



# Judikatūras krājums

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

**Lieta C-119/16**

***C Danmark I***  
**pret**  
***Skatteministeriet***

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

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (tā dēvētā Procentu un honorāru maksājumu direktīva) – Īpašuma beneficiāra jēdziens – Rīkošanās savā vārdā uz citas personas rēķina – ESAO Nodokļu paraugkonvencijas komentāru ietekme uz ES direktīvas interpretāciju – Nodokļu režīma izvēles iespēju ļaunprātīga izmantošana – Ļaunprātīgas izmantošanas esamības kritēriji izvairīšanās no nodokļa ieturēšanas gadījumā – Ļaunprātīga izmantošana, izmantojot neesošo informācijas apmaiņas sistēmu starp valstīm – Netransponētas direktīvas normas tieša piemērojamība – Valstu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas principu interpretācija atbilstoši Savienības tiesībām

## I. Ievads

1. Tiesa šajā lietā – tāpat kā trijās citās paralēlajās tiesvedībās<sup>2</sup> – tiek aicināta spriest, kādos apstākļos civiltiesībās pazīstamais procentu īpašuma beneficiārs ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru arī Procentu un honorāru maksājumu direktīvas<sup>3</sup> nozīmē. Šajā ziņā ir jānoskaidro, vai Savienības tiesību interpretācijā ir jāņem vērā arī ESAO komentāri par tās nodokļu paraugkonvenciju, it īpaši ņemot vērā to, ka pēc direktīvas pieņemšanas tie tika pārskatīti. Tāpat nav skaidra Savienības tiesībās paredzētā ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma definīcija un tiešā piemērojamība.

2. Šajā gadījumā divas sabiedrības, Zviedrijas rezidentes, *a posteriori* tika iekļautas pastāvošā uzņēmuma struktūrā. Tādējādi notiek izvairīšanās tostarp no procentu maksājumu aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā, jo atbilstoši Procentu un honorāru maksājumu direktīvai procentu maksājumi ienākumu gūšanas valstī principā ir atbrīvoti no jebkura nodokļa, ja saņēmējs ir citā dalībvalstī esošs asociēts uzņēmums. Saskaņā ar Zviedrijas tiesību aktiem nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā nav piemērojama, ja procenti tiek maksāti mātesuzņēmumam, kas ir Kaimanu salu rezidents.

1 Orģinālvaloda – vācu.

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

3 Padomes Direktīva 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.).

3. Kritiskais jautājums, kas rodas šajā, kā arī citās minētajās tiesvedībās, ir par to, cik tālu nodokļu maksātājs (šajā gadījumā transnacionāla sabiedrību grupa) drīkst iet sabiedrības struktūru veidošanā, lai samazinātu savu nodokļu slogu, it īpaši, lai mazinātu galīgo nodokļa ieturējumu no procentu maksājumiem ienākumu gūšanas vietā sabiedrību grupas ietvaros. Kur tieši atrodas robeža starp atļautu nodokļu samazināšanu un tādu nodokļu samazināšanu, kas arī ir likumīga, taču ļaunprātīga?

4. Ņemot vērā politiski uzkurināto noskaņojumu pret nodokļu praksi noteiktās, visā pasaulē darbojošās sabiedrību grupās, tas Tiesai nebūs viegls uzdevums, jo ne katra individa nodokļus samazinoša rīcība ir pakļauta ļaunprātīgas izmantošanas verdiktam. Autovadītājs, kurš pēc transportlīdzekļa nodokļa paaugstināšanas izmaksu dēļ pārdod savu transportlīdzekli, pilnīgi noteikti apzināti izvairās no transportlīdzekļa nodokļa. Tomēr ļaunprātīgu tiesību izmantošanu tajā nevar saskatīt, pat ja vienīgais motīvs bija nodokļu ietaupīšana.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir Direktīva 2003/49/EK un EKL 43., 48. un 56. pants (tagad – LESD 49., 54. un 63. pants):

6. Direktīvas 2003/49 preambulas 1.–6. apsvērumā ir noteikts:

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

7. Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkts ir šāds:

“Procentu vai honorāru maksājumus, kas rodas dalībvalstī, nav jāapliek ar jebkādiem nodokļiem, ko uzliek šādiem maksājumiem minētajā dalībvalstī, vai nu nodokļu atļaidēm no pirmavota, vai nosakot nodokļu summu, ja procentu vai honorāru maksājuma īpašuma beneficiārs ir uzņēmēj sabiedrība citā dalībvalstī vai citas dalībvalsts pastāvīgs uzņēmums, kas ir citā dalībvalstī.”

8. Direktīvas 2003/49 1. panta 4. punktā papildus ir noteikts:

“Dalībvalsts uzņēmēj sabiedrību uzskata par procentu vai honorāru īpašuma beneficiāru, tikai ja tas saņem minētos maksājumus kā savu peļņu un nevis kā citas personas starpnieks, piemēram, aģents, pilnvarotais vai paraksta tiesību turētājs.”

9. Direktīvas 2003/49 1. panta 7. punktā ir noteikts:

“Šo pantu piemēro tikai, ja uzņēmēj sabiedrība, kas ir procentu vai honorāru maksātājs, vai uzņēmēj sabiedrība, kura pastāvīgo uzņēmumu uzskata par procentu vai honorāru maksātāju, ir īpašuma beneficiāra uzņēmēj sabiedrības asociēta uzņēmēj sabiedrība vai kura pastāvīgu uzņēmumu uzskata par šādu procentu vai honorāru īpašumu beneficiāru.”

10. Direktīvas 2003/49 5. pantā, kura nosaukums ir “Krāpšana un ļaunprātīga izmantošana”, ir šāds regulējums:

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

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

## **B. Starptautiskās tiesības**

11. Ziemeļvalstu 1996. gada 23. septembra Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu (ar vēlākiem grozījumiem) 11. panta 1. punktā attiecībā uz nodokļu ieturēšanas par procentiem pilnvaru sadalījumu ir paredzēts:

“1. Par procentiem, kuru izcelsme ir vienā līgumslēdzējā valstī un kuri samaksāti citas līgumslēdzējas valsts rezidentei personai, var iekasēt nodokļus minētajā citā valstī tikai tad, ja šī persona ir procentu īpašuma beneficiārs.”

12. Saskaņā ar šo noteikumu ienākuma gūšanas vietas valsts, šajā gadījumā Dānija, nevar iekasēt nodokļus par procentiem, kas samaksāti personai, kura ir Zviedrijas rezidente, ja šī persona ir procentu “īpašuma beneficiārs”. KNDUN jēdziens “īpašuma beneficiārs” nav definēts.

## **C. Dānijas tiesības**

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

14. Likuma par akciju sabiedrību aplikšanu ar nodokli (turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”<sup>4</sup>) 2. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts ierobežots ārvalstu sabiedrību nodokļa maksāšanas pienākumu par Dānijas sabiedrību ieskaitītiem vai maksātiem procentiem:

“§ 2. Saskaņā ar šo likumu nodokli maksā arī sabiedrības, apvienības utt. 1. panta 1. punkta nozīmē, kuru juridiskā adrese ir ārvalstīs, ciktāl tās [..]

d) saņem valsts izcelsmes procentus attiecībā uz saistību, kas [sabiedrībai, kura dibināta saskaņā ar Dānijas tiesībām,] vai [..] [ārvalsts sabiedrības pastāvīgai pārstāvniecībai] [..] ir pret ārvalsts juridiskām personām, kas ir minētas *Skattekntroll* [Likums par nodokļu kontroli] 3.B pantā (kontrolēta saistība). Pienākums maksāt nodokli neattiecas uz procentiem, ja tie atbilstoši Direktīvai 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs vai konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ar Fēru salām, Grenlandi vai valsti, kurā ir saņēmējas sabiedrības utt. juridiskā adrese, netiek aplikti ar nodokli vai tiek aplikti tikai ar samazinātu nodokli. Taču tā ir tikai tad, ja maksātāja sabiedrība un saņēmēja sabiedrība nepārtrauktu laikposmu, kas ilgāks par vienu gadu, kurā ir jābūt maksājuma datumam, bija asociētas [uzņēmējsabiedrības] šīs direktīvas nozīmē [..].”

15. Tādējādi 2007. gadā ierobežotais nodokļa maksāšanas pienākums neattiecās uz mātesuzņēmumam maksātajiem procentiem, attiecībā uz kuriem atbilstoši Direktīvai 2003/49 vai KNDUN nodoklis nevar tikt iekasēts vai var tikt iekasēts tikai samazināts nodoklis.

16. Turpretim, ja attiecībā uz procentiem, kas tiek maksāti no Dānijas, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, atbilstoši Likuma par nodokli ienākuma gūšanas vietā<sup>5</sup> 65.D pantam procentu maksātājam ir pienākums ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā (“nodoklis par procentiem”).

