

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2019. gada 26. febru?r? (*)

Satura r?d?t?js

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Ties?bu aktu tuvin?šana – Kop?ga nodok?u sist?ma, ko piem?ro procentu un honor?ru maks?jumiem, kurus veic daž?du dal?bvalstu asoci?tas sabiedr?bas – Direkt?va 2003/49/EK – Procentu un honor?ru ?pašuma benefici?rs – 5. pants – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana – Sabiedr?ba, kas ir re?istr?ta dal?bvalst? un cit? dal?bvalst? re?istr?tai asoci?tai sabiedr?bai maks? procentus, kuri p?c tam piln?b? vai gandr?z piln?b? tiek p?rskait?ti ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas – Meitasuz??mums, kuram ir pien?kums ietur?t nodokli par procentiem ien?kumu g?šanas viet?

Apvienotaj?s liet?s C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16

par l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, kurus *Østre Landsret* (Austrumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija) iesniedza ar l?mumiem, kas pie?emti 2016. gada 19. febru?r? un kas Ties? re?istr?ti 2016. gada 25. febru?r? (C?115/16, C?118/16 un C?119/16), k? ar? kuru *Vestre Landsret* (Rietumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 24. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 26. maij? (C?299/16),

N Luxembourg 1 (C?115/16),

X Denmark A/S (C?118/16),

C Danmark I (C?119/16),

Z Denmark ApS (C?299/16)

pret

Skatteministeriet,

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], pal?tu priekšs?d?t?ji Ž. K. Bonišo [*J. ? C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], K. Toadere [*C. Toader*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents), M. Ileši?s [*M. Ileši?*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], M. Safjans [*M. Safjan*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], K. Vajda [*C. Vajda*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re: R. Šereša [*R. ?ere?*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2017. gada 10. oktobra tiesas s?di,

Ēmot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *N Luxembourg 1* un *C Danmark I* v?rd? – A. M. Ottosen un S. Andersen, advokater,
- *X Denmark A/S* un *Z Denmark ApS* v?rd? – L. E. Christensen un H. S. Hansen, advokater,
- D?nijas vald?bas v?rd? – C. Thorning un J. Nyman-Lindegren, k? ar? M. S. Wolf, p?rst?vji, kuriem pal?dz J. S. Horsb?l Jensen, advokat,
- V?cijas vald?bas v?rd? – T. Henze un R. Kanitz, p?rst?vji,
- It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz G. De Socio, avvocato dello Stato,
- Luksemburgas vald?bas v?rd? – D. Holderer, p?rst?ve, kurai pal?dz P.?E. Partsch un T. Lesage, avocats,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – M. K. Bulterman un C. S. Schillemans, p?rst?ves,
- Austrijas vald?bas v?rd? – G. Eberhard, p?rst?vis,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson un N. Otte Widgren, k? ar? F. Bergius, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels un R. Lyal, k? ar? L. Gr?nfeldt, p?rst?vji, kuriem pal?dz H. Peytz, advok?ts,

noklaus?jusies Ēener?ladvok?tes secin?jumus 2018. gada 1. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vu 2003/49/EK (2003. gada 3. j?nijs) par kop?gu nodok?u sist?mu, ko piem?ro procentu un honor?ru maks?jumiem, kurus veic asoci?ti uz??mumi da?d?s dal?bvalst?s (OV 2003, L 157, 49. lpp.), k? ar? LESD 49., 54. un 63. pantu.

2 Šie l?gumi ir iesniegti tiesved?b?s starp *N Luxembourg 1*, *X Denmark A/S*, *C Danmark I* un *Z Denmark ApS*, no vienas puses, un *Skatteministeriet* (Nodok?u ministrija, D?nija), no otras puses, par š?m sabiedr?b?m uzlikto pien?kumu samaks?t ien?kumu g?šanas viet? ieturamu nodokli saist?b? ar to, ka t?s ir samaks?jušas procentus sabiedr?b?m nerezident?m, kuras nodok?u iest?de neuzskata par šo procentu Ēpašuma benefici?r?m un uz kur?m t?p?c nevar tikt attiecin?ts neviens no Direkt?v? 2003/49 paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a.

Atbilstoš?s ties?bu normas

OECD Nodok?u paraugkonvencija

3 Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas (OECD) Padome 1963. gada 30. j?lij? pie??ma ieteikumu par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu un aicin?ja dal?bvalstu vald?bas, nosl?dzot vai p?rskatot divpus?jas konvencijas, iev?rot “paraugkonvenciju, kas paredz?ta, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu ien?kuma un kapit?la nodok?u jom?”, kuru ir izstr?d?jusi OECD Nodok?u lietu komiteja un kura ir pievienota min?tajam ieteikumam (turpm?k

tekst? – “OECD Nodok?u paraugkonvencija”). Š? nodok?u paraugkonvencija tiek regul?ri p?rskat?ta un groz?ta. Attiec?b? uz to ir sagatavoti OECD Padomes apstiprin?ti koment?ri.

4 Koment?ru par OECD Nodok?u paraugkonvencijas, redakcij? ar groz?jumiem, kuri ir izdar?ti 1977. gad? (turpm?k tekst? – “1977. gada OECD Nodok?u paraugkonvencija”), 1. pantu, kur? ir noteikts, ka š? konvencija ir piem?rojama person?m, kas ir rezidentes vien? vai ab?s l?gumsl?dz?j?s valst?s, 7.–10. punkt? uzman?ba tiek v?rstā uz faktu, ka t? var?tu tikt nepareizi izmantota, lai izvair?tos no nodok?u maks?šanas ar m?ksl?gu juridisku konstrukciju pal?dz?bu. Šo koment?ru punktu tekst? ir uzsv?rts, cik b?tisks ir tostarp š?s paraugkonvencijas 10. pant? (dividenžu aplikšana ar nodokli) un 11. pant? (procentu aplikšana ar nodokli) iek?autais “?pašuma benefici?ra” j?dziens, k? ar? nepieciešam?ba apkarot kr?pšanu nodok?u jom?.

5 1977. gada OECD Nodok?u paraugkonvencijas 11. panta 1. un 2. punkts ir formul?ti š?di:

“1. Procenti, ko vien? l?gumsl?dz?j? valst? izmaks? otras l?gumsl?dz?jas valsts rezidentam, ir apliekami ar nodokli šaj? otraj? valst?.

2. Tom?r šie procenti ar nodok?iem ir apliekami ar? to izcelsmes l?gumsl?dz?j? valst? atbilstoši š?s valsts ties?bu aktiem, ta?u, ja procentus sa?emoš? persona ir ?pašuma benefici?rs, š?di uzliktais nodoklis nedr?kst p?rsniegt 10 % no procentu bruto summas. L?gumsl?dz?ju valstu kompetent?s iest?des, kop?gi vienojoties, nosaka veidu, k?d? piem?rojams šis ierobežojums.”

6 Koment?ru p?rskat?šan?, kas notika 2003. gad?, tie tika papildin?ti ar piez?m?m par “starpnieksabiedr?b?m”, proti, sabiedr?b?m, kur?m – kaut ar? t?m form?li pieder ien?kumi – praks? ir tikai ?oti ierobežotas pilnvaras, kas t?s padara par vienk?rš?m fiduci?r?m vai p?rvald?t?j?m, kuras r?kojas uz ieinteres?to personu r??ina, un t?p?c t?s nedr?kst tikt uzskat?tas par šo ien?kumu ?pašuma benefici?r?m. Koment?ru par 11. pantu 2003. gada p?rskat?t?s redakcijas 8. punkt? tostarp ir paredz?ts, ka “j?dziens “?pašuma benefici?rs” nav lietots šaur? un tehnisk? noz?m?, bet gan ir j?saprot t? kontekst? un konvencijas priekšmeta un m?r?a gaism?, it ?paši lai izvair?tos no nodok?u dubultas uzlikšanas un nov?rstu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un kr?pšanu nodok?u jom?”. Run?jot par š?s pašas koment?ru redakcijas 8.1. punktu, taj? ir nor?d?ts, ka “[...] konvencijas m?r?im un nol?kiem b?tu pretrun? tas, ka izcelsmes valsts piem?ro nodok?a atbr?vojumu vai nodok?a samazin?jumu L?gumsl?dz?jas valsts rezidentam, kas – atš?ir?b? no a?enta vai cita pilnvarot? p?rst?vja attiec?b?m – r?kojas k? vienk?ršs starpnieks uz citas personas r??ina, kura paties?b? sa?em attiec?gos ien?kumus”, un ka “starpnieksabiedr?ba parasti nevar tikt uzskat?ta par ?pašuma benefici?ri, ja – kaut ar? ien?kumi tai form?li pieder – praks? tai ir tikai ?oti ierobežotas pilnvaras, kas to padara par vienk?ršu fiduci?ri vai vienk?ršu p?rvaldnieci, kura r?kojas uz ieinteres?to pušu r??ina”.

7 V?lreiz p?rskatot koment?rus 2014. gad?, tika veikti preciz?jumi attiec?b? uz “?pašuma benefici?ra” j?dzienu, k? ar? attiec?b? uz “starpnieksabiedr?bas” j?dzienu. Š?s koment?ru redakcijas 10.3. punkt? ir nor?d?ts, ka “past?v vair?ki l?dzek?i, k? risin?t starpnieksabiedr?bu probl?mu un – visp?r?g?k? m?rog? – izdev?g?k? nodok?u rež?ma izv?les riskus: to skait? ir konkr?ti ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršanas noteikumi konvencij?s, visp?r?jie ?aunpr?t?gas izmantošanas apkarošanas noteikumi, noteikumi, atbilstoši kuriem priorit?te tiek pieš?irta saturam, nevis formai, un “ekonomisk?s b?t?bas” noteikumi”.

Direkt?va 2003/49

8 Direkt?vas 2003/49 1. l?dz 6. apsv?rums ir formul?ti š?di:

“(1) Vienot? tirg?, kam ir viet?ja tirgus iez?mes, daž?du dal?bvalstu uz??mumu dar?jumiem nevajadz?tu piem?rot maz?k labv?l?gus nodok?u nosac?jumus, sal?dzinot ar tiem, ko piem?ro

līdzīgiem darījumiem starp uzņēmējSabiedrībām, kas ir tajā pašā dalībvalstī.

(2) Šāda prasība pašreiz nav ieviesta procentu un honorāru maksājumu; valsts nodokļu tiesību aktos, ko attiecīgā gadījumā saista ar divpusējiem un daudzpusējiem nolīgumiem, ne vienmēr var nodrošināt nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, un tās piemērošana bieži izraisa apgrūtinošas administratīvas formalitātes un naudas plūsmas problēmas attiecīgā uzņēmējSabiedrībā.

(3) Ir nepieciešams nodrošināt, ka procentu un honorāru maksājumu dalībvalstī aplik ar nodokli vienreiz.

(4) Tādu nodokļu uzlikšanas procentu un honorāru maksājumiem atcelšana dalībvalstī, kur tie rodas, vai nu nodokļa atlaidis no pirmavota, vai nosakot nodokļu summu, ir vispiemērotākais veids, kā novērst iepriekš minētās formalitātes un problēmas, kā arī nodrošināt vienādu nodokļu režīmu vietējiem un pārobežu darījumiem; tāpēc nepieciešams ir atcelt šādu nodokļu attiecībā uz tādām maksājumiem, ko veic asociāta uzņēmējSabiedrības dažādās dalībvalstīs, kā arī šādu uzņēmējSabiedrību pastāvīgie uzņēmumi.

(5) Pasākumus attiecina tikai uz tādām procentu vai honorāru maksājumu summu, par ko ir vienojušies maksātājs un tāpāšuma beneficiārs, ja starp tiem nepastāv tāpāšas attiecības.

(6) Tomēr ir nepieciešams neierobežot dalībvalstīs veikt atbilstošus pasākumus, lai cīnītos pret krāpšanu vai stāvokļa tāunprātīgu izmantošanu.”

