Judikatūras krājums

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

Lieta C-299/16

Z Denmark
pret
Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* (Rietumu 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 Paraugkonvencijas komentāru ietekme uz ES direktīvas interpretāciju – Nodokļu režīma izvēles iespēju ļaunprātīga izmantošana – Kritēriji, kas attiecas uz ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanu, izvairoties no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā – Ļaunprātīga izmantošana, izmantojot informācijas apmaiņas sistēmu starp valstīm neesamību – Netransponētas direktīvas normas tieša piemērojamība – Valsts līmeņa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas principu interpretācija atbilstoši Savienības tiesībām

I. Ievads

1. Tiesa šajā lietā – tāpat kā trijās citās paralēlajās tiesvedībās [2] – tiek aicināta spriest, kādos apstākļos civiltiesiskais procentu īpašuma beneficiārs ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru arī Procentu un honorāru maksājumu direktīvas [3] nozīmē. Turklāt 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 tā tiešā piemērojamība.

2. Šajā gadījumā ieguldītāji, izmantojot ieguldījumu sabiedrību, kura ir rezidente trešajā valstī, bija aizdevuši naudu tās kontrolētai Dānijas sabiedrībai. Acīmredzot tāpēc, ka Dānija, ieviešot nodokli ienākumu gūšanas vietā, bija pasliktinājusi ārvalstu ieguldītājiem apstākļus nodokļu jomā, atbilstošās aizdevuma saistības un Dānijas sabiedrības kapitāla daļas tika nodotas Luksemburgā dibinātai sabiedrībai. Turklāt saistībā ar minēto nodošanu ieguldījumu sabiedrība garantēja tikpat lielu aizdevumu. Iesaistot sabiedrību, kura ir rezidente citā ES dalībvalstī, tostarp tiek novērsts Dānijas nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no procentu maksājumiem.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Konkrēti tās ir saistītās lietas C-115/16, C-118/16 un C-119/16.

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. Visbeidzot visi iepriekš minētie jautājumi attiecas uz pamatkonfliktu nodokļu tiesībās starp civiltiesībās nodokļu maksātājiem paredzētajām izvēles iespējām un aizsardzību pret civiltiesiski efektīvām, tomēr noteiktos apstākļos ar ļaunprātīgu izmantošanu saistītām struktūrām. Kaut arī šī problēma pastāv jau kopš moderno nodokļu tiesību izgudrošanas, atļautas un neatļautas nodokļu samazināšanas nošķiršana nav vienkārša. Autovadītājs, kurš pēc transportlīdzekļa nodokļa paaugstināšanas izdevumu dēļ pārdod savu transportlīdzekli, pilnīgi noteikti apzināti izvairās no transportlīdzekļa nodokļa. Tomēr ļaunprātīgu tiesību izmantošanu tajā nevar saskatīt, pat ja vienīgais motīvs bija nodokļu ietaupījums.

4. Ņemot vērā politiski uzkurināto noskaņojumu pret nodokļu praksi noteiktās, visā pasaulē darbojošās sabiedrību grupās, šajā lietā veicamā nošķiršana Tiesai nebūs viegls uzdevums, jo ne katra indivīda nodokļus samazinoša rīcība ir pakļauta ļaunprātīgas izmantošanas verdiktam.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir Padomes Direktīva 2003/49 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 atlaidēs 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 atlaidēm no pirmavota, vai nosakot nodokļu summu, ja procentu vai honorāru maksājuma īpašuma beneficiārs ir uzņēmējsabiedrība citā dalībvalstī vai citas dalībvalsts pastāvīgs uzņēmums, kas ir citā dalībvalstī."

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

"Dalībvalsts uzņēmējsabiedrību 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 uzņēmējsabiedrība, kas ir procentu vai honorāru maksātājs, vai uzņēmējsabiedrība, kura pastāvīgo uzņēmumu uzskata par procentu vai honorāru maksātāju, ir īpašuma beneficiāra uzņēmējsabiedrības asociēta uzņēmējsabiedrība vai kura pastāvīgu uzņēmumu uzskata par šādu procentu vai honorāru īpašumu beneficiāru."

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 izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, likumīga izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīga izmantošana, dalībvalstis var atsaukt šajā direktīvā paredzētās atlaides vai atteikties piemērot šo direktīvu."

B. Starptautiskās tiesības

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

"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 Luksemburgas rezidente, ja šī persona ir procentu "īpašuma beneficiārs". KNDUN jēdziens "īpašuma beneficiārs" plašāk nav definēts.

C. Dānijas tiesības

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

14. Likuma par akciju sabiedrību aplikšanu ar nodokli (turpmāk tekstā – "Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli")[4] 2. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts ierobežots ārvalstu sabiedrību nodokļa maksāšanas pienākums 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 *Skattekontrollov* [Likuma 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 strīdā aplūkotajos gados 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 nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā[5] 65.D pantam procentu maksātājam ir pienākums ieturēt nodokli ienākuma gūšanas vietā ("nodoklis par procentiem").