17. 2007. taksācijas gadā likme bija 30 %. Ja ieturētā nodokļa ienākumu gūšanas vietā samaksa tiek kavēta (ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā), tiek iekasēti procenti par nodokļa parādu (Likuma par nodokli ienākuma gūšanas vietā 66.B pants). Nokavējuma procentus ir jāmaksā personai, kas ir atbildīga par nodokļa ieturēšanu.

18. 2005.–2007. gadā Dānija nebija vispārīgas tiesību normas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Turpretim judikatūrā tika izstrādāta tā dēvētā “realitātes doktrīna”, saskaņā ar kuru aplikšanas ar nodokli pamatā ir jābūt faktiskai gadījuma konkrētam izvērtējumam. Tostarp tas nozīmē, ka fiktīvas un mākslīgas nodokļu shēmas noteiktos apstākļos var tikt neievērotas un aplikšana ar nodokli ir orientēta uz realitāti (“substance-over-form”). Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka realitātes doktrīna nav pamats šajā lietā veiktos darījumus atstāt bez ievēribas.

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

4 *Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., selskabsskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2007* (2007. gada 24. augusta Likums Nr. 1037).

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

### III. Pamatlieta

20. Prasītāja pamatlietā (*C Danmark I*) kopš 2005. gada 1. janvāra ir Amerikas sabiedrību grupas *C* Dānijas atzara mātesuzņēmums, kura sabiedrību grupas mātesuzņēmums ir *C USA*.

21. Sabiedrību grupa galvenokārt nodarbojas ar produktu, kas tiek pārdoti vairāk nekā 100 valstīs, izgatavošanu un realizēšanu, un tai kopumā ir vairāk nekā 10 000 darbinieku visā pasaulē. Dānijā ražošana notiek jau vairākus gadu desmitus, un šobrīd uzņēmums Dānijā nodarbina vairāk nekā 500 darbiniekus. Sabiedrību grupas Dānijas atzaram vairākās ES, EEK valstīs un Šveicē ir meitasuzņēmumi, no kuriem lielākā daļa ir izplatītājuuzņēmumi.

22. Līdz 2004. gada beigām *C Danmark II* bija vadošais Dānijas mātesuzņēmums. Tā tiešā īpašniece bija *C Cayman Islands*. 2004. gada beigās sabiedrību grupa tika pārstrukturēta, un šajā saistībā *C Cayman Islands* līdzdalībā *C Danmark II* tika iestarpinātas divas Zviedrijas sabiedrības (*C Sverige I* un *C Sverige II*) un *C Danmark I*.

23. Tagad *C Cayman Islands* pilnībā pieder Zviedrijas holdinga sabiedrība (*C Sverige I*), kurai pilnībā piederēja cita Zviedrijas holdinga sabiedrība (*C Sverige II*), kam savukārt pieder visas *C Danmark I* kapitāla daļas, kurai savukārt pieder visas *C Danmark II* kapitāla daļas, un tādējādi tā kļuva par jauno sabiedrību grupas Dānijas atzara mātesuzņēmumu.

24. Ar pārstrukturēšanu bija saistīti divi aizdevumi 75 miljonu un attiecīgi 825 miljonu EUR apmērā starp *C Cayman Islands* un *C Sverige I*, kā arī divi aizdevumi 75 miljonu un attiecīgi 825 miljonu EUR apmērā starp *C Sverige II* un *C Danmark I*. Starp *C Cayman Islands* un *C Sverige I* noslēgtie aizdevuma līgumi ietvēra tieši tādus pašus nosacījumus, kādi bija *C Sverige II* un *C Danmark I* noslēgtajos aizdevuma līgumos.

25. Tā kā atbilstoši toreiz spēkā esošajiem Zviedrijas nodokļu tiesību aktiem darbību rezultātā Zviedrijā neradās ar nodokli apliekami neto ienākumi un no izmaksātajiem procentiem netika arī iekasēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, *C Danmark I* izmaksātie procenti ar Zviedrijas sabiedrību starpniecību rezultātā tika pilnā apmērā “nodoti” *C Cayman Islands*.

26. Zviedrijas nodokļu iestādes izsniedza Dānijas nodokļu iestādēm ziņas par *C Sverige II* un *C Sverige I*, no kurām izrietēja, ka abām sabiedrībām nebija darbinieku. To adreses bija identiskas ar citas Zviedrijas sabiedrības (*C Sverige III*) biroja adresi, kurā nebija atsevišķas *C Sverige II* vai *C Sverige I* biroja iekārtas. *C Sverige II* un *C Sverige I* piegādāto pastu atvēra trīs *C Sverige III* darbinieki. *C Sverige II* un *C Sverige I* nebija savu telefona numuru. Nomu maksāja *C Sverige III*. Par darba algām vai administratīvajām izmaksām iekšēji sabiedrību vidū netika izrakstīti rēķini, un *C Sverige II* un *C Sverige I* nebija nomas līguma, un tās nemaksāja par telpu izmantošanu.

27. *C Sverige II* un *C Sverige I* neveica nekādu darbību, izņemot kapitāldaļu turēšanu pakļautajā sabiedrībā, un 2004.–2006. gadā tām nebija ne darījumu, ne darbinieku. Gan *C Sverige II*, gan *C Sverige I* komercdarbība izpaudās relatīvi nedaudzās apjomīgās ieņēmumgūšanās, galvenokārt procentu ieņēmumgūšanās. *C Sverige III* direktors bija arī *C Sverige II* un *C Sverige I* direktors, viņam bija pieeja sabiedrību banku kontiem, un viņš rūpējās arī par to, lai tiktu sastādīts sabiedrību gada ziņojums un nodokļu deklarācijas.

28. *C Danmark I* norādīja, ka *C Cayman Islands* ir izmaksājusi dividendi 140 miljonu EUR apmērā mātesuzņēmumam *C USA*, ASV rezidentam, ko finanšu pārvalde tomēr apstrīd.

29. Atbilstoši Dānijas un ASV KNDUN Dānijā netiek iekasēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā procentiem, ja īpašuma beneficiārs ir ASV rezidents, kas neapstrīdami tā ir vadoša mātesuzņēmuma *C USA* gadījumā.

30. SKAT (Dānijas nodokļu iestāde) 2009. gada 30. oktobrī pieņēma lēmumu, kurā tā konstatēja, ka par *C Danmark I* saņemto procentu “īpašuma beneficiāru” Procentu un honorāru maksājumu direktīvas un Ziemeļvalstu KNDUN nozīmē neesot jāuzskata ne *C Sverige II*, ne *C Sverige I*.

31. Ar 2011. gada 25. maija lēmumu *Landsskatteret* (Valsts nodokļu apelācijas komisija) apstiprināja šo lēmumu ar pamatojumu, ka Zviedrijas sabiedrības esot vienīgi starpnieksabiedrības. Pret šo lēmumu vērsās *C Danmark I*. Tagad *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) ir nolēmusi izmantot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

#### IV. Tiesvedība Tiesā

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

- “1) Vai Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkts, lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts rezidente uzņēmējsabiedrība, uz kuru attiecas šīs direktīvas 3. pants un kura tādos apstākļos kā šajā lietā saņem procentus no meitasuzņēmuma citā dalībvalstī, ir šo procentu “īpašuma beneficiārs” šīs direktīvas izpratnē?
  - 1.1) Vai jēdziens “īpašuma beneficiārs” Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jēdzienu 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas 11. pantā?
  - 1.2) Ja uz pirmā jautājuma pirmo daļu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var ņemt vērā turpmākos komentārus, tostarp 2003. gadā veiktos papildinājumus par “starpnieksabiedrībām” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktos papildinājumus par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?
  - 1.3) Ja 2003. gada komentārus var ņemt vērā interpretācijā, vai nosacījums uzskatīt, ka uzņēmējsabiedrība nav “īpašuma beneficiārs” Direktīvas 2003/49 izpratnē, ir apstākļi, ka faktiski ir bijusi līdzekļu novirzīšana tām personām, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par attiecīgo procentu “īpašuma beneficiāriem”, un, ja tā ir, tad vai papildu nosacījums ir tāds, ka faktiskā nodošana notiek brīdī, kas laika ziņā ir tuvu procentu maksājumam, un/vai notiek kā procentu maksājums?
    - 1.3.1) Kāda nozīme šajā ziņā ir tam, ka pašu kapitāls tiek izmantots aizdevumam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti pamatsummā (“kapitalizēti”), ka procentu saņēmējs pēc tam ir veicis pārskaitījumu uzņēmējsabiedrību grupas ietvaros savam mātesuzņēmumam, kas ir tās pašas valsts rezidents, nolūkā koriģēt peļņu nodokļu vajadzībām saskaņā ar attiecīgajā valstī spēkā esošajiem noteikumiem, ja attiecīgie procenti pēc tam tiek pārvērsti aizņēmējas uzņēmējsabiedrības kapitālā, ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai, un ka lielākā daļa personu, kuras valsts, kur procentu maksātājas ir rezidents, uzskata par procentu “īpašuma beneficiāriem”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai citās valstīs, ar kurām Dānija ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu tā, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata iekasēt nodokli ienākuma gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevējas un tādējādi būtu saņēmušas procentus tieši?
  - 1.4) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “īpašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kāda nozīme ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos procentus nodot citai personai) nebija “pilnīgas” tiesības “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju?