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

“1. Procentu vai honorāru maksājumi[i], kas rodas dalībvalstī, nav jāaplik ar jebkādiem nodokļiem, ko uzlik šādiem maksājumiem minētajā dalībvalstī, vai nu nodokļu atlaidis no pirmavota, vai nosakot nodokļu summu, ja procentu vai honorāru maksājuma tāpāšuma beneficiārs ir uzņēmējSabiedrība citā dalībvalstī vai citas dalībvalsts pastāvīgs uzņēmums, kas ir citā dalībvalstī.

[..]

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

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

[..]

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

[..]

7. Šo pantu piemēro tikai, ja uzņēmējSabiedrība, kas ir procentu vai honorāru maksātājs, vai uzņēmējSabiedrība, kura pastāvīgu uzņēmumu uzskata par procentu vai honorāru maksātāju, ir tāpāšuma beneficiāra uzņēmējSabiedrības asociāta uzņēmējSabiedrība vai kura pastāvīgu

uz??mumu uzskata par š?du procentu vai honor?ru ?pašumu benefici?ru.

[..]

11. Maks?juma pirmavota valsts var piepras?t, ka šaj? pant? un 3. pant? noteikt?s pras?bas par procentu vai honor?ru maks?jumiem ir pamatotas ar apliecin?jumu. Ja šaj? pant? noteikt?s pras?bas par maks?jumiem nav apliecin?tas, dal?bvalstij ir ties?bas piepras?t nodok?u atlaides no pirmavota.

12. Izcelsmes valsts var paredz?t nosac?jumu iz??mumam no š?s direkt?vas t?d?j?di, ka t? ir pie??musi l?mumu, ar ko t? pašreiz pieš?ir atbr?vojumu p?c apliecin?juma par šaj? pant? un 3. pant? izkl?st?to noteikumu iev?rošanu. L?mumu par atbr?vojumu pie?em ilg?kais tr?s m?nešos p?c apliecin?juma un t?das attaisnojošas inform?cijas, ko maks?juma pirmavota valsts var pamatoti piepras?t, un tas ir sp?k? vismaz vienu gadu p?c t? izsniegšanas.

13. Š? panta 11. un 12. punkta nol?kos t?ds pieš?irtais apliecin?jums attiec?b? uz katru maks?juma l?gumu [..] ir der?gs vismaz vienu gadu, tom?r ne ilg?k k? tr?s gadus no izsniegšanas datuma, un taj? ietver š?du inform?ciju:

[..]

b) sa??m?ja uz??m?jsabiedr?bas ?pašumties?bu benefici?rs saska?? ar 4. punktu vai nosac?jumu esam?bu saska?? ar 5. punktu, ja past?v?gais uz??mums ir maks?juma sa??m?js; [..].”

10 Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? atkar?b? no valodas redakcijas ir izmantoti j?dzieni “benefici?rs” (bulg?ru valod? (?????????????), fran?u valod? (*bénéficiaire*), latviešu valod? (*benefici?rs*) un rum??u valod? (*beneficiarul*)), “patiesais labuma guv?js” (sp??u valod? “*beneficiario efectivo*”, ?ehu valod? (*skutečný vlastník*), igau?u valod? (*tulusaaja*), ang?u valod? (*beneficial owner*), it??u valod? (*beneficiario effettivo*), lietuviešu valod? (*tikrasis savininkas*), maltiešu valod? (*sid benefi?jarju*), portug??u valod? (*beneficiário efectivo*) un somu valod? (*tosiasiallinen edunsaaja*)), “?pašnieks”/“persona ar lietošanas ties?b?m” (v?cu valod? (*der Nutzungsberechtigte*), d??u valod? (*retmæssige ejer*), grie?u valod? (? ?????????????), horv?tu valod? (*ovlaštenci korisnik*), ung?ru valod? (*haszonhúzó*), po?u valod? (*w?a?ciciel*), slov?ku valod? (*vlastník požitkov*), slov??u valod? (*upravi?eni lastnik*) un zviedru valod? (*den som har rätt till*)) vai ar? “persona ar gal?gaj?m ties?b?m” (holandiešu valod? (*de uiteindelijk gerechtigde*)).

11 Š?s direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“Šaj? direkt?v? ir š?das defin?cijas:

a) termins “procenti” ir ien?kumi no vis?m par?du pras?b?m, neskatoties uz to, vai tie ir nodrošin?ti vai nav nodrošin?ti ar hipot?ku un vai tiem ir vai nav ties?bu sa?emt da?u no par?dnieka pe??as, jo ?paši ien?kumus no v?rtspap?riem vai oblig?cij?m, [to] skait? pr?mijas un godalgas, kas ir iek?autas š?dos v?rtspap?ros vai oblig?cij?s;

[..].”

12 Min?t?s direkt?vas 3. pant? ir noteikts:

“Šaj? direkt?v? ir sp?k? š?das defin?cijas:

a) termins “dal?bvalsts uz??mums” ir jebkurš uz??mums:

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

[..]

– *selskabsskat Dānijā,*

[..]

– *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburgā,

[..]

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

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

pašumtiesības pieder uzņēmumiem, kas ir rezidenti Kopienas teritorijā.

[..]”

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

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

“Izcelsmes valstij nav jānodrošina šājs direktīvā paredzētais atvieglojums šādos gadījumos:

- a) tādām maksājumiem, ko uzskata par peļņas sadali vai par kapitāla atmaksu saskaņā ar izcelsmes valsts tiesību aktiem;
- b) prasībām par parādu maksājumiem, kuros ir ietvertas tiesības saņemt daļu no parādnieka peļņas;

[..].”

15 Šīs nodaļas 5. pants “Krāpšana un āunprātīga izmantošana” ir formulēts šādi:

“1. Šī direktīva neaizliedz piemērot valstu noteikumus vai arī I'gumos ietvertus noteikumus,

kas paredz?ti, lai nov?rstu kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu.

2. Š?du dar?jumu gad?jumos, kuru galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem ir nelikum?ga izvair?šanās no nodok?u maks?šanas, likum?ga izvair?šanās no nodok?u maks?šanas vai ?aunpr?t?ga izmantošana, dal?bvalstis var atsaukt šaj? direkt?v? paredz?t?s atlaides vai atteikties piem?rot šo direkt?vu.”

Konvencijas par nodok?a dubultas uzlikšanas nov?ršanu

16 Luksemburgas Lielhercogistes vald?bas un D?nijas Karalistes vald?bas nosl?gt?s Konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu un savstarp?jo administrat?vo atbalstu ien?kuma nodok?a un kapit?la nodok?a jom?, kura ir parakst?ta Luksemburg? 1980. gada 17. novembr? (turpm?k tekst? – “Luksemburgas un D?nijas nodok?u konvencija”), 11. panta 1. punkt? nodok?u uzlikšanas pilnvaras procentu jom? ir sadal?tas starp š?m ab?m dal?bvalst?m, un min?tais punkts ir formul?ts š?di:

“Procenti, kurus vien? l?gumsl?dz?j? valst? izmaks? otras l?gumsl?dz?jas valsts rezidentam, ir apliekami ar nodokli tikai šaj? otraj? valst?, ja šis rezidents ir ?pašuma benefici?rs.”

17 Zieme?valstu konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu ien?kuma nodok?u un kapit?la nodok?u jom?, kura parakst?ta Helsinkos 1996. gada 23. septembr?, redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet?m (turpm?k tekst? – “Zieme?valstu nodok?u konvencija”), 11. panta 1. punkts ir formul?ts identiski.

18 No š?m konvencij?m izriet, ka izcelsmes valsts, proti, pamatliet?s – D?nijas Karaliste, var aplikt ar nodokli procentus, kuri tiek maks?ti citas dal?bvalsts rezidentam, ja min?tais rezidents nav ?pašuma benefici?rs. Tom?r nevien? no š?m konvencij?m j?dziens “?pašuma benefici?rs” nav defin?ts.

D?nijas ties?bas

Procentu aplikšana ar nodokli

19 *Selskabsskattelov* (Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli) 2. panta 1. punkta d) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“Saska?? ar šo likumu nodokli maks? ar? 1. panta 1. punkt? min?t?s sabiedr?bas un apvien?bas, kuras ir ?rvalstu rezidentes, cikt?l t?s:

[..]

d) sa?em D?nijas izcelsmes procentus, pamatojoties uz par?du, kas [D?nij? re?istr?tai sabiedr?bai] vai [?rvalsts sabiedr?bas past?v?gajai p?rst?vniec?bai] [..] ir pret ?rvalsts juridisk?m person?m, kuras ir min?tas Likuma par nodok?u kontroli 3.B pant? (kontrol?ts par?ds) [..]. Pien?kums maks?t nodokli neattiecas uz procentiem, ja tie atbilstoši Direkt?vai [2003/49] vai konvencijai par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu ar F?ru sal?m, Grenlandi vai valsti, kuras rezidente ir procentus sa?emoš? sabiedr?ba, netiek aplikti ar nodokli vai tiek aplikti tikai ar samazin?tu nodokli. Ta?u šis noteikums ir piem?rojams tikai tad, ja procentus maks?još? sabiedr?ba un procentus sa?emoš? sabiedr?ba ir bijušas asoci?tas š?s direkt?vas noz?m? nep?rtrauktu laikposmu, kas ir ilg?ks par vienu gadu, kur? ir j?b?t maks?juma datumam. [..]”

Nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?

20 Lai gan atbilstoši Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 2. panta 1. punkta d)

apakšpunktam attiecībā uz Dņijas izcelsmes procentu ienākumiem pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, pamatojoties uz *kildeskattelov* (Likums par nodokļa ieturšanu ienākumu gāšanas vietā) 65.D pantu, Dņijas procentu maksātājam ir pienākums ieturēt nodokli ienākumu gāšanas vietā. Procentu maksātājs attiecībā pret valsti ir atbildīgs par ienākumu gāšanas vietā ieturto summu samaksu.

21 Kā izriet tostarp no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu lietā C-115/16, attiecībā uz 2006.–2008. gadu nodokļa likmi par procentiem, kurus ir saņēmusi sabiedrība, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nevis Dņijas Karalistē, bija augstāka nekā nodokļa likme, ko maksājusi Dņijas sabiedrība. Nodokļu ministrija pamatlietas ietvaros tomēr ir atzinusi, ka šā atšķirība starp likmiem ir EKL noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību pārkāpums. Tā ir atzinusi, ka bija jāsamazina ienākumu gāšanas vietā ieturamā nodokļa prasījums par šiem gadiem.

22 Ienākumu gāšanas vietā ieturamais nodoklis ir maksājams procentu samaksas brīdī, savukārt to, kad Dņijas sabiedrībai ir jāmaksā nodoklis par tās pagaidu ienākumiem, reglamentē elastīgāki noteikumi. Turklāt gadījumā, ja tiek kavēta ienākumu gāšanas vietā ieturamā nodokļa samaksa, nokavējuma procentu likme ir augstāka par likmi, kas tiek piemērota gadījumā, ja Dņijas sabiedrība kavē uzņēmuma ienākumu nodokļa samaksu.

23 Atbilstoši Likuma par nodokļa ieturšanu ienākumu gāšanas vietā 65.C panta 1. punktam tādā honorāru maksātājam, kuru izcelsme ir Dņijā, principā ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gāšanas vietā neatkarīgi no tā, vai beneficiārs ir Dņijas rezidents.