17. 2006. un 2007. taksācijas gadā likme bija 30 %. Ja ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa samaksa tiek kavēta (ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā), tiek iekasēti procenti par nodokļa parādu (Likuma par nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā 66.B pants). Nokavējuma procentus ir jāmaksā personai, kas ir atbildīga par nodokļa ieturēšanu.

18. Attiecīgajos gados Dānijā 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 faktiska gadījuma konkrētam izvērtējumam. Tostarp tas nozīmē, ka fiktīvas un mākslīgas nodokļu struktūras noteiktos apstākļos var tikt neievērotas un aplikšana ar nodokli ir orientēta uz realitāti ("substance-over-form"). Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka realitātes doktrīna nav pamats šajā lietā veiktos darījumus atstāt bez ievērības.

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 jāattiecina ienākumi. Tādējādi nodoklis par attiecīgajiem ienākumiem ir jāmaksā "faktiskajam 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 *Kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005* (2005. gada 14. novembra Likums Nr. 1086).

III. Pamatlieta

20. *Z Denmark* ir Dānijas rūpniecības uzņēmums, kura kapitāla daļas aptuveni 66 % apmērā 2005. gada augustā pārņēma ieguldījumu sabiedrība *A Fund*. Saistībā ar šo pārņemšanu 2005. gada 27. septembrī *A Fund* piešķīra aizdevumu *Z Denmark* ar procentu likmi 9 %.

21. 2006. gadā Dānija nolēma ieviest nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz procentu maksājumiem uz ārvalstīm. 2006. gada 28. aprīlī *A Fund* nodibināja Luksemburgā *Z Luxembourg* un pārveda prasījumu pret *Z Denmark* uz šo sabiedrību. Saistībā ar šo pārvešanu *A Fund* arī *Z Luxembourg* piešķīra aizdevumu ar procentu likmi 9,875 %. Ar 2006. gada 21. jūnija līgumu *A Fund* savas *Z Denmark* kapitāla daļas pārveda uz *Z Luxembourg*.

22. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai no *Z Luxembourg* gada pārskatiem par 2007. un 2006. gadu izriet, ka vienīgā darbība bija līdzdalība *Z Denmark*. Gada pārskati liecina, ka 2006. gadā sabiedrībai bija negatīvs rādītājs 23 588 EUR apmērā un 2007. gadā – pozitīvs rādītājs 15 587 EUR apmērā. Postenī "Nodokļi par peļņu" par gadu (iespējams, 2007. gadu) bija norādīta summa 3733 EUR.

23. *Z Denmark* atmaksāja iepriekšējā punktā minēto aizdevumu 2007. gada 1. novembrī. Tajā pašā dienā arī *Z Luxembourg* atmaksāja savu parādu *A Fund*, tai skaitā uzkrātos procentus.

24. *A Fund* veido piecas ieguldījumu sabiedrības, no kurām četras ir izveidotas (saskaņā ar Dānijas tiesību aktiem nodokļu jomā) kā nodokļu ziņā pārredzamas [6] komandītsabiedrības (*Limited Partnerships*) Džērsijā.

25. Četrās pārredzamajās ieguldījumu sabiedrībās ir apmēram 70 tiešo ieguldītāju, tai skaitā pensiju fondi, finanšu iestādes, fondu fondi, ieguldījumu fondi un sabiedrības, parastās sabiedrības un privātpersonas.

26. Šie ieguldītāji ir rezidenti daudzās valstīs – gan Eiropas Savienībā, gan ārpus tās, gan valstīs, ar kurām Dānija ir noslēgusi KNDUN, gan citās valstīs. *A Fund (Nr. 5) Limited*, Džērsija, ir veidota kā nodokļu ziņā nepārredzama sabiedrība, un tās līdzdalības daļa *A Fund* ir aptuveni 0,6 %.

27. *SKAT* (Dānijas nodokļu iestāde) 2010. gada 10. decembra lēmumā uzskatīja, ka *Z Luxembourg* nav procentu "īpašuma beneficiārs" Direktīvas 2003/49 un Dānijas un Luksemburgas KNDUN nozīmē.

28. Tā konstatēja, ka *Z Denmark* bija jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā no procentiem, kurus galvenā kapitāldaļu īpašniece *Z Luxembourg* 2006. un 2007. gadā bija iegrāmatojusi, un tā atbild par nesamaksāto nodokli ienākumu gūšanas vietā.

29. *Skatteministerium* [Finanšu ministrija] *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) skaidroja, ka *Z Luxembourg* atbilstoši Dānijas tiesību aktiem esot "faktiskā ienākumu saņēmēja". Tāpēc *Z Luxembourg* esot ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums attiecībā uz šiem procentiem.