- 2) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu vai Direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots Direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību aktos ir ietverti vispārēji noteikumi vai principi par krāpšanu, ļaunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kurus var interpretēt saskaņā ar 5. pantu?
- 2.1) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunktu, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver “procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [..] saskaņā ar Direktīvu 2003/49 par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs”, var uzskatīt par šīs direktīvas 5. pantā minēto īpašu valsts noteikumu?
- 3) Vai noteikums konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgta starp divām dalībvalstīm un sagatavota atbilstoši ESAO Nodokļu paraugkonvencijai, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu īpašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret ļaunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?
- 4) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka uzņēmēj sabiedrība citā dalībvalstī ir īpašuma beneficiārs, un apgalvo, ka uzņēmēj sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu 2003/49 vai EK līguma 10. pantu ir pienākums paziņot, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?
- 5) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 2003/49 attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no uzņēmēj sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un tiek uzskatīts, ka pēdējās minētās dalībvalsts mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EK līguma 43. pants, to lasot kopsakarā ar EK līguma 48. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pēdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākuma gūšanas vietā atbildīgajai uzņēmēj sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, kuru dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret uzņēmēj sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?
- 6) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmēj sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 2003/49 par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no uzņēmēj sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un tiek uzskatīts, ka pēdējās minētās dalībvalsts mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, 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 procentus maksājošā persona par procentiem ietur nodokli ienākuma gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret iestādēm par ienākuma gūšanas vietā neieturēto nodokli, savukārt šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā nav, ja procentu saņēmējs ir rezidents pēdējā no minētajām dalībvalstīm?

- b) mātesuzņēmumam pēdējā no minētajām dalībvalstīm nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis tikai daudz vēlāk nekā nodokļu maksāšanas termiņš ienākuma gūšanas vietā?

Eiropas Savienības Tiesa tiek lūgta atbildi uz sesto jautājumu iekļaut atbildē uz piekto jautājumu.”

33. Ar 2016. gada 13. jūlija lietas C-115/16, C-118/16 un C-119/16 tika apvienotas. Par prejudiciālajiem jautājumiem apvienotajā tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Luksemburgas Lielhercogiste, Zviedrijas Karaliste, Itālijas Republika, Nīderlandes Karaliste un Eiropas Komisija. 2017. gada 10. oktobra tiesas sēdē – kas attiecās arī uz tiesvedību lietās C-116/16, C-117/16 un C-299/16 – piedalījās *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Luksemburgas Lielhercogiste un Eiropas Komisija.

## V. Juridiskais novērtējums

### A. Par īpašuma beneficiāra noteikšanu (no pirmā jautājuma līdz pirmā jautājuma ceturtajai daļai)

34. Ar pirmo jautājumu un līdz pirmā jautājuma ceturtajai daļai, kas ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, kā ir jāinterpretē īpašuma beneficiāra jēdziens Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā saistībā ar 1. panta 4. punktu. Tāpēc ir jānoskaidro īpašuma beneficiāra jēdziens Direktīvas 2003/49 nozīmē (1.) un pēc tam ESAO Nodokļu paraugkonvencijas (turpmāk tekstā – “ESAO Paraugkonvencija”) un tās komentāru (tā dēvētie ESAO paraugkomentāri) ietekme uz tā interpretāciju (2.)

#### **1. Īpašuma beneficiāra jēdziens Direktīvas 2003/49 nozīmē (pirmais jautājums un pirmā jautājuma ceturta daļa)**

35. Direktīvai 2003/49 ir jānodrošina vienāds nodokļu režīms vietējiem un pārrobežu darījumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi.

#### **a) Princips: procentu saņēmējs kā īpašuma beneficiārs**

36. Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkta, ņemot vērā šīs direktīvas preambulas 2.–4. apsvērumu, mērķis ir novērst pārrobežu procentu maksājumu juridisku nodokļu dubultu uzlikšanu, piedāvājot procentus aplikt ar nodokli maksājuma pirmavota valstī uz šo procentu īpašuma beneficiāra rēķina. Tātad minētā norma attiecas vienīgi uz procentu saņēmēja nodokļu situāciju<sup>6</sup>.

37. Procentu saņēmējs ir tas, kuram atbilstoši civiltiesībām ir tiesības saņemt procentus savā vārdā. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka īpašuma beneficiārs Direktīvas 2003/49 nozīmē principā ir tas, kuram civiltiesiski ir tiesības pieprasīt procentu maksājumu<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Spriedums, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 28. punkts).

<sup>7</sup> Spriedums, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 27. punkts) – “Šajā ziņā Direktīvas 2003/49 2. panta a) punktā minētie procenti ir definēti kā “ienākumi no visām parādu prasībām [prasījumiem]”. Vienīgi saņēmējs saņem procentus kā ienākumus no šādiem prasījumiem.”



38. Direktīvas 2003/49 1. panta 4. punkts to apstiprina. Ar to ir izslēgts, ka par īpašuma beneficiāru tiek uzskatīts aģents, fiduciārs vai paraksta tiesību turētājs. Tajā minētās personas neizvirza prasījumu savā vārdā (kā tas ir aģenta vai paraksta tiesību turētāja gadījumā) vai izvirza savā vārdā, taču ne uz sava rēķina (kā tas ir fiduciāra gadījumā). No tā var secināt *a contrario*, ka gadījumos, kuros procentu saņēmējs saņem procentus savā vārdā un uz sava rēķina (t.i. kā savu peļņu), viņš ir arī īpašuma beneficiārs.

39. Iesniedzējtiesa informē, ka starp *C Sverige II* un *C Danmark I*, kā arī starp *C Sverige II* un *C Cayman Islands* pastāvēja spēkā esoši, kaut arī identiski formulēti aizdevuma līgumi. Tāpēc procentus, ko *C Danmark I* samaksāja *C Sverige II*, tā saņēma savā vārdā. Līdz ar to izšķirošs ir jautājums, vai šos procentus *Sverige C II* saņem uz sava rēķina vai uz sveša rēķina. Uz sava rēķina darbojas tas, kurš viens var lemt par procentu izmantošanu un viens arī nes zaudējumu risku. Turpretim uz sveša rēķina darbojas tas, kurš ir saistīts ar trešo personu tādā veidā, ka galarezultātā šī trešā persona nes (šajā gadījumā procentu) zaudējuma risku.

#### **b) Izņēmums: fiduciārs**

40. Kā izriet no Direktīvas 2003/49 1. panta 4. punkta, civiltiesiskais īpašuma beneficiārs nebūtu īpašuma beneficiārs direktīvas nozīmē, ja viņš darbotos tikai kā fiduciārs.

41. Atklāts *C Sverige II* fiduciārs darījums *C Cayman Islands* vai sabiedrību grupas mātesuzņēmuma (*C USA*) labā ir izslēgts. Fiduciārs gan saņem nodotās īpašumtiesības, taču drīkst tās izmantot tikai atbilstoši fiduciārā darījuma līgumam. Šāds līgums nozīmē, ka fiduciāra likumīgās tiesības ārējās attiecībās pārsniedz viņa fiduciāro juridisko saikni iekšējās attiecībās ar fiduciantu. Tikai šis īpašs saiknes dēļ viņš joprojām darbojas savā vārdā, taču vairs ne uz sava rēķina. Taču šajā gadījumā tāda saikne nav saskatāma.

42. Tikai iesniedzējtiesa pēc visaptveroša vērtējuma var lemt, vai šajā lietā, pamatojoties uz iesaistīto sabiedrību rašanās vēsturi un tuvību, un, ņemot vērā ekonomiska rakstura vērtējumus, iespējams, pastāv *C Sverige II* slēpta fiduciāra darījuma veids par labu *C Cayman Islands* (vai varbūt arī *C USA*). Tomēr Tiesa var sniegt noderīgu informāciju šajā jautājumā.

43. Līgumiski nolīgta refinansēšana, ko veic trešā persona, ar līdzīgiem nosacījumiem un ar noteiktu sakritību laikā kā šajā gadījumā nav pietiekama, lai izdarītu pieņēmumu par fiduciāru saikni. Arī Direktīvas 2003/49 1. panta 7. punktā un arī preambulas ceturtajā apsvērumā ir runa par noteiktu pārklāšanos no sabiedrību tiesību aspekta, kas pati par sevi – t.i. apsverot atsevišķi – nevar ietekmēt īpašuma beneficiāra vērtējumu. Tas vēl tiek akcentēts Direktīvas 2003/49 preambulas 5. apsvērumā un 4. panta 2. punktā, kurā arī “īpašu attiecību” starp maksātāju un īpašuma beneficiāru gadījumā tiek paredzēta tikai apmēra koriģēšana, taču netiek apšaubīta maksātāja vai īpašuma beneficiāra būtība. Šajā ziņā fiduciārs darījums Direktīvas 2003/49 1. panta 4. punkta nozīmē ir plašāks nekā aizdevuma līgums starp asociātiem uzņēmumiem sabiedrību tiesību izpratnē.