Krāpšanai un ļaunprātīgai izmantošanai piemērojamās tiesības

24 Pirms tika pieņemts 2015. gada 29. aprīļa Likums Nr. 540, Dņijā nebija vispārīgās tiesību normas, kas attiektos uz ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanu. Tomēr judikatūrā bija izstrādāts tā dēvētais “realitātes” princips, saskaņā ar kuru nodokļa uzlikšanai ir jābūt atkarīgai no konkrēta faktu izvērtējuma. Tas it īpaši nozīmē, ka, lai tiktu nodrošināts, ka nodokļa uzlikšanā tiek ņemta vērā reālā situācija, pamatojoties uz principu, ka saturam ir jāprevalē pār formu (*substance-over-form*), mēs šīs nodokļu shēmas noteiktos apstākļos var netikt ņemt vērā.

25 No līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka visās pamatlietās puses ir vienprātīgas par to, ka realitātes princips neveido pietiekamu pamatu, lai izslēgtu minētajās lietās aplūkoto shēmas.

26 Kā izriet no šiem līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu, judikatūrā ir izstrādāts arī tā sauktais “patiesā ienākumu saņēmēja” (*rette indkomstmodtager*) princips. Šis princips ir balstīts uz *statsskatteloven* (Likums par valsts nodokļiem) 4. pantā atrodamajiem pamatnoteikumiem par ienākumu aplikšanu ar nodokli un nozīmē, ka nodokļu iestādēm nav pienākuma atzīt mēs šīgu dalījumu starp ienākumus radošu uzņēmumu vai darbību un no tiem gūto ienākumu izmantošanu. Tāpēc šā principa mērķis ir noteikt, kurš – neatkarīgi no tās formas – ir noteiktu ienākumu patiesais saņēmējs un kuram līdz ar to ir jāmaksā ar to saistītais nodoklis.

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

27 ?etr?s pamatliet?s k?da Luksemburgas sabiedr?ba, kura ir p?r??musi D?nijas sabiedr?bas saist?bas (lieta C?115/16), k? ar? tr?s D?nijas sabiedr?bas (lietas C?118/16, C?119/16 un C?299/16), apstr?d SKAT (Nodok?u administr?cija, D?nija) (turpm?k tekst? – “SKAT”) l?mumus, ar kuriem t?m ir atteikts pieš?irt Direkt?v? 2003/49 paredz?to atbr?vojumu no uz??mumu ien?kuma nodok?a saist?b? ar procentiem, kuri tiek maks?ti cit? dal?bvalst? re?istr?tiem subjektiem, pamatojoties uz to, ka šie subjekti nav šo procentu ?pašuma benefici?ri un ir vienk?ršas starpnieksabiedr?bas.

28 Lai izmantotu Direkt?v? 2003/49 paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas, procentus sa?emošajam subjektam ir j?atbilst šaj? direkt?v? izkl?st?tajiem nosac?jumiem. Tom?r – k? to savos apsv?rumos ir nor?d?jusi D?nijas vald?ba – var notikt t?, ka šiem nosac?jumiem neatbilstošas sabiedr?bu grupas starp procentus maks?jošo sabiedr?bu un subjektu, kam b?s pilnvaras tos patiesi izmantot, izveido vienu vai vair?kas m?ksl?gas sabiedr?bas, kuras atbilst min?t?s direkt?vas form?laj?m pras?b?m. Tieši uz š?d?m finansi?l?m konstrukcij?m attiecas iesniedz?jtiesu uzdotie jaut?jumi par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, k? ar? par “?pašuma benefici?ra” j?dzienu.

29 Iesniedz?jtiesu aprakst?tie fakti, kuri l?gumos sniegt prejudici?lu nol?mumu ir atainoti vair?k?s attiec?go sabiedr?bu grupu strukt?rsh?m?s, ir ?paši sarež??ti un detaliz?ti. Šeit tiks izkl?st?ti tikai tie apst?k?i, kas ir nepieciešami, lai atbild?tu uz prejudici?lajiem jaut?jumiem.

1) Lieta C?115/16 *N Luxembourg 1*

30 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pieci kapit?la ieguld?jumu fondi, neviens no kuriem nav rezidents dal?bvalst? vai t?d? valst?, ar ko D?nijas Karaliste b?tu nosl?gusi nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanas konvenciju, 2005. gad? izveidoja no vair?k?m sabiedr?b?m sast?vošu grupu ar m?r?i ieg?d?ties *T Danmark*, kas ir b?tiska pakalpojumu sniedz?ja D?nij?.

31 Savos apsv?rumos D?nijas vald?ba nor?da, ka lieta C?115/16 attiecas uz to pašu sabiedr?bu grupu, kas attiec?b? uz dividenžu maks?jumu aplikšanu ar nodokli tiek apl?kota liet? C?116/16, kur? šodien tiek pasludin?ts spriedums *T Danmark* un *Y Denmark Aps* (C?116/16 un 217/16).

32 K? nor?da iesniedz?jtiesa, kapit?la ieguld?jumu fondi izveidoja sabiedr?bas Luksemburg?, tostarp *A Luxembourg Holding*, k? ar? sabiedr?bas D?nij?, kuru skait? ir *N Danmark 1*. *T Danmark* ieg?de tostarp tika finans?ta, izmantojot aizdevumus, kurus kapit?la ieguld?jumu fondi pieš??ra *N Danmark 1*, un š?s sabiedr?bas kapit?la palielin?jumu. 2009. gad? *N Danmark 1* apvienoj?s ar citu D?nijas sabiedr?bu, kura tika likvid?ta 2010. gad?, veicot p?rrobežu apvienošan?s dar?jumu ar *C Luxembourg*. *C Luxembourg* p?c tam main?ja nosaukumu un tika likvid?ta, attiec?go pras?jumu nododot *N Luxembourg 1*, kura turpina tiesved?bu pamatliet? *N Danmark 1* viet?.

33 Viena no D?nijas sabiedr?b?m, ko izveidoja kapit?la ieguld?jumu fondi, proti, *N Danmark 5*, ieg?d?j?s *T Danmark*. 2006. gada pavasar? *N Danmark 5* savas *T Danmark* akcijas nodeva *C Luxembourg*, kura t?d?j?di k?uva par *T Danmark* m?tesuz??mumu.

34 2006. gada 27. apr?l? kapit?la ieguld?jumu fondi par?da v?rtspap?rus, kas ir saist?ti ar ieguld?jumu sabiedr?bu pieš?irtajiem aizdevumiem, nodeva *A Luxembourg Holding*, kura savuk?rt tos taj? paš? dien? nodeva *C Luxembourg*, proti, *T Danmark* m?tesuz??mumam.

35 S?kot no š? datuma, *C Luxembourg* k?uva par *A Luxembourg Holding* par?dnieci attiec?b? uz summu, kas ir vien?da ar summu, kuru *N Danmark 1* ir par?d? *C Luxembourg*. K? nor?da

iesniedz?jtiesa, *N Danmark 1* par?dam tika piem?rota 10 % likme, savuk?rt *C Luxembourg* un *A Luxembourg Holding* par?diem tika piem?rota 9,96875 % likme. 2008. gada 9. j?lij? starp *C Luxembourg* un *A Luxembourg Holding* nosl?gto aizdevumu ienes?gums palielin?j?s l?dz 10 %. Savuk?rt starp *A Luxembourg Holding* un kapit?la ieguld?jumu fondiem nosl?gto aizdevumu ienes?gums saglab?j?s 9,96875 % apm?r?.

36 2006. gad? *C Luxembourg* rad?s izdevumi, kas klasific?ti k? "citi ?r?ji izdevumi", 8701 euro apm?r?, no kuriem 7810 euro veidoja algas. Papildus tam šai sabiedr?bai rad?s "citi darb?bas izdevumi" 209 349 euro apm?r?.

37 Taj? paš? 2006. gad? *A Luxembourg Holding* rad?s izdevumi 3337 euro apm?r?, kas tika klasific?ti k? "citi ?r?ji izdevumi", no kuriem 2996 euro veidoja algas. Papildus tam šai sabiedr?bai rad?s "citi darb?bas izdevumi" 127 031 euro apm?r?.

38 K? min?ts l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, *C Luxembourg* gada p?rskatos par 2007. un 2008. gadu ir nor?d?ts, ka t? šo gadu gait? vid?ji nodarbin?ja divas personas uz nepilnu darba laiku. Savuk?rt *A Luxembourg Holding* gada p?rskati par šo pašu laikposmu liecina, ka š? sabiedr?ba min?tajos gados vid?ji nodarbin?ja vienu personu uz nepilnu darba laiku.

39 Papildus l?dzdal?bai *N Danmark 1 C Luxembourg* darb?ba aprobežojoties ar p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas emit?to par?da instrumentu tur?šanu.

40 Gan *C Luxembourg*, gan *A Luxembourg Holding* domicils ir vien? un taj? paš? adres?. Šo adresi izmanto ar? sabiedr?bas, kas ir tieši saist?tas ar vienu no kapit?la ieguld?jumu fondiem.

41 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka 2011. gad? *SKAT* izdeva pazi?ojumu par nodokli attiec?b? uz procentiem par 2006.–2008. gadu par kop?jo summu 925 764 961 D?nijas kronu (DKK) (aptuveni 124 miljoni euro). Proti, *SKAT* uzskat?ja, ka *C Luxembourg* un *A Luxembourg Holding* nebija procentu ?pašuma benefici?res, bet gan darboj?s k? vienk?ršas starpnieces, un ka grupas D?nijas da?a procentus nodeva kapit?la ieguld?jumu fondiem, izmantojot š?s divas Luksemburgas sabiedr?bas. *SKAT* no t? secin?ja, ka uz pras?t?ju pamatliet? attiecas pien?kums ietur?t nodokli ien?kumu g?šanas viet? par samaks?tajiem un iegr?matotajiem procentiem un ka tai ir j?maks? ien?kumu g?šanas viet? neietur?tais nodoklis.

42 Pras?t?ja pamatliet? pazi?ojumu par nodokli p?rsdz?ja D?nijas ties?s.

43 *N Luxembourg 1* noliedz faktu, ka situ?cija pamatliet? b?tu uzskat?ma par kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu. T? apgalvo, ka katr? zi?? – pat kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jum? – Direkt?vas 2003/49 piem?rošana atbilstoši t?s 5. panta 1. punktam var tikt atteikta tikai ar nosac?jumu, ka valsts ties?b?s ir atbilstošs juridiskais pamats. Ta?u D?nijas ties?b?s š?da pamata neesot.

44 Gad?jum?, ja *C Luxembourg* netiktu uzskat?ta par procentu ?pašuma benefici?ri, pras?t?ja pamatliet? apgalvo, ka D?nijas noteikumi par nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?, k? ar? t? iekas?šanu un ar to saist?to atbild?bu ir pretrun?. Savien?bas ties?b?s nodrošin?tajai br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu un, pak?rtoti, br?vai kapit?la apritei it ?paši š?du iemeslu d??: pirmk?rt, ien?kumu g?šanas viet? ieturamais nodoklis esot j?maks? agr?k nek? l?dz?gais uz??mumu ien?kuma nodoklis; otrk?rt, kav?juma procenti par ien?kumu g?šanas viet? ieturamo nodokli esot daudz liel?ki nek? tie, kas ir piem?rojami uz??mumu ien?kuma nodoklim; trešk?rt, par?dniekam esot j?veic ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? un, ceturtk?rt, par?dniekam esot j?uz?emas atbild?ba par ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? atbilstoši Likumam par nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?.