30. *SKAT* lēmums tika pārsūdzēts *Landsskatteret* (Valsts nodokļu apelācijas komisija), kas to ar 2012. gada 31. janvāra lēmumu apstiprināja. *Z Denmark* pārsūdzēja *Landsskatteret* lēmumu *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa).

31. Tagad *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa) ir nolēmusi izmantot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

6 Ar to tiek aprakstīts fakts, ka sabiedrība var darboties tiesiskajās attiecībās, taču no nodokļu tiesību viedokļa nevis pati sabiedrība, bet tieši tās dalībnieki proporcionāli saņem sabiedrības peļņu un maksā nodokli. Sekas ir tādas, ka "sabiedrības ienākumus" (šajā gadījumā ieguldījumu sabiedrību procentu ienākumus) ar nodokli principā apliek nevis sabiedrības rezidences, bet dalībnieku rezidences valsts.

IV. Tiesvedība Tiesā

32. *Vestre Landsret* (Rietumu 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 šajā gadījumā vērtējot, vai uzņēmējsabiedrība var netikt uzskatīta par "īpašuma beneficiāru" Direktīvas 2003/49 izpratnē, ir nozīme tam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti pamatsummā ("kapitalizēti"), ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļa personu, kuras valsts, kurā procentu maksātājs 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 valsts tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt 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/EK 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 uzņēmējsabiedrība citā dalībvalstī ir īpašuma beneficiārs, un apgalvo, ka uzņēmējsabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu 2003/49/EK vai EK līguma 10. pantu ir pienākums paziņot, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par īpašuma beneficiāru?

5) Ja procentu maksātājs ir rezidents vienā dalībvalstī, bet procentu saņēmējs ir rezidents citā dalībvalstī, un ja procentu saņēmēju pirmā dalībvalsts neuzskata par attiecīgo procentu "īpašuma beneficiāru" saskaņā ar Direktīvu 2003/49 un tādēļ tiek uzskatīts, ka tam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem šajā dalībvalstī, vai EK līguma 43. pantā, to lasot kopsakarā ar EK līguma 48. pantu, netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pirmā dalībvalsts, uzliekot nodokļus procentu saņēmējam, kas nav rezidents, neņem vērā izdevumus procentu izdevumu formā, kuri procentu saņēmējam ir bijuši tādos apstākļos kā šajā lietā, bet procentu izdevumi parasti ir atskaitāmi saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem un tāpēc var tikt atskaitīti no procentu saņēmēja, kas ir rezidents, apliekamajiem ienākumiem?

6) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmējsabiedrība, 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 uzņēmējsabiedrības, 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 uzņēmējsabiedrībai (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 uzņēmējsabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

7) Ja tiek uzskatīts, ka uzņēmējsabiedrība, 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 uzņēmējsabiedrības, 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 jāsāk maksāt uzņēmumu ienākuma nodoklis tikai daudz vēlāk nekā nodokļu maksāšanas termiņā ienākuma gūšanas vietā?

Eiropas Savienības Tiesa tiek lūgta atbildi uz sesto jautājumu ņemt vērā atbildē uz šo jautājumu."

33. Par prejudiciālajiem jautājumiem Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *Z Denmark*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Austrijas Republika, Zviedrijas Karaliste, Itālijas Republika, Nīderlandes Karaliste un Eiropas Komisija. 2017. gada 10. oktobra tiesas sēdē – kas attiecās arī uz tiesvedību lietās no C-115/16 līdz C-119/16 – piedalījās *Z Denmark*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Luksemburgas Lielhercogiste un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

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 ceturtā 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 juridisku nodokļu dubultu uzlikšanu pārrobežu procentu maksājumiem, aizliedzot procentus aplikt ar nodokli maksājuma pirmavota valstī uz šo procentu īpašuma beneficiāra rēķina. Tātad minētā norma attiecas vienīgi uz procentu saņēmēja nodokļu situāciju [7].

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 no civiltiesību viedokļa ir tiesības pieprasīt procentu maksājumu [8].

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 *a contrario* var secināt, 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 paskaidro, ka *A Fund* uz aizdevumu balstītais prasījums pret *Z Denmark* tika pārvests uz *Z Luxembourg*. Tādējādi tā saņem procentus, ko tai maksā *Z Denmark*, arī savā vārdā. Līdz ar to izšķirošs ir jautājums, vai šos procentus tā saņem uz sava vai uz sveša (piemēram uz *A Fund* vai attiecīgu tās ieguldītāju) 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.

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

8 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."

41. Atklāts *Z Luxembourg* fiduciārs darījums *A Fund* vai ieguldītāju labā tiek 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 šīs īpašās saiknes dēļ viņš joprojām darbojas savā vārdā, taču vairs ne uz sava rēķina. Taču šajā gadījumā tāda saikne nav saskatāma.