44. Drīzāk būtu jābūt papildu saiknei iekšējās attiecībās (t.i., *C Sverige II* attiecībās ar *C Sverige I* vai *C Cayman Islands*), kas ierobežo uz āru pastāvošās *C Sverige II* pilnvaras. Tāda juridiska saikne šajā lietā līdz šim nav atklāta. Katrā ziņā tā netiek pamatota tikai ar to, ka aizdevumam tiek izmantots pašu kapitāls vai procenti tiek iegūti pamatsummā, vai tiek konvertēti saņēmēja pašu kapitālā.

45. Tomēr, manā skatījumā, būtu citādi, ja, piemēram, parastos Zviedrijas sabiedrības izdevumus nedrīkstētu segt no procentu ienākumiem un procenti būtu vieni paši un pilnībā jāpārskaita. Varētu, iespējams, būt arī citādi, ja refinansēšanas procentu likme un piešķirtā procentu likme ir identiskas vai – kā šajā gadījumā – iesaistītajai sabiedrībai nav pašai savu izdevumu, kas ir jāapmaksā no saviem procentu ienākumiem. Tāpat būtu citādi, ja Dānijā rezidējošas sabiedrības (*C Danmark I*) maksātspējas risku uzņemtos vienīgi *C Cayman Islands*, jo šajā gadījumā arī identisks citas Zviedrijas

sabiedrības (*C Sverige I*) aizdevums attiecībā pret *C Cayman Islands* ir dzēsts. Tomēr tikai iesniedzējtiesa var lemt, vai tādas norādes pastāv. Netiešs pierādījums par slēptu fiduciāru darījumu varētu būt saskatāms abu minēto aizdevuma līgumu 38. punkta identiskajā formulējumā. Tomēr šajā gadījumā ir arī jāņem vērā, ka procentu “nodošana” faktiski nenotiek. Tikai pamatojoties uz Zviedrijas tiesisko regulējumu par sabiedrību grupu aplikšanu ar nodokli, *C Sverige II* procentu ienākumi tiek koriģēti ar *C Sverige I* procentu izdevumiem. Tomēr izmaiņas civiltiesiskajās saistībās ar to principā nav saistītas. Valsts tiesai ir jālemj, vai no nodokļu tiesiskā regulējuma par sabiedrību grupu aplikšanu ar nodokli tādēļ faktiski var izdarīt pieņēmumu par fiduciāru saikni.

46. Ja iesniedzējtiesa, pamatojoties uz visu šī gadījuma apstākļu kopumu, izdarītu pieņēmumu par šādu fiduciāru saikni, atbilstoši Direktīvas 2003/49 1. panta 4. punkta tekstam fiduciants būtu īpašuma beneficiārs Direktīvas 2003/49 nozīmē.

### **c) Secinājumi par pirmo jautājumu un pirmā jautājuma ceturto daļu**

47. Tāpēc uz pirmo jautājumu un pirmā jautājuma ceturto daļu ir jāatbild, ka citas dalībvalsts rezidente sabiedrība, kas ir prasījuma, par kuru jāmaksā procenti, īpašniece, ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkta nozīmē. Atšķirīga situācija ir tad, ja tā darbojas nevis savā vārdā un uz sava rēķina, bet gan, pamatojoties uz (iespējams, slēptu) fiduciāru saikni, uz sveša rēķina trešās personas labā. Tādā gadījumā par īpašuma beneficiāru būtu jāuzskata trešā persona. Minētais iesniedzējtiesai ir jāizvērtē pēc visu apstākļu kopēja vērtējuma.

### **2. Interpretācija atbilstoši ESAO Paraugkonvencijas komentāriem (no pirmā jautājuma pirmās daļas līdz pirmā jautājuma trešajai daļai)**

48. Iesniedzējtiesa ar pirmā jautājuma pirmo daļu un līdz pirmā jautājuma trešajai daļai it īpaši jautā, vai Direktīvas 2003/49 jēdzienu interpretācijā ir jāizmanto arī ESAO Paraugkonvencijas komentāri un, ja tā ir, vai ir jāizmanto arī pēc direktīvas pieņemšanas izstrādātās ESAO Paraugkonvencijas komentāri.

49. Vēlākajos ESAO Paraugkonvencijas komentāros (piemēram, 2008. gada komentāri, 8. un 9. punkts) 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 rikojas uz ieinteresēto pušu rēķina.

50. ESAO Paraugkonvencijas nav juridiski saistoši daudzpusēji starptautiski līgumi, bet gan tikai starptautiskas organizācijas vienpusēji akti tās dalībvalstīm ieteikumu formā. Arī atbilstoši pašas ESAO izpratnei šie ieteikumi nav saistoši; tieši otrādi, dalībvalstis atbilstoši ESAO reglamentam pārbauda šos ieteikumus attiecībā uz to, vai tās uzskata to ievērošanu par piemērotu<sup>8</sup>. Vēl jo vairāk tas attiecas uz to piemērošanai ESAO izdotajiem komentāriem, kas galu galā ietver tikai juridisku viedokli.

51. Taču saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nav neatbilstoši, ja dalībvalstis, kurām jālidzsvaro nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, ņem vērā starptautisko praksi, kas ir atspoguļota paraugkonvencijā<sup>9</sup>. Tas attiecas arī uz starptautiskās *opinio iuris* ņemšanu vērā, kas var atspoguļoties ESAO Paraugkonvencijas komentāros.

<sup>8</sup> ESAO reglamenta 18. noteikuma b punkts: “Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation”. Skat. <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

<sup>9</sup> Spriedumi, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 22. punkts), 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 49. punkts), 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 45. punkts), 1998. gada 12. maijs, *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 31. punkts), 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 48. punkts), skat. par to turklāt arī spriedumu, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 67. punkts).

52. Tomēr ESAO Paraugkonvencijas komentāri nevar tieši ietekmēt ES direktīvas interpretāciju, pat ja izmantotie jēdzieni ir identiski. Šajā ziņā šajos komentāros tiek atspoguļots tikai to personu viedoklis, kuri ir strādājuši pie ESAO Paraugkonvencijas, taču ne parlamentāra likumdevēja vai pat Savienības likumdevēja viedoklis. Katrā ziņā, 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.

53. Tāpēc Tiesa arī jau ir konstatējusi, ka KNDUN regulējums, ja to interpretē, ņemot vērā atbilstošās ESAO Paraugkonvencijas komentārus, nevar ierobežot Savienības tiesības<sup>10</sup>. It īpaši tas attiecas ESAO Paraugkonvencijas un komentāru grozījumiem, kas ir izdarīti pēc direktīvas pieņemšanas. Pretējā gadījumā ESAO līgumslēdzējām valstīm būtu iespēja lemt par ES direktīvas interpretāciju.

54. Tomēr, ja ESAO komentāriem nav tieši saistošas iedarbības un ja Direktīvas 2003/49 1. panta 4. punktā tiek veikta norobežošana atkarībā no tā, vai kreditors maksājumus saņem kā savu peļņu, nevis kā fiduciārs, tas ir izšķirošais (Savienības tiesību) jautājums par īpašuma beneficiāra pieņemumu Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkta nozīmē. Ja nav fiduciāra darījuma (iespējams, arī slēpta), civiltiesiskais tiesību īpašnieks ir arī īpašuma beneficiārs atbilstoši Direktīvai 2003/49. Visbeidzot tomēr līdzīga pieeja ir jaunākajos ESAO Paraugkonvencijas komentāros.

55. Tāpēc uz pirmā jautājuma pirmo daļu un pirmā jautājuma otro daļu var atbildēt, ka īpašuma beneficiāra jēdziens Savienības tiesībās ir jāinterpretē autonomi un neatkarīgi no ESAO Paraugkonvencijas 11. panta 1977. gada vai vēlākajās redakcijās. Līdz ar to atbilde uz pirmā jautājuma trešo daļu nav jāsniedz.

## **B. Ļaunprātīgas izmantošanas pieņemuma kritēriji (ceturtais jautājums)**

56. Uzdotot ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai tādas struktūras gadījumā, kāda ir šajā lietā, kas tostarp izvairās no aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā, var tikt atzīta par ļaunprātīgu izmantošanu Direktīvas 2003/49 5. panta nozīmē un vai dalībvalstij šādā gadījumā ir pienākums norādīt, ko tā uzskata par īpašuma beneficiāru.

57. Ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšana ir atkarīga no visu apstākļu kopēja vērtējuma attiecīgajā konkrētajā gadījumā, kurus konstatē kompetentās valsts iestādes un kurus ir jāpārbauda tiesā<sup>11</sup>. Šis kopējais vērtējums gan ir jāveic iesniedzējtiesai<sup>12</sup>. Vērtējumam, vai darbības tiek izpildītas parastu komercdarījumu ietvaros vai tikai ar mērķi ļaunprātīgi izmantot Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības<sup>13</sup>, Tiesa tomēr var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgas norādes<sup>14</sup>.