45 Šķēdē apstākos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

b) Vai jādziens “pašuma beneficiārs” Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jādzienu [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantā?

c) Ja uz pirmā jautājuma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jādziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā arī citi komentāri, tostarp 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?

d) Ja 2003. gada komentāri var tikt ņemti vērā interpretācijā, vai nosacījums tam, lai uzskatītu, ka sabiedrība nav “pašuma beneficiāre” Direktīvas [2003/49] izpratnē, ir apstāklis, ka faktiski ir notikusi līguma nodošana personām, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par attiecīgo procentu “pašuma beneficiāru”, un, ja tā ir, vai papildu nosacījums ir tāds, ka faktiskā nodošana notiek brīdī, kas laika ziņā ir tuvu procentu maksājumam, un/vai notiek kā procentu maksājums?

e) Kāda nozīme šajā ziņā ir tam, ka pašu kapitāls tiek izmantots aizdevumam, ka attiecīgajiem procentiem tiek iegrāmatoti aizdevuma pamatsumma (“kapitalizācija”), ka procentu saņēmējs pāc tam ir veicis pārskaitījumu sabiedrības grupas ietvaros savam mātesuzņēmumam, kas ir tā pašas valsts rezidents, nolūkā koriģēt peļņu nodokļu vajadzībām saskaņā ar attiecīgajai valstī spēkā esošajiem noteikumiem, ka attiecīgajiem procentiem pāc tam tiek pārversti aizņēmēja sabiedrības kapitāls, ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļā personu, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par procentu “pašuma beneficiāru”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tātad, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevējas un tādējādi būtu saņēmējas procentus tieši?

f) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “pašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kādas sekas būtu tam, ja iesniedzējtiesa pāc lietā faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos procentus nodot trešai personai) “būtībā” nebija tiesību “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?

2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai āunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots minētās direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību akts ir ietverti vispārīgi noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, āunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?

b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai [Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli] 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas

pienākums par procentu ienākumiem neietver "procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs", var tikt uzskatīts par šīs direktīvas 5. pantā minēto pašvalsts noteikumu?

3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu pašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret āunprētiņu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?

4) Vai tā ir āunprētiņa izmantošana saskaņā ar Direktīvu [2003/49], ja dalībvalstī, kuras rezidents ir procentu maksātājs, tiek pieauti nodokļu atskaitījumi attiecībā uz procentiem, bet procenti tajā dalībvalstī, kur procentu saņēmējs ir rezidents, netiek aplikti ar nodokli?

5) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu pašuma beneficiāre, un apgalvo, ka šī sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mēsīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par pašuma beneficiāru?

6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mēsīgums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pādējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mēsīgumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādus tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pādējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mēsīgums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pādējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mēsīgums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādus tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

– pādējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai procentus maksājošā persona par procentiem ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli, savukārt šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nav, ja procentu saņēmējs ir rezidents pādējā no minētajām dalībvalstīm?

– mēsīgumam pādējā no minētajām dalībvalstīm nebūtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu gūšanas vietā?

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

2) Lieta C-118/16 X Denmark

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

47 Šie fondi ir grupas galvenās sabiedrības, proti, Luksemburgā reģistrētās X SCA, SICAR, tieši akcionāri; pārdotā minētā sabiedrība darbojas kā akciju komandītsabiedrība (*société en commandite par actions*; SCA), un tai ir riska kapitāla ieguldītāju sabiedrības (*société d'investissement en capital à risque*; SICAR) statuss.

48 Dēnijas nodokļu iestāde uzskata, ka X SCA, SICAR no Dēnijas tiesību perspektīvas ir pārskatāma struktūra, proti, tā nav atsevišķa nodokļu maksātāja Dēnijas tiesību izpratnē.

49 Atbilstoši līgumam sniegt prejudiciālu nolikumu X SCA, SICAR portfeli veido pilnīga līdzdalība X Sweden Holding AB, kas ir reģistrēta Zviedrijā, kapitālā un šai pašai sabiedrībai piešķirts aizdevums. Papildus šai līdzdalībai X SCA, SICAR neveic nekādu darbību.

50 Vienīgā X Sweden Holding darbība ir būt par holdingsabiedrību Zviedrijā reģistrētajai X Sweden, kura pati ir X Denmark, proti, prasītājas pamatlīdētā, mētesuzņēmums. 2006. gada 27. decembrī X Sweden Holding ar savu mētesuzņēmumu X SCA, SICAR noslēdza līgumu par iepriekšējā punkta minēto aizdevumu 498 500 000 euro apmērā. X Sweden Holding pieliekamo ienākumu aprēķinā iekļāva X SCA, SICAR samaksātos procentus.

51 X Sweden 97,5 % apmērā pieder X Sweden Holding un 2,5 % apmērā – grupas X vadībai. Pamatlīdētā aplūkotojā laikposmā X Sweden bija tā pati valde kā X Sweden Holding un tai nepiederēja akcijas citās sabiedrībās kā vien X Denmark.

52 Iesniedzējtiesa norāda, ka 2007. gada sākumā X Sweden pārrēķina citas sabiedrības, proti, Zviedrijā reģistrētās X AB, darbību, ko veidoja produktu reģistrācija iestādēs un dažādi administratīvi uzdevumi saistībā ar klātniskā pārbaudāmā. X Sweden nodarbināja desmit personas un nomāja daļu no X AB juridiskajā adresē esošo telpu, kur turpināja strādāt ar nodošanu skartais personāls.

53 Iesniedzējtiesa norāda, ka no gada pārskatiem par 2007.–2009. gadu izriet, ka X Sweden bija divi ieņēmumu posteži, proti, “Procenti un līdzīgi ieņēmumi” un “Citi ieņēmumi”. X Sweden neguva citus ieņēmumus procentu formā kā vien procentus, kuri tika saņemti no X Denmark, izpildot aizņēmuma līgumu par 501 miljonu, kas – tāpat kā šis sprieduma 50. punkta minētais līgums – tika noslēgts 2006. gada 27. decembrī. 2007., 2008. un 2009. gadā procenti veidoja attiecīgi 98,1 %, 97,8 % un 98 % no kopējiem X Sweden ieņēmumiem, savukārt pārējie ieņēmumi veidoja 1,9 %, 2,2 % un 2 % no kopējiem ieņēmumiem. Saistībā ar X Denmark piešķirto aizdevumu iegrāmatotie procenti tika ņemti vērā X Sweden pieliekamo ienākumu aprēķinā par minētajiem gadiem. X Sweden šajos gados – atbilstoši pašajiem Zviedrijā piemērojamajiem noteikumiem par peļņas koriģēšanu grupas ietvaros, kuri ir paredzēti Likuma par ienākuma nodokli 35. pantā, – veica pārskaitījumu mētesuzņēmumam X Sweden Holding attiecīgi 60 468 000 euro, 75 621 000 euro un 60 353 294 apmērā. Šīs grupas iekšienē veiktais pārskaitījums X Sweden piešķirā atskaitījuma tiesības, savukārt par pārskaitījuma summām nodoklis bija jāmaksā X Sweden Holding.

54 Savukārt X Denmark, aprēķinot pieliekamos ienākumus, atskaitēja procentus, kuri X Sweden tika samaksāti, izpildot aizņēmuma līgumu par 501 miljonu euro, kas ar pārdotā minēto sabiedrību bija noslēgts 2006. gada 27. decembrī. Uzskatot, ka X Sweden ir to pašuma beneficiāre, tā no

min?tajiem procentiem neietur?ja nodokli ien?kumu g?šanas viet?.

55 2010. gada 13. decembra l?mum? SKAT uzskat?ja, ka *X Sweden*, *X Sweden Holding* un *X SCA*, *SICAR* nav procentu ?pašuma benefici?ru statusa Direkt?vas 2003/49, k? ar? Luksemburgas un D?nijas nodok?u konvencijas un Zieme?valstu nodok?u konvencijas izpratn? un ka procentu ?pašuma benefici?ri ir *X SCA*, *SICAR* ?pašnieki. Atbilstoši Nodok?u ministrijas nor?d?tajam *X SCA*, *SICAR* ir izveidota t?d? sabiedr?bas form?, kas nav iek?auta Direkt?vas 2003/49 3. panta a) punkta i) apakšpunkt? uzskait?taj? to sabiedr?bu sarakst?, kuras ietilpst š?s direkt?vas piem?rošanas jom?, un t?p?c t? turkl?t neatbilst min?t?s direkt?vas 3. panta a) punkta iii) apakšpunkt? paredz?tajam nosac?jumam, saska?? ar ko uz sabiedr?bu nedr?kst tikt attiecin?ts atbr?vojums. Ta?u š? sabiedr?ba esot atbr?vota no nodok?a par ien?kumiem, kas ir procentu, pe??as vai dividenžu form?. Katr? zi?? *X SCA*, *SICAR* nevarot b?t procentu ?pašuma benefici?re, jo t? D?nijas ties?bu izpratn? ir p?rskat?ma. Šaj? kontekst? Nodok?u ministrija uzskat?ja, ka *X Denmark* nav iesniegusi dokumentus, kas apliecin?tu, ka vair?kums ieguld?t?ju tajos kapit?la ieguld?jumu fondos, kuriem pieder *X SCA*, *SICAR*, ir nodok?u maks?t?ji cit?s Eiropas Savien?bas valst?s vai valst?s, ar kur?m D?nijas Karaliste ir nosl?gusi konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu. L?dz ar to SKAT uzskat?ja, ka *X Denmark* no *X Sweden* samaks?tajiem procentiem esot bijis j?ietur nodoklis ien?kumu g?šanas viet?.

56 *X Denmark* p?rs?dz?ja SKAT 2010. gada 13. decembra l?mumu D?nijas ties?s.

57 Šaj? kontekst? *Østre Landsret* (Austrumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) a) Vai Direkt?vas [2003/49] 1. panta 1. punkts, to lasot kopsakar? ar š?s direkt?vas 1. panta 4. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts rezidente sabiedr?ba, uz kuru attiecas š?s direkt?vas 3. pants un kura t?dos apst?k?os k? šaj? liet? sa?em procentus no meitasuz??muma cit? dal?bvalst?, ir šo procentu “?pašuma benefici?re” min?t?s direkt?vas izpratn??

b) Vai j?dziens “?pašuma benefici?rs” Direkt?vas [2003/49] 1. panta 1. punkt?, to lasot kopsakar? ar š?s direkt?vas 1. panta 4. punktu, ir j?interpret? saska?? ar atbilst?go j?dzienu [OECD 1977. gada Nodok?u paraugkonvencijas] 11. pant??

c) Ja uz pirm? jaut?juma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis j?dziens ir j?interpret?, ?emot v?r? tikai koment?ru par [OECD 1977. gada Nodok?u paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai ar? šaj? interpret?cij? var tikt ?emti v?r? v?l?kie koment?ri, tai skait? 2003. gad? veiktie papildin?jumi par “starpnieksabiedr?b?m” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gad? veiktie papildin?jumi par “l?gumsaist?b?m vai juridisk?m saist?b?m” (10.2. punkts)?

d) Ja 2003. gada koment?ri var tikt ?emti v?r? interpret?cij?, vai nosac?jums tam, lai uzskat?tu, ka sabiedr?ba nav “?pašuma benefici?re” Direkt?vas [2003/49] izpratn?, ir apst?klis, ka faktiski ir notikusi l?dzek?u nodošana person?m, kuras valsts, kur procentu maks?t?js ir rezidents, uzskata par attiec?go procentu “?pašuma benefici?r?m”, un, ja t? ir, vai papildu nosac?jums ir t?ds, ka faktisk? nodošana notiek br?d?, kas laika zi?? ir tuvu procentu maks?jumam, un/vai notiek k? procentu maks?jums?

e) K?da noz?me šaj? zi?? ir tam, ka pašu kapit?ls tiek izmantots aizdevumam, ka attiec?gie procenti tiek ieogr?matoti aizdevuma pamatsumm? (“kapitaliz?ti”), ka procentu sa??m?js p?c tam ir veicis p?rskait?jumu sabiedr?bu grupas ietvaros savam m?tesuz??mumam, kas ir t?s pašas valsts rezidents, nol?k? kori??t pe??u nodok?u vajadz?b?m saska?? ar attiec?gaj? valst? sp?k? esošajiem noteikumiem, ka attiec?gie procenti p?c tam tiek p?rv?rsti aiz??m?jas sabiedr?bas kapit?l?, ka procentu sa??m?jam ir bijušas l?gumiskas vai juridiskas saist?bas nodot procentus citai personai un ka liel?k? da?a personu, kuras valsts, kur procentu maks?t?js ir rezidents,

uzskata par procentu “pašuma beneficiāriem”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tātad, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevēju un tādējādi būtu saņēmušas procentus tieši?

f) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “pašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kāda nozīme būtu tam, ja iesniedzējtiesa pēc lietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot līgumiskam vai juridiskam saistībām saņemtos procentus nodot trešai personai) “būtībā” nebija tiesību “izmantot un lietot” procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?

