja tādējādi pietiekami skaidri un precīzi ir nodrošināta pilnīga direktīvas piemērošana⁴⁷.

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

97. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkts tomēr ļauj dalībvalstīm atbilstoši cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu. Tas atbilst arī praksei Savienības mērogā. Tādējādi gandrīz visas dalībvalstis ir izstrādājušas zināmus instrumentus, lai novērstu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas⁴⁸. Līdz ar to arī valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā valda vienprātība, ka tiesību piemērošana nevar būt tik plaša, ka ir jāsamierinās ar saimnieciskās darbības subjektu ļaunprātīgu rīcību. Šis šajā ziņā Savienības mērogā atzītais princips⁴⁹ tagad ir izteikts arī Direktīvas 2016/1164 6. pantā.

98. Šajā ziņā visas valsts tiesību normas, vienalga, vai tās ir vai nav pieņemtas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas transponēšanai, ir jāinterpretē un jāpiemēro saskaņā ar šo vispārējo tiesību principu un it īpaši ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas, kā arī tās 1. panta 2. punkta, tekstu un mērķiem⁵⁰. Valsts tiesību aktu interpretāciju atbilstoši Savienības tiesībām neliek apšaubīt tas, ka tā, iespējams, var kaitēt indivīdam. Tas tāpēc, ka ar valsts tiesību aktu noteikumiem pastarpināta, t.i., netieša, Savienības tiesību piemērošana, kas apgrūtina indivīdu, ir pieļaujama⁵¹.

99. Dānijas iestādēm būtu liegta vienīgi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta tieša piemērošana, kas kaitē prasītājam, arī tiesiskās noteiktības dēļ⁵². Tādējādi dalībvalsts nevar pret indivīdu vērsties ar direktīvas noteikumu, ko tā pati nav transponējusi⁵³. Proti, tas atbilst pastāvīgajai judikatūrai, ka direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, tāpēc attiecībā pret šo personu uz direktīvu nevar atsaukties⁵⁴. Tāda dalībvalsts pati rīkotos “ļaunprātīgi”. Pirmkārt, tā nebūtu transponējusi tai adresēto direktīvu (lai gan tā varēja to izdarīt), otrkārt, tā būtu atsaukusies uz netransponētā direktīvā ietvertu iespēju cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu.

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

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

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

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

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

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

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

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

100. Tāpat kompetentās iestādes pamatlietā nevar tieši balstīties uz vispārējo Savienības tiesību principu, saskaņā ar kuru ļaunprātīga tiesību izmantošana nav pieļaujama. Katrā ziņā gadījumos, kas ietilpst Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas jomā, tāds princips ir īpaši noformulēts un konkretizēts Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punktā⁵⁵. Ja turklāt vēl tiktu pieļauta tieša atsauce uz vispārēju tiesību principu, kura saturs ir daudz mazāk skaidrs un precīzs, pastāvētu risks, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas – arī visu citu direktīvu, kurās ir ietvertas konkrētas normas par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (kā, piemēram, Direktīvas 2016/1164 6. pants), – transponēšanas mērķis tiktu apdraudēts. Tāpat šādi arī tiktu apdraudēts jau minētais aizliegums tieši piemērot netransponētas direktīvas normas, kaitējot indivīdam⁵⁶.

2. Neiespējamība piemērot judikatūru par pievienotās vērtības nodokli

101. Tiesas nolēmumi⁵⁷ lietās *Italmoda* un *Cussens* tam nav pretrunā. Šajos nolēmumos Tiesa ir spriedusi, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips esot jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas ir īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tieši tikt piemērots, lai atteiktu atbrīvojumus no pievienotās vērtības nodokļa, un tas nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem.

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

103. Otrkārt, atbilstoši Savienības tiesībām LESD 325. panta 1. un 2. punktā dalībvalstīm ir (efektīvi) jāiekasē pievienotās vērtības nodoklis⁵⁸, kamēr ienākuma nodokļa gadījumā tas tā nav. Tāpat vēl pastāv īpaša pievienotās vērtības nodokļa uzņēmība pret krāpšanu, kam nepieciešama īpaši efektīva nodokļa iekasējamības īstenošana. Šajā ziņā arī pati Tiesa jaunākajā spriedumā ir nošķirusi pievienotās vērtības nodokļa tiesības un sekundārās Savienības tiesības, kas ietver tiešu atļauju cīņai pret ļaunprātīgu izmantošanu⁵⁹. Tāpēc Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta tieša piemērošana ar nelabvēlīgu ietekmi uz nodokļu maksātāju nav apsverama⁶⁰.