42. Turklāt tikai iesniedzējtiesa pēc kopēja vērtējuma var lemt, vai šajā lietā, pamatojoties uz iesaistīto sabiedrību rašanās vēsturi un tuvību un ņemot vērā ekonomiska rakstura vērtējumus, iespējams, pastāv *Z Luxembourg* slēpta fiduciāra darījuma veids par labu *A Fund* vai ieguldītājiem. Tomēr Tiesa var sniegt noderīgu informāciju šajā jautājumā.

43. Līgumiski nolīgta refinansēšana, ko veikusi trešā persona (šajā gadījumā *A Fund*), 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 4. apsvērumā ir runa par noteiktu pārklāšanos no sabiedrību tiesību aspekta, kas pati par sevi – t.i., apsverot atsevišķi – nevar ietekmēt vērtējumu par īpašuma beneficiāru. 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 asociētiem uzņēmumiem sabiedrību tiesību izpratnē.

44. Drīzāk būtu jābūt papildu saiknei iekšējās attiecībās (t.i., *A Fund* attiecībās ar *Z Luxembourg*), kas ierobežo uz āru pastāvošās *Z Luxembourg* 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 iegrāmatoti pamatsummā, vai tiek konvertēti saņēmēja pašu kapitālā.

45. Tomēr, manā skatījumā, būtu citādi, ja, piemēram, *Z Luxembourg* izdevumus nebūtu drīkstēts 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 iesaistītajai sabiedrībai nav pašai savu izdevumu, kas ir jāapmaksā no saviem procentu ienākumiem. Tāpat būtu citādi, ja Dānijā rezidējošas sabiedrības (*Z Denmark*) maksātspējas risku uzņemtos vienīgi *A Fund*, jo šajā gadījumā arī *Z Luxembourg* aizdevums attiecībā pret *A Fund* ir dzēsts. Tomēr tikai iesniedzējtiesa var lemt, vai pastāv tādas norādes.

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 tomēr būtu īpašuma beneficiārs Direktīvas 2003/49 nozīmē. Ciktāl fiduciantam ar fiduciāra starpniecību veikts procentu maksājums atbilst arī Direktīvas 2003/49 nosacījumiem, atbrīvojums no aplikšanas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā joprojām būtu vēl iespējams.

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 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 rīkojas 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 ESAO pašu koncepcijai šie ieteikumi nav saistoši; tieši otrādi, dalībvalstis atbilstoši ESAO reglamentam pārbauda šos ieteikumus attiecībā uz to, vai tās uzskata to ievērošanu par piemērotu [9]. 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 jālīdzsvaro nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, ņem vērā starptautisko praksi, kas ir atspoguļota paraugkonvencijā [10]. Tas attiecas arī uz starptautiskās *opinio iuris* ņemšanu vērā, kas var atspoguļoties ESAO Paraugkonvencijas komentāros.

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, 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.

53. Tāpēc Tiesa arī jau ir konstatējusi, ka KNDUN regulējums, ja to interpretē, ņemot vērā atbilstošā ESAO Paraugkonvencijas komentārus, nevar ierobežot Savienības tiesības [11]. 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.

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 pieņēmumu 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 līdzīga pieeja ir arī 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.

9 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.

10 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).

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

B. Ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmuma kritēriji (otrais jautājums)

56. Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai dalībvalsts var atsaukties uz Direktīvas 2003/49 5. pantu, lai novērstu krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr obligāts priekšnoteikums tam ir, ka tādas struktūras gadījumā, kāda ir šajā lietā, kas tostarp izvairās no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā Dānijā, pastāv ļaunprātīga izmantošana Direktīvas 2003/49 5. panta nozīmē – šis jautājums tāpēc ir jāizskata kā nākamais.

57. Ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšana ir atkarīga no visu apstākļu kopēja vērtējuma attiecīgajā konkrētajā gadījumā, kurus konstatē kompetentās valsts iestādes un kurus ir jāpārbauda tiesā [12]. Taču šis kopējais vērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai [13]. Vērtējumam, vai darbības tiek izpildītas parastu komercdarījumu ietvaros vai tikai ar mērķi ļaunprātīgi izmantot Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības [14], Tiesa tomēr var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgas norādes [15].

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).

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 tieši 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 [16].

62. Pašā Direktīvā 2003/49 ļaunprātīgas izmantošanas definīcijas gan nav. Taču atbilstošas norādes izriet no citām ES direktīvām. Tādējādi Apvienošanas direktīvā [17] 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

12 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).

13 Tāpat spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 59. punkts), 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 49. punkts).

14 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).

15 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).

16 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).

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

direktīvas, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai [18] (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 likšana 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 [19]. 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 [20], bet arī ar to, ka tas ir tās būtiskais mērķis [21].

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 atzīšana. 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 skaidri iekļauta. Arī pati Tiesa vienā no jaunākajiem spriedumiem pilnīgi mākslīgā raksturā saskata tikai apstākli tam, ka galvenais sasniedzamais mērķis ir saņemt nodokļu priekšrocību [22].