2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai āunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots minētās direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību aktos ir ietverti vispārīgi noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, āunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?

b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver “procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs”, var tikt uzskatīts par šīs direktīvas 5. pantā minēto pašo valsts noteikumu?

3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstošas [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu pašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret āunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?

4) Vai tā ir āunprātīga izmantošana saskaņā ar Direktīvu [2003/49], ja dalībvalstī, kuras rezidents ir procentu maksātājs, tiek pieauti nodokļu atskaitījumi attiecībā uz procentiem, bet procenti tajā dalībvalstī, kur procentu saņēmējs ir rezidents, netiek aplikti ar nodokli?

5) a) Vai uz sabiedrību, kas ir Luksemburgas rezidente, kas saskaņā ar Luksemburgas komercietību aktiem ir izveidota un reģistrēta kā “société en commandite par actions” (SCA) un kas ir arī klasificēta kā “société d’investissement en capital à risque” (SICAR) saskaņā ar Luksemburgas 2004. gada 15. jūnija Likumu par riska kapitāla ieguldījumu sabiedrību (SICAR), attiecas Direktīva [2003/49]?

b) Ja atbilde uz piektā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Luksemburgas “SCA, SICAR” var būt procentu “pašuma beneficiāre” saskaņā ar Direktīvu [2003/49], pat ja dalībvalsts, kurā procentu maksājums veicots sabiedrībā ir rezidente, uzskata, ka attiecīgā sabiedrībā ir nodokļu ziņā pārskatāma struktūra saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem?

c) Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) punktu ir noliedzīga un līdz ar to procentus saņemošā sabiedrībā netiek uzskatīta par attiecīgo procentu “pašuma beneficiāri”, vai SCA, SICAR tādus apstākļos kā šajās lietās ir uzskatāma par attiecīgo procentu “pašuma beneficiāri” šīs direktīvas izpratnē?

6) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrībā citā dalībvalstī ir procentu pašuma beneficiāre, un apgalvo, ka šī sabiedrībā citā dalībvalstī ir tā saucamā maksiģa?

starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par pašuma beneficiāru?

7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pādīj? min?taj? dalībvalst? tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem min?taj? dalībvalst?, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj t?du tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pādīj? min?t? dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturam? nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko š? pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

8) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pādīj? min?taj? dalībvalst? tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem min?taj? dalībvalst?, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj t?du tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

– pādīj? no min?taj?m dalībvalst?m pieprasa, lai procentus maksājoš? persona par procentiem ieturtu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturto nodokli, savukārt š?da pienākuma ieturto nodokli ienākumu gūšanas vietā nav, ja procentu saņēm?js ir rezidents pādīj? no min?taj?m dalībvalst?m?

– mātesuzņēmumam pādīj? no min?taj?m dalībvalst?m neb?tu j?maks? uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un b?tu j?s?k maks?t uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu gūšanas vietā?

Tiesa tiek l?gta atbildi uz sept?to jautājumu ?emt v?r? atbild? uz astoto jautājumu.”

3) Lieta C-119/16 C Danmark I

58 K? izriet no l?guma sniegt prejudiciālu nol?mumu, C USA, kas ir re?istrēta Amerikas Savienotajās Valstīs, pieder Kaimanu salās re?istrēt? C Cayman Islands, kurai l?dz pat 2004. gada beig?m piederēja D?nijas re?istrēt? C Danmark II, sabiedrību grupas gal?gais mātesuzņēmums. Š? paša 2004. gada beig?s sabiedrību grupa tika p?rstrukturēta un šaj? saistībā divas Zviedrijas sabiedrības C Sverige I un C Sverige II, k? ar? D?nijas sabiedrība C Danmark I tika iestarpin?tas starp C Cayman Islands un C Danmark II. C Danmark I kopš 2005. gada 1. janvāra ir Amerikas sabiedrību grupas, kuras gal?gais mātesuzņēmums ir C USA, D?nijas atzara mātesuzņēmums.

59 Sabiedrību grupas Eiropas atzara p?rstrukturēšanas iemeslus C Danmark I ir aprakst?jusi paziņojumā “2004 European Restructuring Process” (2004. gada p?rstrukturēšanas process Eiropā), kur? tostarp ir norādīts:

“2004. gadā Grupa [...] p?rskatēja savu organizatorisko struktūru un nol?ma iestarpin?t papildu holdingsabiedrības un izmantot sviras efektu sav? Eiropas struktūrā. Papildu holdingsabiedrības

Ķauj sabiedrĶbai daudz brĶvĶk piekĶt kapitĶlam EiropĶ un daudz efektĶvĶk pĶrvest kapitĶlu grupas sabiedrĶbu ietvaros. TurklĶt jauno holdingsabiedrĶbu pĶrskati atspoguĶo patiesĶs tirgus vĶrtĶbas attiecĶbĶ uz Eiropas grupu, kas, iespĶjams, varĶtu palĶdzĶt sabiedrĶbai iegĶt finansĶjumu no treĶĶjĶm personĶm. Visbeidzot – un tas ir vissvarĶgĶkais – sviras efekta iekĶauĶšana struktĶrĶ Ķauj samazinĶt uzĶmuma komerciĶlos riskus, samazinot paĶu kapitĶla apmĶru, kas ir pakĶauts riskam komercdarĶjumos.

Ķemot vĶrĶ pĶĶreizĶjo labvĶlĶgo nodokĶu reĶĶmu attiecĶbĶ uz holdingsabiedrĶbĶm, kuras darbojas ZviedrijĶ, grupa [...] nolĶma izveidot savas jaunĶs Eiropas holdingsabiedrĶbas ĶĶjĶ valstĶ, lai gĶtu labumu no ĶĶ reĶĶma.”

60 NodokĶu ministrija uzskatĶja, ka divu jauno Zviedrijas sabiedrĶbu iestarpinĶšana virs grupas DĶnijas atzara notika fiskĶlu apsvĶrumu dĶĶ. 2009. gada 30. oktobrĶ SKAT pieĶĶma lĶmumu, atbilstoĶi kuram *C Sverige II* un *C Sverige I* nevar tikt uzskatĶtas par *C Danmark I* samaksĶto procentu ĶpaĶuma beneficiĶrĶm DirektĶvas 2003/49 un ZiemeĶvalstu nodokĶu konvencijas nozĶmĶ.

61 Ar 2011. gada 25. maija rĶkojumu *Landskatteretten* (Valsts nodokĶu apelĶcijas komisija) apstiprinĶja SKAT lĶmumu, uzskatot, ka Zviedrijas sabiedrĶbas ir vienkĶrĶsas starpnieksabiedrĶbas. MinĶtajĶ rĶkojumĶ tostarp bija norĶdĶts:

“LĶdz pat 2004. gada beigĶs un 2005. gada sĶkumĶ veiktajai pĶrstrukturĶĶanai grupas DĶnijas atzara galĶgĶ sabiebrĶba [*C Danmark II*] piederĶja tieĶi [*C Cayman Islands*].

PĶrstrukturĶĶanas rezultĶtĶ starp [*C Cayman Islands*] un [*C Danmark II*] tika iestarpinĶtas trĶs jaunizveidotas sabiedrĶbas un rezultĶtĶ [*C Cayman Islands*] piederĶja Zviedrijas holdingsabiedrĶba, kurai paĶai piederĶja vĶl viena Zviedrijas sabiedrĶba, kurai savukĶrt piederĶja [*C Danmark I*], kas bija kĶuvusi par grupas DĶnijas atzara galĶgo mĶtesuzĶmumu. Grupas struktĶra tika izveidota, tostarp veicot vairĶkus sabiedrĶbu pĶrdoĶanas darĶjumus grupas ietvaros, saistĶbĶ ar kuriem [*C Cayman Islands*] pieĶĶra [*C Sverige I*] aizdevumu attiecĶgi 75 miljonu euro un 825 miljonu euro apmĶrĶ, kĶ arĶ [*C Sverige II*] pieĶĶra divus aizdevumus [*C Danmark I*] attiecĶgi 75 miljonu euro un 825 miljonu euro apmĶrĶ.

Starp [*C Cayman Islands*] un [*C Sverige I*] tika panĶkta vienoĶanĶs par parĶda instrumentu ar nosacĶjumiem, kuri ir pilnĶgi identiski tiem, kas izriet no parĶda instrumenta 75 miljonu euro apmĶrĶ, par ko vienojĶs [*C Sverige II*] un [*C Danmark I*]. Tas pats attiecas uz parĶda instrumentiem 825 miljonu euro apmĶrĶ [...]. VeiktĶs pĶrstrukturĶĶanas ietvaros un ĶĶjĶ kontekstĶ izveidoto parĶda attiecĶbu ietvaros, kas ir atspoguĶotas darĶjumos starp pusĶm, kurĶm ir kopĶgas intereses, [*C Sverige II*], izmantojot Zviedrijas noteikumus par pĶrvedumiem grupas iekĶienĶ, pĶrskaitĶja [*C Sverige I*] no [*C Danmark I*] saĶemtos procentus, savukĶrt [*C Sverige I*] Ķos lĶdzekĶus pĶrskaitĶja tĶlĶk [*C Cayman Islands*] kĶ procentu izdevumus.

TĶ kĶ ZviedrijĶ neto apliekamie ienĶkumi atbilstoĶi spĶkĶ esoĶĶjiem Zviedrijas noteikumiem nekĶdi netiek aplikti ar nodokli, procentu maksĶjumi, kas bija jĶveic [*C Danmark I*], ar Zviedrijas sabiedrĶbu starpniecĶbu pilnĶbĶ tika pĶrskaitĶti [*C Cayman Islands*].

Neviena no pĶrstrukturĶĶanĶ izveidotajĶm sabiedrĶbĶm neveica nekĶdu citu darbĶbu kĶ vien holdingsabiedrĶbas darbĶbu, un ĶĶ iemesla dĶĶ to paredzamie ieĶĶmumi bija tikai tie, kuri ir saistĶti ar holdingsabiedrĶbas darbĶbas bĶtĶbu. TĶtad, izveidojot ar pĶrstrukturĶĶanu saistĶtĶs parĶda attiecĶbas, tas noteikti nozĶmĶja, ka, lai parĶdnieces sabiedrĶbas varĶtu izpildĶt savas ar to saistĶtĶs saistĶbas, ĶĶm sabiedrĶbĶm bija jĶsaĶem lĶdzekĶi no citĶm grupas sabiedrĶbĶm. Tam bija jĶbĶt priekĶnoteikumam jau no sĶkuma.

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

62 Prasītāja pamatlietā C *Danmark I* uzskata, ka C *Sverige II* un C *Sverige I* Zviedrijā tika reģistrētas saistībā ar grupas pārstrukturēšanu Eiropā, kuras pamatā bija vispārīgi un komerciāli apsvērumi. Atbilstoši prasītājas pamatlietā uzskatām C *Sverige II* esot tai samaksāto procentu pašuma beneficiāre Direktīvas 2003/49 izpratnē.