58. Tāpēc vispirms tiks tuvāk aplūkots ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens Savienības tiesībās (1. sadaļā) un pēc tam pārbaudīti ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanas kritēriji konkrētajā gadījumā (2. sadaļā).

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

11 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).

12 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).

13 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).

14 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).

## 1. *Ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens Savienības tiesībās*

59. Saskaņā ar Direktīvas 2003/49 5. pantu dalībvalstīm nevar tikt liegts veikt atbilstošus pasākumus, lai cīnītos pret krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu (skat. arī preambulas 6. apsvērumu).

60. Iepriekš (36. un nākamajos punktos) ierosinātā īpašuma beneficiāra jēdziena interpretācija nav pretrunā šim mērķim. Tieši otrādi, tikko minētais mērķis tiek primāri īstenots nevis ar īpašuma beneficiāra jēdzienu (it īpaši fiduciāra iesaistīšana obligāti nenozīmē ļaunprātīgu izmantošanu), bet gan ar Direktīvas 2003/49 5. pantu.

61. Šajā tiesību normā galu galā ir pateikts tas, kas ir atzīts arī pastāvīgajā judikatūrā: tāda atsaukšanās uz Savienības tiesībām, kuras pamatā ir krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana, nav atļauta. Proti, Savienības tiesību noteikuma piemērošana nedrīkst būt tik plaša, ka tiek slēptas saimnieciskās darbības subjektu ļaunprātīgās darbības, t.i., darbības, kas notiek nevis parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai tāpēc, lai ļaunprātīgi izmantotu Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības<sup>15</sup>.

62. Pašā Direktīvā 2003/49 ļaunprātīgas izmantošanas definīcijas gan nav. Taču atbilstošas norādes izriet no citām ES direktīvām. Tādējādi Apvienošanas direktīvā<sup>16</sup> kā standarta piemērs tāda pamudinājuma pastāvēšanai tās 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā teikumā ir minēts nopietnu komerciālu mērķu trūkums attiecīgajā darījumā. Turklāt ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens ir definēts direktīvas, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai<sup>17</sup> (turpmāk tekstā – “Direktīva 2016/1164”), – kura strīdā aplūkotajos gados vēl nebija piemērojama – 6. pantā. Saskaņā ar to ir izšķirošs 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.

63. 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 likšanai rīcībai, ar ko tiek radīti ar saimniecisko realitāti skaidri nesaistīti mākslīgi veidojumi, kas ir paredzēti, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, kādi parasti ir jāmaksā par gūto peļņu no valsts teritorijā veiktajām darbībām<sup>18</sup>. Tiesa pa šo laiku ir arī vairākkārt lēmusi, ka šajā ziņā ir pietiekami ne vien ar to, ka nodokļu priekšrocības iegūšana ir konstrukcijas vienīgais mērķis<sup>19</sup>, bet arī ar to, ka tas ir tās būtiskais mērķis<sup>20</sup>.

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 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.).

17 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.).

18 Spriedumi, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding un Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 60. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts), 2009. gada 18. jūnijs, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 64. punkts), 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. punkts), līdzīgs spriedums, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts).

19 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, *Ampliscientifica un Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. punkts).

20 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 Apvienošanās 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).

64. Šī Tiesas judikatūra ietver divus elementus, kas ir savstarpēji atkarīgi. Pirmkārt, pilnīgi mākslīgām struktūrām, kas rezultātā pastāv tikai uz papīra, jau sākotnēji tiek liegta atzišana. Turklāt nodokļu tiesību akta apiešanai ir izšķiroša nozīme, ko var panākt arī ar saimnieciskajā realitātē pastāvošu konstrukciju palīdzību. Pēdējā situācija varētu būt sastopama biežāk, un tagad Direktīvas 2016/1164 6. pantā tā ir arī skaidri iekļauta. Arī pati Tiesa vienā no jaunākajiem spriedumiem pilnīgi mākslīgā raksturā saskata tikai apstākli tam, galvenais sasniedzamais mērķis ir saņemt nodokļu priekšrocību<sup>21</sup>.

## **2. Šajā lietā piemērojamie kritēriji**

### **a) Par pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanu**

65. Ar saimniecisko realitāti nesaistītu, pilnīgi mākslīgu veidojumu šajā gadījumā varētu noteikti pieņemt. Par to liecina iesniedzējtiesas paziņotie fakti. Tādējādi abām Zviedrijas starpnieksabiedrībām (*C Sverige II* un *C Sverige I*) nebija darbinieku, savu biroja telpu un savu telefona numuru. Tām adresēto pastu atvēra trešās sabiedrības darbinieki. No tā izriet, ka šīm sabiedrībām nebija ne personāla izmaksu, ne telpu izmantošanas izmaksu. Turklāt no aktīvu pārvaldības netiek arī gūti savi ienākumi. Tas viss izskatās ļoti samākslots. Fiziska persona šādos apstākļos jau sen būtu izbeigusi savu saimniecisko darbību.

66. Lai gan Tiesa nesen ir spriedusi, ka apstāklis, ka mātesuzņēmuma nerezidenta saimnieciskā darbība ir tās meitasuzņēmumu aktīvu pārvaldīšana un ka šī mātesuzņēmuma ienākumi tiek gūti tikai no šīs pārvaldīšanas, nenozīmē, ka tas ir ar saimniecisko realitāti nesaistīts pilnīgi mākslīgs veidojums<sup>22</sup>, šajā gadījumā tomēr pastāv šaubas, vai abu sabiedrību darbības tomēr nenotiek tikai uz papīra. Šajā gadījumā no kopējā vērtējumā izriet, ka no aktīvu pārvaldīšanas pat nebija ienākumu.

67. Ņemot vērā faktu, ka it īpaši aktīvu pārvaldīšanas sabiedrības pašas par sevi veic (var veikt) maz aktivitāšu, šim kritērijam, iespējams, var izvirzīt vēl tikai nelielas prasības. Taču, ja likumīgi nodibinātai sabiedrībai uz vietas nav pat atbilstošu materiālo un cilvēku resursu, lai tā pati saviem spēkiem īstenotu savu mērķi (šajā gadījumā aizdevuma līguma pārvaldīšana), un tā arī nerada ienākumus, kas ļautu to īstenot, tad noteikti var būt runa par veidojumu, kas nav saistīts ar saimniecisko realitāti.

68. Divas juridiskas personas, kas ir tik pasīvas, ka jebkura iespējamā dalība tiesiskajās attiecībās labākajā gadījumā notiek ar trešo personu starpniecību, pašas nekādas darbības neizvērs un līdz ar to arī nerada savus ienākumus un savus izdevumus, manuprāt, var tikt raksturotas kā pilnīgi mākslīgas struktūras.

### **b) Pakārtoti: par iemesliem, kas jāņem vērā ārpus nodokļu jomas**

69. Turklāt neatkarīgi no šī faktu vērtējuma arī ārpus ar saimniecisko realitāti nesaistīta, pilnīgi mākslīga veidojuma var pastāvēt ar ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā saistīta struktūra, kā tas izriet arī no Direktīvas 2016/1164 jaunā 6. panta teksta. Tādējādi šajā gadījumā izšķiroša nozīme ir citiem kritērijiem, it īpaši iemesliem, kas ir jāņem vērā ārpus nodokļu jomas.

21 Tik precīzi formulēts spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 60. punkts).

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

70. Saskaņā ar Tiesas judikatūru apstākļi, ka sabiedrība reģistrē savu adresi, vai tā būtu juridiskā vai faktiskā, saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem, lai izmantotu izdevīgākus tiesību aktus, pats par sevi nav ļaunprātīga rīcība<sup>23</sup>. Vienīgi apstākļi, ka šajā lietā aplūkotajā korporatīvajā darījumā ar ārvalstu ieguldītājiem ir iesaistītas arī sabiedrības no Zviedrijas, tāpēc vēl nevar likt izdarīt pieņēmumu par ļaunprātīgu rīcību.

71. Turklāt, ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp diviem iespējām, viņam nav obligāti jāizvēlas tā, kas paredz augstāku nodokļa maksājumu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj ierobežot savu nodokļu parādu<sup>24</sup>. Tādējādi nodokļa maksātāji – kā Tiesa norāda turpinājumā – ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai, lai ierobežotu savu nodokļu slogu<sup>25</sup>. Līdz ar to darījumu struktūru – tāda kā šajā lietā – kurā ir iekļauta dalībvalsts, kas ir atteikties no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā (kā šajā gadījumā Zviedrija), tāpēc vien nevar raksturot kā ļaunprātīgu rīcību.