2. Šajā lietā piemērojamie kritēriji

a) Par pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanu

65. Tiesa nevar izvērtēt, vai var izdarīt pieņēmumu par pilnīgi mākslīgu veidojumu, kas nav saistīts ar saimniecisko realitāti. Pirmkārt, iesniedzējtiesas izklāstītie fakti nav pietiekami. Otrkārt, šo faktu izvērtēšana ir jāveic iesniedzējtiesai. Tiesa var vienīgi sniegt norādes.

66. Kā Tiesa nesen ir nospriedusi, fakts, ka darbība izpaužas tikai kā aktīvu pārvaldīšana un ienākumi tiek gūti tikai no šīs pārvaldīšanas, nenozīmē, ka tas ir ar saimniecisko realitāti nesaistīts pilnīgi mākslīgs veidojums [23]. Ņemot vērā faktu, ka it īpaši aktīvu pārvaldīšanas sabiedrības pašas par sevi veic (var veikt) maz aktivitāšu, šim kritērijam, šķiet, var izvirzīt vēl tikai nelielas prasības. Ja faktiski ir notikusi likumīga dibināšana, sabiedrība faktiski ir sasniedzama savā juridiskajā adresē un tai ir atbilstoši materiālie un cilvēku resursi uz vietas sava mērķa sasniegšanai (šajā gadījumā aizdevuma līguma pārvaldīšana), nevar būt runas par veidojumu, kas nav saistīts ar saimniecisko realitāti.

18 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.).

19 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).

20 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).

21 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).

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

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

67. Turklāt pretarguments pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanai ir tas, ka 2006. gadā Luksemburgas sabiedrībai ir zaudējumi un 2007. gadā ir peļņa, kas, iespējams, izriet no zināmām saimnieciskām darbībām. It īpaši, ja *A Fund* maksājamā procentu likme bija augstāka par *Z Denmark* saņemto procentu likmi, *Z Luxembourg* bija noteikti jābūt citiem ienākumiem, lai būtu pozitīvs rādītājs un notiku ar to saistīta aplikšana ar nodokli. Tuvākas norādes, ka šīs aktivitātes notiktu tikai uz papīra, valsts tiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav saskatāmas.

68. Manuprāt, tas tomēr neizslēdz, ka var pastāvēt ar ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā saistīta struktūra, kā tas izriet arī no Direktīvas 2016/1164 jaunā 6. panta teksta.

b) Par iemesliem, kas jāņem vērā ārpus nodokļu jomas

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

70. 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 rīcība [24]. Vienīgi apstāklis, ka šajā lietā aplūkotajā korporatīvajā darījumā ar ārvalstu ieguldītājiem ir iesaistīta arī sabiedrība no Luksemburgas, tāpēc vēl nevar likt izdarīt pieņēmumu par ļaunprātīgu rīcību.

71. Turklāt, ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp divām iespējām, viņam nav obligāti jāizvēlas tā, kas paredz augstāku nodokļa maksājumu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj ierobežot savu nodokļu parādu [25]. 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 [26]. 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.

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 [27]. 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.

24 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).

25 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).

26 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).

27 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).

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 [28], tad vēl jo vairāk tā tas ir ne tik daudz saskaņotajās ienākuma nodokļa tiesībās, kur atšķirības dalībvalstu nodokļu tiesiskajā regulējumā [29] no Savienības tiesību aspekta ir gribētas vai attiecīgi tiek akceptētas kā politiski atbilstošas.

74. Turklāt Tiesa saistībā arī ar šeit piemērojamām 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 [30]. Līdz ar to arī dažādās aizņēmuma attiecības starp mātes, meitas un zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem šajā gadījumā pašas par sevi nav ļaunprātīgas.

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 [31]. Arī Direktīvā 2003/49 nav veikta šāda nošķiršana. Tāpēc tas, ka *Z Luxembourg* kapitāla daļu īpašnieks ir sabiedrība no trešās valsts, aplūkojot atsevišķi, arī nav ļaunprātīga izmantošana.

76. Šajā gadījumā, veicot kopēju vērtējumu, manuprāt, izšķiroša nozīme ir arī par ļaunprātīgu uzskatītas konstrukcijas rašanās vēsturei. Kā tiesas sēdē norādīja lietas dalībnieki, kādreiz Dānijā, pamatojoties uz tiesisko situāciju nodokļu jomā, ārvalstu ieguldītājam bija izdevīgi iegādāties darbību veicošas sabiedrības Dānijā. Šajā tiesiskajā situācijā Dānija vēlāk (attiecībā uz 2006. gadu) veica nelabvēlīgas izmaiņas, ieviešot atbilstošu nodokli ienākumu gūšanas vietā, kas izvērtās par papildu un galīgu nodokļu slogu.