63 Šādos apstākļos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

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

b) Vai jēdziens “pašuma beneficiārs” Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktā, to lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē saskaņā ar atbilstīgo jēdzienu [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantā?

c) Ja uz pirmo jautājumu b) punktā tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā tikai komentāru par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā arī citi komentāri, tai skaitā 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrību” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistību vai juridiskām saistībām” (10.2. punkts)?

d) Ja 2003. gada komentāri var tikt ņemti vērā interpretācijā, vai nosacījums tam, lai uzskatītu, ka sabiedrība nav “pašuma beneficiāre” Direktīvas [2003/49] izpratnē, ir apstāklis, ka faktiski ir notikusi līdzekļu nodošana personām, ko valsts, kuras rezidents ir procentu maksātājs, uzskata par attiecīgo procentu “pašuma beneficiāru”, un, ja tā ir, vai papildu nosacījums ir tāds, ka faktiskā nodošana notiek brīdī, kas laika ziņā ir tuvu procentu maksājumam, un/vai notiek kā procentu maksājums?

e) Kāda nozīme šajā ziņā ir tam, ka pašu kapitāls tiek izmantots aizdevumam, ka attiecīgie procenti tiek iegrāmatoti aizdevuma pamatsummā (“kapitalizācija”), ka procentu saņēmējs pēc tam ir veicis pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros savam mētesuzņēmumam, kas ir tā pašas valsts rezidents, nolūkā koriģēt peļņu nodokļu vajadzībām saskaņā ar attiecīgajai valstī spēkā esošajiem noteikumiem, ka attiecīgie procenti pēc tam tiek pārvērsti aizņēmēja sabiedrības kapitālā, ka procentu saņēmējam ir bijušas līgumiskas vai juridiskas saistības nodot procentus citai personai un ka lielākā daļa personu, kuras valsts, kur procentu maksātājs ir rezidents, uzskata par procentu “pašuma beneficiāru”, ir rezidentes citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ar kurām Dānijas Karaliste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tātad, ka saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību aktiem nebūtu pamata ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja šīs personas būtu aizdevēja un tādējādi būtu saņēmēmušas procentus tieši?

f) Izvērtējot jautājumu par to, vai procentu saņēmējs ir jāuzskata par “pašuma beneficiāru” Direktīvas izpratnē, kāda nozīme būtu tam, ja iesniedzējtiesa pēc lietās faktisko apstākļu izvērtēšanas secinātu, ka saņēmējam (nepastāvot līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemtos

procentus nodot trešai personai) "būtībā" nebija tiesību "izmantot un lietot" procentus, kā minēts 2014. gada komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]

2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valsts noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai āunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots Direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību akts ir ietverti vispārīgi noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, āunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?

b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver "procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs", var tikt uzskatīts par Direktīvas 5. panta minēto īpašo valsts noteikumu?

3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstošas [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmējs ir uzskatāms par procentu pašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret āunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas Direktīvas 5. pants?

4) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu pašuma beneficiāre, un apgalvo, ka šī sabiedrība citā dalībvalstī ir tās saucamā mērķīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par pašuma beneficiāru?

5) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pārdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādus tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pārdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pārdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādus tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

– p?d?j? no min?taj?m dal?bvalst?m pieprasa, lai procentus maks?još? persona par procentiem ietur?tu nodokli ien?kumu g?šanas viet?, un liek šai personai uz?emties atbild?bu attiec?b? pret valsti par ien?kumu g?šanas viet? neietur?to nodokli, savuk?rt š?da pien?kuma ietur?t nodokli ien?kumu g?šanas viet? nav, ja procentu sa??m?js ir rezidents p?d?j? no min?taj?m dal?bvalst?m?

– m?tesuz??mumam p?d?j? no min?taj?m dal?bvalst?m neb?tu j?maks? uz??mumu ien?kuma nodok?a avansa maks?jumi pirmo divu finanšu gadu laik? un b?tu j?s?k maks?t uz??mumu ien?kuma nodokli tikai daudz v?l?k par nodok?u maks?šanas termi?u ien?kumu g?šanas viet??

Tiesa tiek l?gta atbildi uz piekto jaut?jumu ?emt v?r? atbild? uz sesto jaut?jumu.”

4) Lieta C?299/16 Z Denmark

64 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *Z Denmark* ir D?nijas uz??mums, kas darbojas r?pniec?bas jom?.

65 2005. gada august? kapit?la ieguld?jumu fonds *A Fund* no to iepriekš?jiem ?pašniekiem, proti, kapit?la ieguld?jumu fonda B un D?nijas finanšu iest?des C, ieg?d?j?s aptuveni 66 % š?s sabiedr?bas A tipa akciju (kas veidoja aptuveni 64 % no balssties?b?m), savuk?rt D patur?ja atlikušo A tipa akciju da?u. Papildus tam vair?kiem *Z Denmark* augst?k? l?me?a darbiniekiem pieder?ja B tipa akcijas.

66 *A Fund* sast?v no pieciem fondiem – ?etri no šiem fondiem ir izveidoti komand?tsabiedr?bas (*Limited Partnership*) form? Dž?rsij?, proti, nodok?u zi?? p?rskat?m? form? D?nijas nodok?u ties?bu izpratn?. P?d?jam min?tajam fondam *A Fund* (Nr. 5) *Limited Jersey* ir nodok?u zi?? nep?rskat?mas sabiedr?bas forma, un tam pieder aptuveni 0,5 % no *A Fund*. Atbilstoši iesniedz?jtiesas sniegtajai inform?cijai ?etru pirmo fondu ieguld?t?ji esot daudzu valstu – gan Savien?b? ietilpstošu, gan trešo valstu – nodok?u maks?t?ji.

67 Š? sprieduma 65. punkt? min?t?s ieg?des ietvaros *A Fund* 2005. gada 27. septembr? pieš??ra *Z Denmark* aizdevumu 146 010 341 DKK (aptuveni 19,6 miljoni euro) apm?r?. Par aizdevumu bija j?maks? procenti 9 % apm?r? gad?.

68 *A Fund* 2006. gada 28. apr?l? visus savus pras?jumus pret *Z Denmark*, kuru kopsumma bija 146 010 341 DKK (aptuveni 19,6 miljoni euro) nodeva *Z Luxembourg* – sabiedr?bai, kuru t? taj? paš? dien? izveidoja Luksemburg?.

69 Nodošanas dar?jums tika pabeigts, *A Fund* izsniedzot *Z Luxembourg* aizdevumu, kura apm?rs ar? bija 146 010 341 DKK (aptuveni 19,6 miljoni euro). Par aizdevumu bija j?maks? procenti 9,875 % apm?r?, un procenti bija j?iegr?mato gada beig?s.

70 2006. gada 21. j?nij? *A Fund* savas *Z Denmark* akcijas p?rveda *Z Luxembourg*.

71 Atbilstoši *Z Luxembourg* p?rskatiem par 2007. gadu (2006. gada p?rskatos ir redzami l?dz?gi poste?) š? sabiedr?ba papildus *Z Denmark* akciju tur?šanai neveica nek?du citu darb?bu. Šie p?rskati liecina ar? par to, ka *Z Luxembourg* zaud?jumi, kuri 2006. gad? sasniedza 23 588 euro, 2007. gad? p?rv?rt?s par pe??u 15 587 euro apm?r?. No min?tajiem p?rskatiem izriet ar?, ka procentu ie??mumi šajos gados palielin?j?s attiec?gi l?dz 1 497 208 euro un l?dz 1 192 881 euro, savuk?rt procentu izdevumi bija attiec?gi 1 473 675 euro un 1 195 124 euro. Posten? “Pe??as nodoklis” (*Tax on profit*) attiec?b? uz 2006. gadu bija nor?d?ta summa 3733 euro, bet attiec?b? uz 2007. gadu summa bija vien?da ar nulli.

72 *Z Denmark* 2007. gada 1. novembr? atmaks?ja *A Fund* pieš?irto aizdevumu, un šaj? datum? uzkr?tie procenti bija 21 241 619 DKK (aptuveni 2,85 miljoni euro). *Z Luxembourg* taj? paš? dien? atl?dzin?ja *Z Fund* savu par?du, ko veidoja kapit?ls un procenti.

73 Ar 2010. gada 10. decembra l?mumu *SKAT* neatzina *Z Luxembourg* ?pašuma benefici?res statusu Direkt?vas 2003/49 un D?nijas un Luksemburgas nodok?u konvencijas izpratn? attiec?b? uz procentiem, kurus tai bija samaks?jusi *Z Denmark*.

74 Ar 2012. gada 31. janv?ra l?mumu Valsts nodok?u apel?cijas komisija apstiprin?ja *SKAT* l?mumu. L?mum? bija iek?auti š?di fragmenti:

“[*Z Luxembourg*] netiek uzskat?ta par “?pašuma benefici?ri” [*beneficial owner*] nedz [D?nijas un Luksemburgas nodok?u konvencijas], nedz Direkt?vas [2003/49] izpratn?.

Šaj? saist?b? ir j??em v?r? sh?ma, ko puses izveidoja kop?g?s interes?s un ar ko [*Z Luxembourg*] p?rskait?ja no *Z Denmark* sa?emtus procentus kapit?la ieguld?jumu fondam, kurš savuk?rt tos t?l?k p?rskait?ja saviem ieguld?t?jiem.

[*Z Luxembourg*] nododot kapit?la ieguld?jumu fonda pras?jumus pret [*Z Denmark*] un šai sabiedr?bai vienlaikus ieg?d?joties akcijas [*Z Denmark*], izmantojot fonda pieš?irtu aizdevumu, kura apm?rs ir gandr?z l?dzv?rt?gs pras?juma pret sabiedr?bu apm?ram un kura nosac?jumi ir gandr?z identiski, [*Z Luxembourg*] par D?nijas sabiedr?bas maks?tajiem procentiem uzliekamais nodoklis tiktu neitraliz?ts ar procentu maks?jumu, ko sabiedr?ba veic fondam, un t?p?c dar?jumu kopums nerad?tu apliekamus neto ien?kumus, par kuriem sabiedr?bai b?tu j?maks? nodoklis. T?d?j?di Luksemburgas sabiedr?ba ir uzskat?ma par starpnieksabiedr?bu, kurai nav re?lu pilnvaru vai iesp?ju pie?emt l?mumus par r?c?bu ar p?rskait?to summu.

T?p?c [*Z Luxembourg*] tiek atteikts [Luksemburgas un D?nijas nodok?u konvencij?] un/vai Direkt?v? [2003/49] paredz?tais atbr?vojums no D?nij? ien?kumu g?šanas viet? ieturam? nodok?a.

Ir izskaidrots, ka procenti, kurus [*Z Luxembourg*] ir samaks?jusi kapit?la ieguld?jumu fondam, kas esot j?uzskata par p?rskat?mu, ir tikuši t?l?k p?rskait?ti fonda ieguld?t?jiem. L?dz ar to rodas jaut?jums, vai neb?tu j?piem?ro atbr?vojums no nodok?a par procentiem, pamatojoties uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kura attiecoties uz ieguld?t?jiem. ?emot v?r? veidu, k? lieta ir izkl?st?ta, par šo jaut?jumu nav j?lemj t? vienk?rš? iemesla d??, ka iesniegtie saraksti nav pietiekami dokumenti, lai konstat?tu, ka b?tu notikusi nodok?a dubulta uzlikšana.”

75 Šo Valsts nodok?u apel?cijas komisijas l?mumu *Z Denmark* p?rs?dz?ja D?nijas ties?s.

76 Iesniedz?jties? *Z Denmark* tostarp apgalvo, ka “?pašuma benefici?ra” j?dziens Direkt?vas 2003/49 izpratn? ir Savien?bas ties?bu j?dziens, kam ir j?sniedz sava interpret?cija, nevis tas

j?interpret? *OECD* Nodok?u paraugkonvencijas gaism?. Katr? zi?? interpret?cija varot tikt veikta tikai *OECD* 1977. gada Nodok?u paraugkonvencijas un ar to saist?to koment?ru gaism?. Dinamiska interpret?cija esot pretrun? tiesisk?s droš?bas principam. Turkl?t *Z Denmark* apstr?d faktu, ka šaj? liet? b?tu notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana Direkt?vas 2003/49 izpratn?.