72. Turklāt – izņemot ar saimniecisko realitāti nesaistītu, pilnīgi mākslīgu veidojumu – tas, ka Savienības pilsonis, fiziska vai juridiska persona, ir nodomājis gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kādas ir spēkā citā dalībvalstī, kuras rezidents viņš nav, pats par sevi nevar liegt viņam iespēju atsaukties uz Līguma noteikumiem<sup>26</sup>. Tādējādi tāda darījumu struktūra, kāda aplūkota šajā lietā, kad ir iesaistīta dalībvalsts, kas ir atteikusies no aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā (kā šajā gadījumā Zviedrija), tikai tāpēc nevar tikt vērtēta kā ļaunprātīga.

73. Šajā ziņā brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver arī tās dalībvalsts izvēli, kas attiecīgajam uzņēmumam piedāvā, tā skatījumā, labākos apstākļus nodokļu jomā. Ja šis princips jau ir spēkā daudz vairāk saskaņotajās pievienotās vērtības nodokļu tiesībās<sup>27</sup>, tad vēl jo vairāk tā tas ir ne tik daudz saskaņotajās ienākuma nodokļa tiesībās, kur atšķirības dalībvalstu nodokļu tiesiskajā regulējumā<sup>28</sup> no Savienības tiesību aspekta ir gribētas vai attiecīgi tiek akceptētas kā politiski atbilstošas.

74. Turklāt Tiesa saistībā arī ar šeit piemērojāmām pamatbrīvībām ir skaidrojusi, ka tas vien, ka sabiedrība rezidente saņem aizdevumu no asociētas sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par ļaunprātīgām darbībām un pamatot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu<sup>29</sup>. Līdz ar to arī dažādās aizņēmuma attiecības starp mātes, meitas un zemāka līmeņa meitas uzņēmumiem šajā gadījumā pašas par sevi nav ļaunprātīgas.

23 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).

24 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).

25 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).

26 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).

27 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).

28 Skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. punkts); par Savienības tiesībās pielauto 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).

29 Spriedumi, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 73. punkts), 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 50. punkts), skat. šajā nozīmē spriedumus, 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts), un 2000. gada 26. septembris, Komisija/Belģija (C-478/98, EU:C:2000:497, 45. punkts).

75. 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 nozīmes<sup>30</sup>. Arī Direktīvā 2003/49 nav veikta šāda nošķiršana. Tāpēc tas, ka *C Sverige II* kapitāla daļu īpašnieks ir Zviedrijas sabiedrība (*C Sverige I*), kuras mātesuzņēmums atrodas Kaimanu salās (trešā valsts), aplūkojot atsevišķi, arī nav ļaunprātīga izmantošana.

### c) Par tiesību akta mērķa apiešanu

76. Tomēr šajā lietā svarīgi ir tas, ka faktiskie ieguldītāji – šajā gadījumā *C Cayman Islands* – bieži ir konkrētu trešo valstu rezidenti (parasti tādās zināmās mazās salās kā Kaimanu salas, Bermudu salas<sup>31</sup> vai Džērsija<sup>32</sup>). Iespējams, tas norāda uz neparastu procesu visā kopumā, kura saimnieciskais pamats pirmajā mirklī neatklājas.

77. Šajā ziņā visā konstrukcijā ļaunprātīgu struktūru varētu drīzāk saskatīt, nevis pamatojoties uz Zviedrijas sabiedrību “iesaistīšanos”, bet gan pamatojoties uz ieguldītāju “reģistrēšanos” noteiktās trešajās valstīs. Šajā saistībā struktūras mērķim vai attiecīgi apietā nodokļu tiesību akta mērķim (šajā gadījumā aplikšana ar nodokli Dānijā) ir īpaša nozīme.

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

78. Vispirms šajā punktā ir jākonstatē, ka Dānijai netika atņemta iespēja aplikēt ar nodokli iegādātās darbību veicošās sabiedrības (*C Danmark II*) peļņu. Šī peļņa, kā ierasts, tika aplikta ar nodokli rezidences vietas valstī (t.i., Dānijā).

79. Arī sabiedrību grupas mātesuzņēmuma (*C Danmark I*), Dānijas rezidenta, peļņa Dānijā tika aplikta ar nodokli pilnā apmērā. Tas, ka šo peļņu samazināja procentu maksājumi ieguldītājam Zviedrijā, atbilst nodokļa piemērošanai atbilstoši finansiālajam stāvoklim un faktam, ka Dānija šos procentus atzīst par darbības izdevumiem pilnā apmērā.

80. Par šiem procentiem kā Zviedrijas sabiedrības pamatdarbības izdevumiem bija jāmaksā nodoklis arī Zviedrijā. Tas, ka Zviedrijā, pamatojoties uz tiesisko regulējumu par sabiedrību grupu aplikšanu ar nodokli, *C Sverige I* procentu maksājumi savam ieguldītājam (*C Cayman Islands*) savukārt tika ņemti vērā kā pamatdarbības izdevumi, arī šajā valstī atbilst principam par nodokļa piemērošanu atbilstoši finansiālajam stāvoklim. Šajā ziņā Zviedrija aplikta ar nodokli starpību starp procentiem, kas tika maksāti no Dānijas, un procentiem, kas tika maksāti *C Cayman Islands* trešajās valstīs. Tā kā abi apmēra ziņā bija identiski, nebija ar nodokli aplikama rezultāta.

81. Abām Zviedrijas sabiedrībām Zviedrijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, un tur tām jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par saviem ienākumiem. Līdz ar to pastāv Direktīvas 2003/49 3. panta a) punkta iii) apakšpunktā minētie nosacījumi. Papildus ir jākonstatē, ka ne no viena Direktīvas 2003/49 noteikuma neizriet, ka īpašuma beneficiāra (šajā gadījumā Zviedrijas sabiedrības *C Sverige II*) faktiskā aplikšana ar nodokli konkrētā apmērā ir atbrīvojuma priekšnoteikums. Ja rezidences valstī īpašuma beneficiāriem ir atbilstoši lieli darbības izdevumi (vai vēl uzkrātie zaudējumi no iepriekšējiem gadiem), konkrēta aplikšana ar nodokli nenotiek, tomēr šim nodokļu maksātājam ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tas attiecas arī uz sabiedrību grupas

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

31 Tā tas ir lietā C-117/16.

32 Tā tas ir lietā C-299/16.

aplūkšanu ar nodokli. Līdz ar to uz sabiedrību attiecas Direktīvas 2003/49 piemērošanas joma un tās procentu ienākumi tiek aplikti ar nodokli “dalībvalstī”. Tā tas ir arī tad, ja īpašuma beneficiāra rezidences valstī uzņēmumu ienākuma nodokļa slogs ir neliels un aplūkšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā nepastāv.

82. Šī varbūtēji pastāvošā efektīvā nodokļu samazināšana vai nodokļa neuzlikšana 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 – par to iepriekš 65. un nākamajos punktos).

## 2) Pārrobežu informācijas apmaiņas trūkuma izmantošanas novēršana

83. Aplūkojot tuvāk, ar Zviedrijas sabiedrību iesaistīšanu rezultātā tiek novērsta “vienīgi” procentu maksājumu aplūkšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā. Taču, kā Tiesa jau ir lēmusi, attiecībā uz aplūkšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā patiesībā ar nodokli tiek aplūkts ienākumu (šajā gadījumā procentu) saņēmējs<sup>33</sup>. Tas notiek, kad izmaksas brīdī maksātājs ietur daļu no ienākumiem jau ienākumu gūšanas vietā.

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

85. Tāpēc būtu nepieciešams, lai šī tiesību akta mērķa (procentu saņēmēja aplūkšanas ar nodokli aizsardzība) ļaunprātīgai apiešanai pastāvētu divi priekšnoteikumi. Pirmkārt, tiešā maksājuma gadījumā ir katrā ziņā jāpastāv Dānijas nodokļa prasījumam (par to 90. un nākamajos punktos). Otrkārt, ir jāpastāv nodokļa neuzlikšanas riskam, pamatojoties uz šo ienākumu neaplūkšanu ar nodokli faktiskajā saņemšanas valstī.

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

87. 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 nodokļu ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, no kura ir notikusi izvairīšanās, mērķi (par to iepriekš 84. punktā). Arī tas tiesai ir jāietver savā kopējā vērtējumā.

## d) Pagaidu secinājumi

88. Ja notiek izvairīšanās no procentu maksājumu trešajā valstī rezidējošiem ieguldītājiem aplūkšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, vispirms ir apsverama faktisko procentu saņēmēju (t.i., ieguldītāju vai to kapitāldaļu īpašnieku) izvairīšanās no procentu ienākumu aplūkšanas ar nodokli. Ļaunprātīgu izmantošanu it īpaši var pieņemt tad, ja izraudzītās uzņēmuma struktūras mērķis ir izmantot informācijas apmaiņas trūkumu iesaistīto valstu vidū, lai kavētu to efektīvu aplūkšanu ar nodokli.

<sup>33</sup> 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).