77. Ikviena valsts var grozīt spēkā esošos nodokļu tiesību aktus. Tomēr tādējādi tiek mainīta arī saimnieciskā aprēķina bāze iesaistītajiem dalībniekiem. Līdz ar to mēģinājums saglabāt korporatīvā darījuma (šajā gadījumā darbību veicošās Dānijas sabiedrības iegāde ar ārvalstu ieguldītāja palīdzību) sākotnējo aprēķina bāzi man nešķiet ļaunprātīga darbība. Proti, no katra uzņēmuma tiek sagaidīts, ka tas veic saimnieciskus aprēķinus.

c) Par tiesību akta mērķa apiešanu

78. Tomēr šajā lietā svarīgi ir tas, ka faktiskie ieguldītāji – šajā gadījumā *A Fund* ar tās piecām ieguldījumu sabiedrībām, vai tās tiek uzskatītas par pārredzamām nodokļu tiesību jomā vai netiek, – bieži ir konkrētu trešo valstu rezidenti (parasti tādās zināmās mazās salās kā Kaimanu salas [32], Bermudu salas [33] vai Džērsija). Iespējams, tas norāda uz neparastu procesu visā kopumā, kura saimnieciskais pamats pirmajā mirklī neatklājas. Ieguldījumu sabiedrības varētu tikt dibinātas arī citās valstīs, it īpaši, ja tās – kā tiesas sēdē uzsvēra prasītāja pārstāvis – katrā ziņā nodokļu jomā ir jāuzskata par pārredzamām.

28 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).

29 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).

30 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/Beļģija (C-478/98, EU:C:2000:497, 45. punkts).

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

32 Tā tas ir lietā C-119/16.

33 Tā tas ir lietā C-117/16.

79. Šajā ziņā visā konstrukcijā ļaunprātīgu struktūru varētu drīzāk saskatīt, nevis pamatojoties uz Luksemburgas sabiedrības "iesaistīšanos", bet gan pamatojoties uz kapitālsabiedrības (-u) "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) Dānijas ienākuma nodokļa apiešana?

80. Vispirms šajā punktā ir jākonstatē, ka Dānijai netika atņemta iespēja aplikt ar nodokli iegādātās darbību veicošās sabiedrības (*Z Denmark*) peļņu. Šī peļņa, kā ierasts, tika aplikta ar nodokli rezidences vietas valstī (t.i., Dānijā).

81. Tas, ka šo peļņu samazināja procentu maksājumi kreditoram Luksemburgā, atbilst nodokļa piemērošanai atbilstoši finansiālajam stāvoklim un faktam, ka Dānija šos procentus atzīst par darbības izdevumiem pilnā apmērā.

82. Par šiem procentiem kā Luksemburgas sabiedrības pamatdarbības izdevumiem bija jāmaksā nodoklis Luksemburgā. Tas, ka procentu maksājumi ieguldītājam Luksemburgā savukārt tika ņemti vērā kā pamatdarbības izdevumi, arī atbilst principam par nodokļa piemērošanu atbilstoši finansiālajam stāvoklim. Šajā ziņā Luksemburga aplika ar nodokli starpību starp procentiem (9 %), kas tika maksāti no Dānijas, un procentiem (9,875 %), kas tika maksāti *A Fund* trešajā valstī, pieskaitot iespējamus citus ienākumus, kas acīmredzami bija, ja reiz 2007. gadā tika sasniegts pozitīvs rādītājs.

83. Luksemburgas sabiedrībai Luksemburgā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, un tur tai 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 Luksemburgas sabiedrības) faktiska 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. Līdz ar to uz viņu attiecas Direktīvas 2003/49 piemērošanas joma un viņa procentu ienākumi tiek aplikti ar nodokli "dalībvalstī". Tā tas ir arī tad, ja īpašuma beneficiāra rezidences valstī uzņēmumu ienākuma nodokļa slogs ir neliels un nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā nepastāv.

84. 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 pārmest 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

85. Aplūkojot tuvāk, ar Luksemburgas sabiedrības iesaistīšanu rezultātā tiek novērsta "vienīgi" procentu maksājumu aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā. Taču, kā Tiesa jau ir lēmusi, attiecībā uz aplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā patiesībā ar nodokli tiek aplikts ienākumu (šajā gadījumā procentu) saņēmējs [34]. Tas notiek, kad izmaksas brīdī maksātājs ietur daļu no ienākumiem jau ienākumu gūšanas vietā.

34 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).

86. Līdz ar to nodokļa ieturējums 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.

87. Tāpēc, lai varētu tikt uzskatīts, ka tiek ļaunprātīgi apiets šis tiesību akta mērķis (procentu saņēmēja aplikšanas ar nodokli nodrošināšana), ir jākonstatē divu priekšnoteikumu izpilde. Pirmkārt, tiešā maksājuma gadījumā katrā ziņā ir jāpastāv Dānijas nodokļa prasījumam (par to 92. un nākamajos punktos). Otrkārt, ir jāpastāv nodokļa neuzlikšanas riskam, pamatojoties uz šo ienākumu neaplikšanu ar nodokli faktiskajā saņemšanas valstī.