77 Visbeidzot *Z Denmark* kritiz? atš?ir?go attieksmi, kas – pret?ji EKL 43. pantam – esot veikta šaj? liet?, it ?paši *Z Luxembourg* nesp?ju atskait?t procentus, kas ir maks?ti saist?b? ar aizdevumu, kurš ir nosl?gts ar t?s akcion?ru, lai var?tu pieš?irt aizdevumu *Z Denmark*. Proti, ja *Z Luxembourg* b?tu bijusi D?nijas sabiedr?ba, t? b?tu var?jusi atskait?t šos izdevumus un tai neb?tu aplikamu procentu ien?kumu.

78 Run?jot par nodokli ien?kumu g?šanas viet?, *Z Denmark* apgalvo, ka attiec?b? uz sabiedr?bu rezidenšu aplikšanu ar nodokli past?v vair?kas b?tiskas atš?ir?bas. Pirmk?rt, nodoklis ien?kumu g?šanas viet? ir maks?jams agr?k nek? uz??mumu ien?kuma nodoklis. Otrk?rt, kav?juma procenti, kas ir j?maks? par nodokli ien?kumu g?šanas viet?, ir daudz liel?ki sal?dzin?jum? ar uz??mumu ien?kuma nodokli. Trešk?rt, nodoklis ien?kumu g?šanas viet? ir j?ietur aiz??m?jam. Ceturtk?rt, aiz??m?jam ir ar? j?p?rskaita ien?kumu g?šanas viet? ietur?tais nodoklis.

79 Š?dos apst?k?os *Vestre Landsret* (Rietumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) a) Vai Direkt?vas [2003/49] 1. panta 1. punkts, to lasot kopsakar? ar š?s direkt?vas 1. panta 4. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts rezidente sabiedr?ba, uz kuru attiecas š?s direkt?vas 3. pants un kura t?dos apst?k?os k? šaj? liet? sa?em procentus no meitasuz??muma cit? dal?bvalst?, ir šo procentu “?pašuma benefici?re” š?s pašas direkt?vas izpratn??

b) Vai j?dziens “?pašuma benefici?rs” Direkt?vas [2003/49] 1. panta 1. punkt?, to lasot kopsakar? ar š?s direkt?vas 1. panta 4. punktu, ir j?interpret? saska?? ar atbilst?go j?dzienu [*OECD* 1977. gada Nodok?u paraugkonvencijas] 11. pant??

c) Ja uz pirm? jaut?juma b) punktu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai šis j?dziens ir j?interpret?, ?emot v?r? tikai koment?ru par [*OECD* 1977. gada Nodok?u paraugkonvencijas] 11. pantu (8. punkts), vai ar? šaj? interpret?cij? var tikt ?emti v?r? v?l?kie koment?ri, tai skait? 2003. gad? veiktie papildin?jumi par “starpnieksabiedr?b?m” (8.1. punkts, tagad 10.1. punkts) un 2014. gad? veiktie papildin?jumi par “l?gumsaist?b?m vai juridisk?m saist?b?m” (10.2. punkts)?

d) Ja 2003. gada koment?ri var tikt ?emti v?r? interpret?cij?, vai, v?rt?jot, vai sabiedr?ba var netikt uzskat?ta par “?pašuma benefici?ri” Direkt?vas [2003/49] izpratn?, ir noz?me tam, ka attiec?gie procenti tiek iegr?matoti aizdevuma pamatsumm?, ka procentu sa??m?jam ir bijušas l?gumiskas vai juridiskas saist?bas nodot procentus citai personai un ka liel?k? da?a personu, kur?m tika ieskait?ti/p?rskait?ti procenti un kuras valsts, kur? procentu maks?t?js ir rezidents, uzskata par procentu “?pašuma benefici?r?m”, ir rezidentes cit?s dal?bvalst?s vai trešaj?s valst?s, ar kur?m D?nijas Karaliste ir nosl?gusi konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, t?, ka saska?? ar valsts ties?bu aktiem neb?tu pamata ietur?t nodokli ien?kumu g?šanas viet?, ja š?s personas b?tu aizdev?jas un t?d?j?di b?tu sa??mušas procentus tieši?

e) Izv?rt?jot jaut?jumu par to, vai procentu sa??m?js ir j?uzskata par “?pašuma benefici?ru” Direkt?vas izpratn?, k?da noz?me b?tu tam, ja iesniedz?jtiesa p?c lietas faktisko apst?k?u izv?rt?šanas secin?tu, ka sa??m?jam (nepast?vot l?gumisk?m vai juridisk?m saist?b?m sa?emtos procentus nodot trešai personai) “b?t?b?” nebija ties?bu “izmantot un lietot” procentus, k? min?ts 2014. gada koment?ros par [*OECD* 1977. gada Nodok?u paraugkonvenciju]?

2) a) Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [2003/49] 5. panta 1. punktu par valstu noteikumu piemērošanu attiecībā uz krāpšanas vai āunprātīgas izmantošanas novēršanu vai šīs direktīvas 5. panta 2. punktu, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi konkrētu valsts noteikumu, ar kuru tiek īstenots Direktīvas 5. pants, vai ka valsts tiesību akts ir ietverti vispārīgi noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu, āunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar 5. pantu?

b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Dānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta d) apakšpunktu, kurā ir paredzēts, ka ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par procentu ienākumiem neietver "procentus, kas netiek aplikti ar nodokļiem [...] saskaņā ar Direktīvu [2003/49] par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs", var tikt uzskatīts par šīs direktīvas 5. panta minēto pašvalsts noteikumu?

3) Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikums, saskaņā ar kuru procentu aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no tā, vai procentu saņēmājs ir uzskatāms par procentu pašuma beneficiāru, ir līguma noteikums pret āunprātīgu izmantošanu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. pants?

4) Vai dalībvalstij, kura nevēlas atzīt, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir procentu pašuma beneficiāre, un apgalvo, ka sabiedrība citā dalībvalstī ir tā saucamā mākslīgā starpnieksabiedrība, saskaņā ar Direktīvu [2003/49] vai EKL 10. pantu ir pienākums norādīt, ko dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par pašuma beneficiāru?

5) Ja procentu maksātājs ir rezidents vienā dalībvalstī, bet procentu saņēmājs ir rezidents citā dalībvalstī, un ja procentu saņēmāju pirmā dalībvalsts neuzskata par attiecīgo procentu "pašuma beneficiāru" saskaņā ar Direktīvu [2003/49] un tādēļ tiek uzskatīts, ka tam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem šajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, netiek pieņemti tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pirmā dalībvalsts, uzliekot nodokļu procentu saņēmājam, kas nav rezidents, neņem vērā izdevumus procentu formā, kuri procentu saņēmājam ir bijuši tādos apstākļos kā šajā lietā, bet procentu izdevumi parasti ir atskaitāmi saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem un tāpēc procentu saņēmājs, kas ir rezidents, tos var atskaitīt no saviem apliekamajiem ienākumiem?

6) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gēšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [2003/49] attiecībā uz procentu maksājumiem, kas saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pārdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par šiem procentiem minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pārdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa iekasēšanu ienākumu gēšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā procentu likme, ko šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (kurš attiecas arī uz ienākumiem no procentiem), kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

7) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu [2003/49] nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gēšanas vietā par procentu maksājumiem, kas ir saņemti no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pārdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu par šiem procentiem minētajā

dalībvalstīs, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādū tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

– pārdēj? no minētajam dalībvalstīm pieprasa, lai procentus maksājoš? persona par procentiem ietur?tu nodokli ienākumu g?šanas viet?, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu g?šanas viet? neietur?to nodokli, savukārt š?da pienākuma ietur?t nodokli ienākumu g?šanas viet? nav, ja procentu saņēm?js ir rezidents pārdēj? no minētajam dalībvalstīm?

– m?tesuzņēmumam pārdēj? no minētajam dalībvalstīm neb?tu jāmaks? uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi pirmo divu finanšu gadu laikā un būtu jāsamaksā uzņēmumu ienākuma nodokli tikai daudz vēlāk par nodokļu maksāšanas termiņu ienākumu g?šanas vietēs?

Tiesa tiek l?gta atbildi uz sesto jautājumu ?emt v?r? atbild? uz šo jautājumu.”

Tiesvedība Ties?

80 T? k? ?etras pamatl?etas, kuras visas attiecas uz Direkt?vas 2003/49 un L?gumos garantēto pamatbrīvību interpretācijā, ir saist?tas, t?s ir jāapvieno sprieduma tais?šanai.

81 Ar 2017. gada 2. marta v?stuli D?nijas valdība atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas stat?tu 16. panta trešajai daļai l?dza Tiesu izspriest š?s lietas virspalāt?. Turklāt, ?emot v?r? l?dzību starp š?m lietām un lietām C?116/16 un C?117/16, kur?s šodien tiek pasludināts spriedums *T Danmark un Y Denmark Aps* (C?116/16 un C?117/16), D?nijas valdība ar? ierosināja Tiesai, piemērojot Reglamenta 77. pantu, r?kot kop?gu tiesas s?di mutv?rdu paskaidrojumu uzklauš?šanai vis?s šaj?s liet?s. Tiesa apmierināja abus D?nijas valdības l?gumus.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

82 Valsts tiesu uzdotie prejudiciālie jautājumi skar tr?s tematus. Pirmais temats attiecas uz “?pašuma beneficiāra” j?dzienu Direkt?vas 2003/49 izpratn?, k? ar? t?da juridisk? pamata pastāv?šanu, kas ?auj dalībvalstij tiesību ?aunprēt?gas izmantošanas d?? atteikt jebk?da minēt?s direkt?vas 1. panta 1. punktā paredzēt? atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu sabiedrībai, kura ir maksājusi procentus subjektam, kas ir reģistrēts cit? dalībvalst?. Gadījum?, ja š?ds juridiskais pamats pastāv?tu, otrais jautājums skartais temats attiecas uz elementiem, kas veido iespējāmu tiesību ?aunprēt?gu izmantošanu, un uz pierād?šanas noteikumiem, kas ir ar to saist?ti. Visbeidzot, trešais jautājums – kuri ar? ir uzdoti gadījumam, ja dalībvalstij būtu iespējams atteikt uz š?du sabiedrību attiecināt Direkt?v? 2003/49 paredzēt?s priekšrocības, – skartais temats attiecas uz to, k? ir jāinterpret? LESD noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību un brīvu kapitāla apriti, lai ?autu iesniedzjtiesai p?rbaudīt, vai D?nijas tiesību akti nav pretrun? š?m brīvībām.

Par pirmo jautājumu a) l?dz c) punktu, otro jautājumu a) un b) punktu un trešajiem jautājumiem liet?s C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16

83 Pirmām kārtām, ar pirmo jautājumu a) l?dz c) punktu liet?s C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16 iesniedzjtiesas vaic? par to, k? ir jāinterpret? j?dziens “procentu ?pašuma beneficiārs” Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. un 4. punkta izpratn?. Otrām kārtām, ar otro jautājumu a) un b) punktu un trešajiem jautājumiem liet?s C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16 iesniedzjtiesas b?tībā vaic?, vai Direkt?vas 2003/49 5. pantā ataut?s c??as pret kr?pšanu un ?aunprēt?gu izmantošanu priekšnoteikums ir valstu noteikumu vai l?gumos ietvertu noteikumu kr?pšanas novēršanai pastāv?šana š? panta 1. punkta izpratn?. Š?s tiesas it ?paši jaut?, vai

valsts noteikums vai līgum? ietverts noteikums, kur? ir ietverts “pašuma benefici?ra” j?dziens, var tikt uzskat?ts par juridisko pamatu, kas ?auj c?n?ties pret kr?pšanu vai ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

Par “procentu ?pašuma benefici?ra” j?dzienu

84 Ies?kum? ir j?nor?da, ka “procentu ?pašuma benefici?ra” j?dziens, kas ir ietverts Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt?, nevar b?t atsauce uz valsts ties?bu j?dzieniem, kuru tv?rums ir atš?ir?gs.