### 3. Par faktiskā īpašuma beneficiāra norādīšanu

89. Papildus tam iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka procentu saņēmējs ir arī īpašuma beneficiārs Direktīvas 2003/49 nozīmē, jo šis saņēmējs esot tikai tā dēvētā mākslīgā starpnieksabiedrība, ir pienākums paziņot, ko dalībvalsts uzskata par īpašuma beneficiāru. Līdz ar to iesniedzējtiesa būtībā vērsas ar jautājumu par pierādījuma nastu attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanu.

90. Juridiska režīma izvēles iespēju ļaunprātīga izmantošana nozīmē, ka tiek izraudzīta likumīga struktūra, kas atšķiras no tipiski izraudzītas struktūras, kura rada labvēlīgāku rezultātu nekā “normālā” struktūra. Kā “normāla struktūra” šajā gadījumā būtu jāapsver tiešas aizņēmuma attiecības starp *C Cayman Islands* un prasītāju pamatlietā (*C Danmark I*).

91. To, vai izraudzītā rīcība nodokļu ziņā ir labvēlīgāka nekā normāla struktūra, principā ir jākonstatē finanšu pārvaldei, un uz nodokļu maksātāju var attiekties zināms sadarbošanās pienākums. Tādā gadījumā nodokļu maksātājs var “vajadzības gadījumā [...] [iesniegt] pierādījumus par komerciāliem apsvērumiem, kas bija attiecīgā darījuma pamatā”<sup>34</sup>. Ja no tā izriet, ka galvenais mērķis<sup>35</sup> nav izvairīties no nodokļiem, kas parasti būtu jāmaksā, izraudzītā rīcība nevar tikt uzskatīta par ļaunprātīgu, turklāt valsts nodokļu maksātājam šis režīma izvēles iespējas pati dara pieejamas.

92. Tāpat no Tiesas judikatūras<sup>36</sup> izriet, ka ļaunprātīgas rīcības pieņēmuma sekas ir tās, ka ir jānosaka situācija, kāda būtu pastāvējusi, ja nebūtu ļaunprātīgo rīcību veidojošo apstākļu, un tad šī pārkvalificētā situācija ir jāizvērtē, ņemot vērā atbilstošās valsts tiesību un Savienības tiesību normas. Šajā ziņā ir tomēr jākonstatē, kurš ir faktiskais īpašuma beneficiārs.

93. Līdz ar to, Dānijas skatījumā, ļaunprātīga izmantošana Direktīvas 2003/49 5. panta nozīmē var pastāvēt tikai tad, ja procentu tiešas izmaksas gadījumā Dānijā būtu atbilstoša aplikšana ar nodokli. Taču atbilstoši Dānijas tiesībām tas ir izslēgts, ja, neievērojot tā dēvēto starpnieksabiedrību, faktiskais procentu saņēmējs būtu arī uzņēmums ar juridisko adresi citā dalībvalstī vai procentu saņēmējs būtu tādas valsts rezidents, ar kuru Dānija ir noslēgusi KNDUN. Ja arī *C Cayman Islands* būtu tikai tā dēvētā starpnieksabiedrība, šajā ziņā vajadzētu ņemt vērā *C USA*. Savukārt no tai veikta maksājuma nebūtu ieturēts Dānijas nodoklis ienākumu gūšanas vietā, un tad ļaunprātīga izmantošana būtu izslēgta.

94. Tāpēc uz ceturto jautājumu var atbildēt, ka dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka uzņēmējsabiedrība citā dalībvalstī – kurai tika maksāti procenti – ir procentu īpašuma beneficiārs, ļaunprātīgas izmantošanas pieņemumam principā ir jānorāda, kurš, tās skatījumā, ir faktiskais īpašuma beneficiārs. Tas ir nepieciešams, lai varētu konstatēt, vai ar struktūru, kas kvalificēta kā ļaunprātīga, vispār nodokļu ziņā tiek sasniegts labvēlīgāks rezultāts. It īpaši ar ārvalstīm saistītās situācijās uz nodokļu maksātāju tomēr var attiekties pastiprināts sadarbošanās pienākums.

### C. Par atsaukšanos uz Direktīvas 2003/49 5. pantu (otrais un trešais jautājums)

95. Uzdotot otro jautājumu, otrā jautājuma pirmo daļu un trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai (1) Dānija var tieši atsaukties uz Direktīvas 2003/49 5. pantu, lai nodokļu maksātājam atteiktu nodokļu atbrīvojumu. Ja tas tā nav, ir jānoskaidro, vai (2) tomēr Dānija ar šiem valsts tiesību aktiem ir pietiekami transponējusi Direktīvas 2003/49 5. pantu.

<sup>34</sup> Spriedums, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 92. punkts).

<sup>35</sup> 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).

<sup>36</sup> Spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 47. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 58. punkts).

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

96. Ja atbilstoši iepriekš minētajiem kritērijiem pastāvētu ļaunprātīga izmantošana Direktīvas 2003/49 5. panta nozīmē, šo gadījumu raksturotu īpatnība, ka Dānijas tiesībās nebija zināms neviens īpašs Direktīvas 2003/49 5. panta transponēšanas noteikums. Kā norāda iesniedzējtiesa, nebija arī vispārēja tiesību normas par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Tādēļ it īpaši prasītāja pamatlietā uzskata, ka tās atbrīvojums no nodokļa, kas izriet no valsts tiesību aktiem, pat pieņemot ļaunprātīgu izmantošanu, nevarētu tikt atteikts.

97. Tomēr direktīvas noteikumu (šajā gadījumā Direktīvas 2003/49 5. panta) 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 un administratīvo tiesību principus – var būt īstenota, ja tādējādi pietiekami skaidri un precīzi ir nodrošināta pilnīga direktīvas piemērošana<sup>37</sup>.

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

99. Direktīvas 2003/49 5. pants tomēr ļauj dalībvalstīm atbilstoši apkarot ļaunprātīgu izmantošanu. Šāda apkarošana atbilst arī praksei Savienības mērogā. Tādējādi galvenokārt visas dalībvalstis ir attīstījušas zināmus instrumentus, lai novērstu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas<sup>38</sup>. Līdz ar to arī valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā valda vienprātība, ka tiesību piemērošana nevar būt tik plaša, ka ir jāsamierinās ar saimnieciskās darbības subjektu ļaunprātīgu rīcību. Šis šajā ziņā Savienības mērogā atzītais princips<sup>39</sup> tagad ir izteikts Direktīvas 2016/1164 6. pantā.

100. Šajā ziņā visas valsts tiesību normas, vienalga, vai tās ir pieņemtas Direktīvas 2003/49 transponēšanai vai nav, ir jāinterpretē un jāpiemēro saskaņā ar šo vispārējo tiesību principu un it īpaši ar Direktīvas 2003/49, kā arī tās 5. panta, tekstu un mērķiem<sup>40</sup>. Valsts tiesību aktu interpretāciju atbilstoši Savienības tiesībām neliek neapšaubīt tas, ka tā, iespējams, var apgrūtināt indivīdu. Tas tāpēc, ka ar valsts tiesību aktu noteikumiem pastarpināta, t.i., netieša, Savienības tiesību piemērošana, kas apgrūtinā indivīdu, ir pieļaujama<sup>41</sup>.

37 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 mani secinājumi lietā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:86, 62. punkts).

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

39 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).

40 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).

41 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).

101. Dānijas iestādēm būtu liegta vienīgi Direktīvas 2003/49 5. panta tieša piemērošana, kas kaitē prasītājam, arī tiesiskās noteiktības dēļ<sup>42</sup>. Tādējādi dalībvalsts nevar pret privātpersonu vērsties ar direktīvas noteikumu, ko tā pati nav transponējusi<sup>43</sup>. Proti, tas atbilst pastāvīgajai judikatūrai, ka direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, tāpēc attiecībā pret šo personu uz direktīvu nevar atsaukties<sup>44</sup>. Tāda dalībvalsts pati rīkotos “ļauņprātīgi”. Pirmkārt, tā nebūtu transponējusi tai adresēto direktīvu (lai gan tā varēja to izdarīt), otrkārt, tā būtu atsaukusies uz netransponētā direktīvā ietverto iespēju cīnīties pret ļauņprātīgu izmantošanu.

102. Tāpat kompetentās iestādes pamatlietā nevar tieši balstīties uz vispārējo Savienības tiesību principu, saskaņā ar kuru ļauņprātīga tiesību izmantošana nav pieļaujama. Katrā ziņā gadījumos, kas ietilpst Direktīvas 2003/49 piemērošanas jomā, tāds princips ir īpaši noformulēts un konkretizēts direktīvas 5. panta 2. punktā<sup>45</sup>. Ja turklāt vēl tiktu pieļauta tieša atsauce uz vispārēju tiesību principu, kura saturs ir daudz mazāk skaidrs un precīzs, pastāv risks, ka Direktīvas 2003/49 – arī visu citu direktīvu, kurās ir ietvertas konkrētas normas par ļauņprātīgas izmantošanas novēršanu (kā, piemēram, Direktīvas 2016/1164 6. pants) – transponēšanas mērķis tiktu apdraudēts. Tāpat šādi arī tiktu apdraudēts jau minētais aizliegums tieši piemērot netransponētas direktīvas normas uz privātpersonas rēķina<sup>46</sup>.