88. Tāpēc, ja pamats izmantotajai darījumu 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 ļaunprātīgu tiesību izmantošanu.

89. 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 nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, no kura ir notikusi izvairīšanās, mērķi (par to iepriekš 86. punktā). Arī tas tiesai ir jāietver savā kopējā vērtējumā.

d) Atbilde uz otro jautājumu

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

C. Par faktiskā īpašuma beneficiāra norādīšanu (ceturtais jautājums)

91. Uzdodot piekto jautājumu, 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 vēršas ar jautājumu par pierādījuma nastu attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanu.

92. 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 tiešas aizņēmuma attiecības starp ieguldītāju un prasītāju pamatlietā attiecībā uz mērķa sabiedrības iegādi.

93. 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" [35]. Ja no tā izriet, ka galvenais mērķis [36] 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.

94. Tāpat no Tiesas judikatūras [37] izriet, ka ļaunprātīgas rīcības pieņēmuma sekas ir tās, ka ir jānosaka situācija, kāda būtu pastāvējusi, ja nebūtu ļaunprātīgo rīcību veidojošo apstākļu, un tad šī pārkvalificētā situācija ir jāizvērtē, ņemot vērā atbilstošās valsts un Savienības tiesību normas. Šajā ziņā ir tomēr jākonstatē, kurš ir faktiskais īpašuma beneficiārs.

95. Līdz ar to, Dānijas skatījumā, ļaunprātīga izmantošana Direktīvas 2003/49 5. panta nozīmē tomēr 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 ieguldījumu sabiedrības faktiski būtu jāaplūko kā nodokļu ziņā pārredzamas sabiedrības, šajā ziņā vajadzētu balstīties uz attiecīgajiem ieguldītājiem, lai uz šo jautājumu vispār varētu atbildēt.

96. 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 pieņēmumam 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.

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

97. Uzdodot otro jautājumu, otrā jautājuma pirmo daļu un trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtība 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.

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

98. 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 vispārējas 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, nevarot tikt atteikts.

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

36 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).

37 Spriedumi, 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).

99. 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 vai administratīvo tiesību principus – var būt īstenota, ja tādējādi pietiekami skaidri un precīzi ir nodrošināta pilnīga direktīvas piemērošana [38].

100. 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 procenti tika formāli maksāti vispirms Luksemburgas sabiedrībām.

101. Direktīvas 2003/49 5. pants tomēr ļauj dalībvalstīm atbilstoši cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu. Tas atbilst arī praksei Savienības mērogā. Tādējādi gandrīz visas dalībvalstis ir izstrādājušas zināmus instrumentus, lai novērstu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas [39]. Līdz ar to 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 [40] tagad ir izteikts arī Direktīvas 2016/1164 6. pantā.

102. Šajā ziņā visas valsts tiesību normas, vienalga, vai tās ir vai nav pieņemtas Direktīvas 2003/49 transponēšanai, 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 [41]. Valsts tiesību aktu interpretāciju atbilstoši Savienības tiesībām neliek apšaubīt tas, ka tā, iespējams, var kaitēt indivīdam. Tas tāpēc, ka ar valsts tiesību aktu noteikumiem pastarpināta, t.i., netieša, Savienības tiesību piemērošana, kas apgrūtina indivīdu, ir pieļaujama [42].

103. Dānijas iestādēm būtu liegta vienīgi Direktīvas 2003/49 5. panta tieša piemērošana, kas kaitē prasītājai, arī tiesiskās noteiktības dēļ [43]. Tādējādi dalībvalsts nevar pret indivīdu vērsties ar direktīvas noteikumu, ko tā pati nav transponējusi [44]. Proti, tas atbilst pastāvīgajai judikatūrai, ka direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, tāpēc attiecībā pret šo personu uz direktīvu nevar atsaukties [45]. 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 ietverto iespēju cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu.

38 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).

39 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).

40 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).

41 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).

42 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).

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

44 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).

45 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).

104. 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 Direktīvas 2003/49 piemērošanas jomā, tāds princips ir īpaši noformulēts un konkretizēts direktīvas 5. panta 2. punktā [46]. Ja turklāt vēl tiktu pieļauta tieša atsauce uz vispārēju tiesību principu, kura saturs ir daudz mazāk skaidrs un precīzs, pastāvētu risks, ka Direktīvas 2003/49 – 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 indivīdam [47].

2. Neiespējamība piemērot judikatūru par pievienotās vērtības nodokli

105. Tiesas nolēmumi [48] 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 paļāvības aizsardzības principiem.

106. 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.