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

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

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

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

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

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

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

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

105. Atbilstoši Tiesas judikatūrai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar ļaunprātīgas rīcības apkarošanu tikai tad, ja ierobežojuma konkrētais mērķis ir radīt šķērslī tādām darbībām, ar kurām tiek izveidoti pilnīgi mākslīgi veidojumi, kuriem nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kuru mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām⁶¹.

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

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

108. Dānijā izstrādātā “realitātes doktrīna”, ja to interpretē atbilstoši Savienības tiesībām, tāpēc varētu būt pietiekams pamats, lai pilnīgi mākslīgas vai arī ļaunprātīgas struktūras – ciktāl tādas pastāv (par to tuvāk iepriekš 52. un nākamajos punktos) – nodokļu uzlikšanā ignorētu. Arī “realitātes doktrīna” man šķiet vien tikai īpašs ekonomiska rakstura vērtējuma veids, kas, visticamāk, ir pamatā vairumam ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu atsevišķās dalībvalstīs⁶². Tas kļūst skaidrs arī Savienības tiesību mērogā, piemēram, Direktīvas 2016/1164 6. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru struktūra ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti. Taču pēdējais ir jāizvērtē valsts tiesai.

109. Ja struktūras mērķis ir kavēt faktisko ieguldītāju aplikšanu ar nodokli, tad, lai gan dividendes formāli ir izmaksātas Kipras mātesuzņēmumam, izmaksa, ņemot vērā ekonomiska rakstura vērtējumu, notiek tā kapitāla daļu īpašniekam *Y Bermuda* (iespējams, pat sabiedrību grupas mātesuzņēmumam *Y USA*). Izmaksa Kipras mātesuzņēmumam tad atspoguļo nevis ekonomisko, bet gan tikai civiltiesisko (formālo) realitāti.

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

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

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

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

111. Ciktāl iesniedzējtiesa, atbilstoši Savienības tiesībām piemērojot valsts tiesībās esošos principus, secina, ka pastāv ļaunprātīga struktūra, iespējams, ir piemērojama nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā. Tomēr tad jautājumi šajā lietā arī vairs nepastāv, jo šis nodokļa ieturējums ir ļaunprātīgas izmantošanas sekas un ļaunprātīga atsaukšanās uz Savienības tiesībām nav atļauta⁶³.

112. Neatkarīgi no tā Tiesa jau ir arī nospriedusi, ka atšķirīga attieksme pret procentu saņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem, pamatojoties uz atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metodi, jau attiecas uz nesalīdzināmām situācijām⁶⁴. Tas attiecas arī uz dividenžu saņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem. Pat ja to vajadzētu vērtēt kā salīdzināmu situāciju, atbilstoši Tiesas judikatūrai pamatbrīvības ierobežojums būtu attaisnots, ciktāl dividenžu saņēmēju, kas ir ārvalstu rezidenti, aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā nav augstāka par Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu dividenžu saņēmējiem rezidentiem⁶⁵.

113. Tas pats skar atšķirīgu procentu samaksu vai atšķirīgus nodokļa iekasējamības gadījumus attiecībā uz dividenžu saņēmējam radušos Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa parādu un dividenžu maksātājam piemērojamo pienākumu Dānijā ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tās nav salīdzināmas situācijas, jo vienā gadījumā tiek maksāts savs nodoklis (uzņēmumu ienākuma nodoklis) un otrā gadījumā priekš dividenžu saņēmēja tiek ieturēts un samaksāts faktiski svešs nodoklis (tā uzņēmumu ienākuma nodoklis). Atšķirīgais iekasējamības gadījums un atšķirīgā procentu samaksa rodas no atšķirīgas nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā izmantotās tehnikas un funkcijas (par to 72. punktā).

VI. Secinājumi

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

1. Uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz Direktīvas 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, 1. panta 2. punktu, ja tā to nav transponējusi.
2. Uz pirmā jautājuma pirmo daļu un otro jautājumu ir jāatbild, ka ne Dānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts, ne ESAO Paraugkonvencijas 10. pantam atbilstošs konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu regulējums nevar tikt uzskatīts par pietiekamu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 1. panta 2. punkta transponēšanu. Taču tas neliedz valsts tiesību vispārējos principus un pamatprincipus, kuru mērķis ir vērsties īpaši pret mākslīgām struktūrām vai ļaunprātīgu tiesību izmantošanu no indivīda puses, interpretēt un piemērot atbilstoši Savienības tiesībām.
3. Uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka citas dalībvalsts rezidents mātesuzņēmums, kas saņem sava meitasuzņēmuma dividendes, ir jāuzskata par dividenžu saņēmēju Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas nozīmē. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā ietvertie jēdzieni Savienības tiesībās ir jāinterpretē autonomi tikai atbilstoši Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai un neatkarīgi no ESAO Paraugkonvencijas 10. panta komentāriem 1977. gada vai vēlākajās redakcijās.

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

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

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

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