## 2. Neiespējamība piemērot judikatūru par pievienotās vērtības nodokli

103. Tiesas nolēmumi<sup>47</sup> lietās *Italmoda* un *Cussens* tam nav pretrunā. Šajos nolēmumos Tiesa ir spriedusi, ka ļauņprātīgas rīcības aizlieguma princips esot jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas ir īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tikt tieši piemērots, lai atteiktu atbrīvojumus no pievienotās vērtības nodokļa, un tas nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvēības aizsardzības principiem.

104. 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.

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

43 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).

44 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).

45 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).

46 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).

47 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).

105. Otrkārt, atbilstoši Savienības tiesībām LESD 325. panta 1. un 2. punktā dalībvalstīm ir (efektīvi) jāiekasē pievienotās vērtības nodoklis<sup>48</sup>, kamēr ienākuma nodokļa gadījumā tas tā nav. Tāpat vēl pastāv īpaša pievienotās vērtības nodokļa uzņēmība pret krāpšanu, kam nepieciešama īpaši efektīva nodokļa iekasējamības īstenošana. Šajā ziņā arī pati Tiesa jaunākajā spriedumā ir nošķirusi pievienotās vērtības nodokļa tiesības un sekundārās Savienības tiesības, kas skaidri atļauj cīņu pret ļaunprātīgu izmantošanu<sup>49</sup>. Tāpēc Direktīvas 2003/49 5. panta tieša piemērošana ar nelabvēlīgu ietekmi uz nodokļu maksātāju nav apsverama<sup>50</sup>.

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

106. Iesniedzējtiesai 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.

107. 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, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kuru mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām<sup>51</sup>.

108. Tāpēc uz otrā jautājuma pirmo daļu un trešo jautājumu var atbildēt, ka ne Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, ne KNDUN regulējums, kas attiecībā uz procentu aplikšanu ar nodokli ņem vērā īpašuma beneficiāru, nav pietiekami, lai tos varētu izskatīt par Direktīvas 2003/49 5. panta transponēšanu.

109. 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 prasītāji pamatlietā tiesas sēdē ir vairākkārt norādījuši, ka Dānija neesot veikusi tiešu Direktīvas 2003/49 5. panta transponēšanu, līdz ar to tas kaitējumu nenodarītu. Taču konkrēti tas ir jāizvērtē valsts tiesai.

110. 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 57. un nākamajos punktos) – nodokļu uzlikšanā ignorētu. Arī “realitātes doktrīna” man šķiet vien tikai īpašs ekonomiska rakstura vērtējuma veids, kas, iespējams, ir pamatā vairumam ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu atsevišķās dalībvalstīs<sup>52</sup>. Tas kļūst skaidrs arī Savienības tiesību mērogā, piemēram, Direktīvas 2016/1164 6. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru struktūra ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti. Minētais tomēr ir jāizvērtē valsts tiesai.

48 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).

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

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

51 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).

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

111. Ja struktūras mērķis ir kavēt procentu saņēmēja (*C Cayman Islands*) vai tā kapitāla daļu īpašnieka (*C USA*) aplikšanu ar nodokli, tad, lai gan ir formāls maksājums Zviedrijas sabiedrībai, maksājums, ņemot vērā ekonomiska rakstura vērtējumu, faktiski tiek veikts mātesuzņēmumam (*C Cayman Islands*) trešajā valstī. Maksājums Zviedrijas sabiedrībai tad atspoguļo nevis ekonomisko, bet gan tikai civiltiesisko (formālo) realitāti. Tas tā ir vēl jo vairāk tad, ja var tikt pieņemta pilnīgi mākslīga, ar saimniecisko realitāti nesaistīta struktūra (par to iepriekš 65. un nākamajos punktos).

#### D. Pamatbrīvību pārkāpums (piektais un sestais jautājums)

112. Ja Zviedrijas sabiedrība *C Sverige II* – kā minēts iepriekš 34. un nākamajos punktos – ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru, iesniedzējtiesas piektais un sestais jautājums vairs nav jāizskata.

113. Ciktāl iesniedzējtiesa, atbilstoši Savienības tiesībām piemērojot valsts tiesībās esošos principus, secina, ka pastāv ļaunprātīga struktūra, iespējams, ir piemērojama aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā. Tomēr tad jautājums šajā lietā arī vairs nepastāv, jo šī aplikšana ar nodokli ir ļaunprātīgas izmantošana sekas un saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ļaunprātīga atsaukšanās uz Savienības tiesībām nav atļauta<sup>53</sup>.

114. Ja tomēr *C Cayman Islands* ir jāaplūko kā īpašuma beneficiārs, neizdarot pieņēmumu par ļaunprātīgu struktūru, šis jautājums rastos. Taču šajā ziņā Tiesa jau ir arī nospriedusi, ka atšķirīga attieksme pret procentu saņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem, pamatojoties uz atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metodi, jau attiecas uz nesalīdzināmām situācijām<sup>54</sup>. Pat ja to vajadzētu vērtēt kā salīdzināmu situāciju, atbilstoši Tiesas judikatūrai pamatbrīvības ierobežojums būtu attaisnots, ciktāl procentu saņēmēja, kas ir ārvalstu rezidents (šajā gadījumā *C Sverige II*), aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā nav augstāka par Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu procentu saņēmējam rezidentam<sup>55</sup>.

115. Tas pats skar atšķirīgu procentu samaksu vai atšķirīgus nodokļa iekasējamības gadījumus attiecībā uz procentu saņēmējam radušos Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa parādu un procentu 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 procentu saņēmēja tiek ieturēts un samaksāts faktiski *svešs* nodoklis (tā ienākumu vai uzņēmuma ienākumu nodoklis). Atšķirīgais iekasējamības gadījums un atšķirīgā procentu samaksa rodas no atšķirīgas nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā izmantotās tehnikas un funkcijas (par to 84. punktā).

#### VI. Secinājumi

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

1. Uz pirmo jautājumu un līdz pirmā jautājuma ceturtajai daļai ir jāatbild tādējādi, ka citas dalībvalsts rezidente sabiedrība, kas ir prasījuma, par kuru jāmaksā procenti, īpašniece, principā ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru Direktīvas 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu

53 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).

54 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).

55 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).

un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, 1. panta 1. punkta nozīmē. Atšķirīga situācija ir tad, ja tā darbojas nevis uz sava rēķina, bet gan uz sveša rēķina trešās personas labā.

Īpašuma beneficiāra jēdziens Savienības tiesībās ir jāinterpretē autonomi un neatkarīgi no ESAO Paraugkonvencijas 11. panta komentāriem 1977. gada vai vēlākajās redakcijās.

2. Uz otro jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz Direktīvas 2003/49 5. pantu, ja tā to nav transponējusi.
3. Uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka ne Dānijas Uzņēmumu ienākumu nodokļa likuma 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, ne ESAO Paraugkonvencijas 11. pantam atbilstošs konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu regulējums nevar tikt uzskatīts par pietiekamu Direktīvas 2003/49 5. panta transponēšanu. Taču tas neliedz valsts tiesību vispārējos principus un pamatprincipus, kuru mērķis ir vēršanās īpaši pret mākslīgām struktūrām vai ļaunprātīgu tiesību izmantošanu no indivīda puses, interpretēt un piemērot atbilstoši Savienības tiesībām.
4. Uz ceturto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmums ir atkarīgs no visu attiecīgā gadījuma apstākļu kopēja vērtējuma, kas ir jāveic valsts tiesai.
  - a) Ļaunprātīga izmantošana nodokļu tiesībās var pastāvēt pilnīgi mākslīgās struktūrās, kurām nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, vai tad, ja struktūras galvenais mērķis ir apiet nodokli, kas būtu jāmaksā atbilstoši tiesību akta mērķim. Šajā saistībā finanšu pārvaldei ir jāpierāda, ka atbilstošs nodokļa 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 procentu maksājumu trešajā valstī rezidējošām ieguldījumu sabiedrībām aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, vispirms apsver faktisko procentu saņēmēju (t.i., ieguldītāju) izvairīšanos no procentu ienākumu 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 procentu saņēmēju efektīvu aplikšanu ar nodokli.
  - c) Papildus tam ir jāatbild, ka dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka uzņēmēj sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente, ir procentu īpašuma beneficiārs, ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmumam ir jānorāda, kurš ir faktiskais īpašuma beneficiārs. Turklāt ārvalstu situācijās uz nodokļu maksātāju tomēr var attiekties pastiprināts sadarbības pienākums.
5. Ņemot vērā uz pirmo un ceturto jautājumu iepriekš sniegtās atbildes, uz piekto un sesto jautājumu atbildes nav jāsniedz.