107. Otrkārt, atbilstoši Savienības tiesībām LESD 325. panta 1. un 2. punktā dalībvalstīm ir (efektīvi) jāiekasē pievienotās vērtības nodoklis [49], kamēr ienākuma nodokļa gadījumā tas tā nav. Tāpat vēl pastāv īpaša pievienotās vērtības nodokļa uzņēmība pret krāpšanu, kam nepieciešama īpaši efektīva nodokļa iekasējamības īstenošana. Šajā ziņā arī pati Tiesa jaunākajā spriedumā ir nošķirusi pievienotās vērtības nodokļa tiesības un sekundārās Savienības tiesības, kas ietver tiešu atļauju cīņai pret ļaunprātīgu izmantošanu [50]. Tāpēc Direktīvas 2003/49 5. panta tieša piemērošana ar nelabvēlīgu ietekmi uz nodokļu maksātāju nav apsverama [51].

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

108. 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.

46 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).

47 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).

48 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).

49 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).

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

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

109. Atbilstoši Tiesas judikatūrai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar ļaunprātīgas rīcības apkarošanu tikai tad, ja ierobežojuma konkrētais mērķis ir radīt šķērsli tādām darbībām, ar kurām tiek izveidoti pilnīgi mākslīgi veidojumi, kuriem nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kuru mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām [52].

110. 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 uzskatīt par Direktīvas 2003/49 5. panta transponēšanu.

111. 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, tam nebūtu nozīmes. Taču konkrēti tas ir jāizvērtē valsts tiesai.

112. 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, visticamāk, ir pamatā vairumam ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu atsevišķās dalībvalstīs [53]. 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.

113. Ja struktūras mērķis ir kavēt ieguldītāju aplikšanu ar nodokli, tad, lai gan ir formālais maksājums Luksemburgas sabiedrībai, maksājums, ņemot vērā ekonomiska rakstura vērtējumu, faktiski tiek veikts *A Fund* vai attiecīgi tās ieguldītājiem. Maksājums *Z Luxembourg* atspoguļo nevis ekonomisko, bet gan tikai civiltiesisko (formālo) realitāti.

E. Pamatbrīvību pārkāpums (piektais, sestais un septītais jautājums)

114. Tā kā *Z Luxembourg* – kā minēts iepriekš 34. un nākamajos punktos – principā ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru, iesniedzējtiesas piektais, sestais un septītais jautājums vairs nav jāizskata.

115. 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 jautājums šajā lietā arī vairs nepastāv, jo šis nodokļa ieturējums ir ļaunprātīgas izmantošanas sekas un saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ļaunprātīga atsaukšanās uz Savienības tiesībām nav atļauta [54].

52 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).

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

54 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).

116. Neatkarīgi no tā Tiesa jau ir arī nospriedusi, ka atšķirīga attieksme pret procentu saņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem, pamatojoties uz atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metodi, jau attiecas uz nesalīdzināmām situācijām [55]. Pat ja to vajadzētu vērtēt kā salīdzināmu situāciju, atbilstoši Tiesas judikatūrai pamatbrīvības ierobežojums būtu attaisnots, ciktāl procentu saņēmēja, kas ir ārvalstu rezidents, aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā Dānijā nav augstāka par Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu procentu saņēmējam rezidentam [56].

117. Iesniedzējtiesas piektajā jautājumā minētā procentu saņēmēja, ārvalsts rezidenta, izdevumu neņemšana vērā, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, noteikti izriet no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā sistēmas. Visbeidzot, ja cita trešā persona (procentu maksātājs) samaksā fiksētu procentu saņēmēja nodokli par ienākumiem no kapitāla, tad tā nevar atskaitīt tā – tai parasti pavisam nezināmus – izdevumus (darbības izdevumus). Tie parasti jau ir bez sīkākas klasifikācijas ņemti vērā, ja nodokļa ienākumu gūšanas vietā likme ir zema.

118. Tāpēc rezultātā iesniedzējtiesa ar piekto jautājumu drīzāk vēlas noskaidrot, vai ārvalstu procentu saņēmējam tāpat kā iekšzemes procentu saņēmējam ir jānorāda savi izdevumi par nodokļu aprēķinu Dānijā. Taču atbildei uz šo jautājumu šajā tiesvedībā – *Z Denmark* apstrīd atbildību saistībā ar savu pienākumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā – nav nozīmes.

119. Tas pats (runājot par 115. punktu) 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 86. punktā).

VI. Secinājumi

120. Līdz ar to es ierosinu uz *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) prejudiciālā nolēmuma 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, ir jāuzskata par īpašuma beneficiāru Direktīvas 2003/49 par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti 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 tādējādi, ka ļaunprātīgas izmantošanas pieņēmums ir atkarīgs no visu attiecīgā gadījuma apstākļu kopēja vērtējuma, kas ir jāveic valsts tiesai.

55 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).

56 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).

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) Dalībvalsts tomēr 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, ka dalībvalstij, kas nevēlas atzīt, ka uzņēmējsabiedrība, 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 sadarbošanās pienākums.

5. Ņemot vērā uz pirmo un otro jautājumu iepriekš sniegtās atbildes, uz piekto, sesto un septīto jautājumu atbildes nav jāsniedz.