85 Šaj? zi?? ir ticis nospriests, ka no Direkt?vas 2003/49 2.–4. apsv?ruma izriet, ka t?s m?r?is ir nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršana attiec?b? uz procentu un honor?ru maks?jumiem starp asoci?t?m sabiedr?b?m, kas ir no daž?d?m dal?bvalst?m, un šo maks?jumu vienreiz?ja aplikšana ar nodokli vien? dal?bvalst?, jo jebk?du nodok?u uzlikšanas š?diem maks?jumiem atcelšana izcelsmes dal?bvalst? ir piem?rot?kais veids, k? nodrošin?t nodok?u zi?? vienl?dz?gu attieksmi starp viet?jiem un p?rrobežu dar?jumiem (spriedums, 2011. gada 21. j?lijs, *Scheuten Solar Technology*, C?397/09, EU:C:2011:499, 24. punkts).

86 Direkt?vas 2003/49 piem?rošanas joma, k?da t? ir noteikta t?s 1. panta 1. punkt?, attiecas uz procentu un honor?ru maks?jumu, kas rodas to izcelsmes dal?bvalst?, atbr?vošanu no nodok?a, ja šo maks?jumu sa??m?js ir sabiedr?ba, kas dibin?ta cit? dal?bvalst?, vai ir past?v?gs uz??mums, kas atrodas cit? dal?bvalst? un pieder izcelsmes dal?bvalsts sabiedr?bai (spriedums, 2011. gada 21. j?lijs, *Scheuten Solar Technology*, C?397/09, EU:C:2011:499, 25. punkts).

87 Turkl?t Tiesa ir uzsv?rusi, ka, t? k? š?s direkt?vas 2. panta a) punkt? procenti ir defin?ti k? “ien?kumi no vis?m par?du pras?b?m”, tikai ?pašuma benefici?rs var sa?emt procentus, kuri ir uzskat?mi par ien?kumiem no š?diem pras?jumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 21. j?lijs, *Scheuten Solar Technology*, C?397/09, EU:C:2011:499, 27. punkts).

88 L?dz ar to “procentu ?pašuma benefici?ra” j?dziens min?t?s direkt?vas izpratn? ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz subjektu, kas patiesi g?st labumu no tam samaks?tajiem procentiem. Š? atsauce ar ekonomisko realit?ti ir apstiprin?ta š?s pašas direkt?vas 1. panta 4. punkt?, preciz?jot, ka dal?bvalsts sabiedr?ba tiek uzskat?ta par procentu vai honor?ru ?pašuma benefici?ri tikai tad, ja t? sa?em min?tos maks?jumus uz sava r??ina, nevis k? citas personas p?rst?vis, piem?ram, fiduci?rs vai paraksta ties?bu tur?t?js.

89 K? izriet no š? sprieduma 10. punkta, lai gan daž?s Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkta valodu redakcij?s, piem?ram, bulg?ru, fran?u, latviešu un rum??u, ir lietots j?dziens “benefici?rs”, cit?s valodu redakcij?s ir izmantoti t?di j?dzieni k? “faktiskais benefici?rs” (sp??u, ?ehu, igau?u, ang?u, it??u, lietuviešu, maltiešu, portug??u un somu valodas redakcijas) vai “pašnieks/persona ar lietošanas ties?b?m” (v?cu, d??u, grie?u, horv?tu, ung?ru, po?u, slov?ku, slov??u un zviedru valodas redakcijas) vai ar? “persona ar gal?gaj?m ties?b?m” (holandiešu valodas redakcija). Šo daž?do formul?jumu lietošana liecina par to, ka termins “benefici?rs” neattiecas uz form?li noteiktu benefici?ru, bet gan uz subjektu, kas ekonomisk? zi?? g?st labumu no sa?emtajiem procentiem un kam t?p?c ir sp?ja br?vi noteikt to izmantojumu. Atbilstoši š? sprieduma 86. punkt? atg?din?tajam tikai Savien?b? re?istr?ts subjekts var b?t procentu ?pašuma benefici?rs, kas var g?t labumu no Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? paredz?t? atbr?vojuma.

90 Turkl?t – k? tas izriet ar? no priekšlikuma Padomes direkt?vai par kop?gu nodok?u sist?mu, ko piem?ro procentu un honor?ru maks?jumiem, kurus veic asoci?ti uz??mumi daž?d?s dal?bvalst?s, kas tika iesniegts 1998. gada 6. mart? (dokuments COM(1998) 67, gal?g? redakcija), kurš ir Direkt?vas 2003/49 pamat?, p?d?j? min?taj? direkt?v? par paraugu ir izmantots 1996. gada OECD Nodok?u paraugkonvencijas 11. pants un tai ir t?ds pats m?r?is, k?ds ir šai

konvencijai, proti, novrst nodok?u dubultu uzlikšanu starptautisk? mrog?. Tpc uz šo paraugu tika balstts divpus?js konvencij?s atrodamais “pašuma benefici?ra” j?dziens, k? ar? min?taj? paraug? un ar to saist?tajos koment?ros veiktie groz?jumi ir relevanti min?t?s direkt?vas interpret?cijai.

91 Pras?t?jas pamatliet?s apgalvo, ka nevar tikt pie?auta Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? min?t? j?dziena “procentu vai honor?ru ?pašuma benefici?rs” interpret?cija *OECD* Nodok?u paraugkonvencijas un ar to saist?to koment?ru gaism?, jo tai neesot nek?das demokr?iskas le?itimit?tes. Tom?r šis arguments nevar tikt atbalstts, jo – k? tas izriet no š? sprieduma 85.–90. punkta – pamats š?dai interpret?cijai, pat ja to ir iedvesmojuši *OECD* sagatavojošie dokumenti, ir rodams paš? Direkt?v?, k? ar? t?s likumdošanas v?stur?, kas atspogu?o Savien?bas demokr?tisko procesu.

92 No *OECD* Nodok?u paraugkonvencijas un ar to saist?to koment?ru att?st?bas v?stures, kas ir atspogu?ota š? sprieduma 4.–6. punkt?, izriet, ka no j?dziena “pašuma benefici?rs” ir izsl?gtas starpnieksabiedr?bas un tas ir j?saprot nevis šaur? un tehnisk?, bet gan plaš? noz?m?, kura ?auj izvair?ties no nodok?u dubultas uzlikšanas, k? ar? ?auj novrst kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

93 Divpus?js konvencijas, ko dal?bvalstis, balstoties uz *OECD* Nodok?u paraugkonvenciju, ir nosl?gušas ar cit?m dal?bvalst?m, piem?ram, Zieme?valstu nodok?u konvencija, ar? liecina par šo att?st?bu. Proti, min?taj?s konvencij?s, kuras ir nor?d?tas š? sprieduma 16.–18. punkt?, vis?s ir ietverts j?dziens “pašuma benefici?rs” min?t? parauga izpratn?.

94 Turkl?t ir j?preciz?, ka tas vien, ka sabiedr?ba, kura sa?em procentus dal?bvalst?, nav “pašuma benefici?re”, oblig?ti nenozm?, ka Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums nav piem?rojams. Proti, ir iedom?jams, ka š?di procenti šaj? saist?b? tiek atbr?voti izcelsmes valst?, ja procentus sa?emoš? sabiedr?ba p?rskaita to summu pašuma benefici?ram, kas ir re?istr?ts Savien?b? un ar? atbilst visiem Direkt?v? 2003/49 paredz?tajiem nosac?jumiem, lai uz to tiktu attiecin?ts š?ds atbr?vojums.

Par ?paša valsts noteikuma vai l?gum? ietverta noteikuma, ar ko tiek ?stenots Direkt?vas 2003/49 5. pants, nepieciešam?bu

95 Iesniedz?jtiesas v?las uzzin?t, vai, lai c?n?tos pret ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu Direkt?vas 2003/49 piem?rošanas ietvaros, dal?bvalstij ir j?b?t pie??mušai ?pašu valsts ties?bu normu š?s direkt?vas transpon?šanai vai ar? t? var atsaukties uz valsts vai l?gumos paredz?tiem noteikumiem vai principiem par ?aunpr?t?gas izmantošanas apkarošanu.

96 Šaj? zi?? atbilstoši past?v?gajai judikat?rai Savien?bas ties?b?s past?v visp?r?js ties?bu princips, saska?? ar kuru indiv?di nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m (spriedumi, 1999. gada 9. marts, *Centros*, C?212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra; 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts; 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 35. punkts; 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.*, C?251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, k? ar? 2018. gada 11. j?lijs, Komisija/Be??ija, C?356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts).

97 Indiv?diem ir j?iev?ro šis visp?r?jais ties?bu princips. Savien?bas tiesisk? regul?juma piem?rošana nav paplašin?ma tikt?l, lai taj? tiktu iek?auti dar?jumi, kas tiek veikti tikai t?d??, lai kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi g?tu labumu no Savien?bas ties?b?s paredz?taj?m priekšroc?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 5. j?lijs, *Kofoed*, C?321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts; 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.*, C?251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, k? ar?

2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Bežija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts).

98 Līdz ar to šo principa izriet, ka dalībvalstij ir jāatsaka Savienības tiesību normu piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek nevis tādēļ, lai īstenotu šo normu mērķus, bet gan nolūkā gūt labumu no Savienības tiesībām, kaut arī nosacījumi šo labuma gūšanai ir izpildīti tikai formāli.

99 Tas tā ir, piemēram, ja muitas formalitēšu izpilde nav saistīta ar parastiem komercdarījumiem, bet gan ir tīri formāla un tās mērķis ir tikai āunprēģi saēmt kompensācijas summas (šajā nozīmā skat. spriedumus, 1981. gada 27. oktobris, *Schumacher* u.c., 250/80, EU:C:1981:246, 16. punkts, kā arī 1993. gada 3. marts, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, 21. punkts) vai eksporta kompensācijas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 59. punkts).

100 Turklāt tiesību āunprēģas izmantošanas aizlieguma princips ir jāpiemēro tik dažādos jomās kā preču brīva aprīte (spriedums, 1985. gada 10. janvāris, *Association des Centres distributeurs Leclerc un Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, 27. punkts), brīva pakalpojumu sniegšana (spriedums, 1993. gada 3. februāris, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, 13. punkts), publisku pakalpojumu līgumi (spriedums, 2014. gada 11. decembris, *Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino"* u.c., C-113/13, EU:C:2014:2440, 62. punkts), brīvība veikt uzņēmējdarbību (spriedums, 1999. gada 9. marts, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts), sabiedrību tiesības (spriedums, 2000. gada 23. marts, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts), sociālais nodrošinājums (spriedumi, 1996. gada 2. maijs, *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, 24. punkts; 2018. gada 6. februāris, *Altun* u.c., C-359/16, EU:C:2018:63, 48. punkts, kā arī 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Bežija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts), pērvadājumi (spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 19.–25. punkts), sociālā politika (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, 37.–41. punkts), ierobežojoši pasākumi (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Afrasiabi* u.c., C-72/11, EU:C:2011:874, 62. punkts) vai arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN) (spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts).

101 Runājot par pēdējo minēto jomu, Tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka, lai gan krāpšanas, izvairšanās no nodokļiem un iespējamās āunprēģas izmantošanas apkarošana ir mērķis, kas ir atzīts un veicināts Padomes Sestajā direktīvā 77/388 (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), āunprēģas rēķināšanas aizlieguma princips tomēr ir arī vispārējais Savienības tiesību princips, kas ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai āunprēģas izmantoto tiesību un priekšrocību pamats ir Līgumos, regulā vai direktīvā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 30. un 31. punkts).

102 No tā izriet, ka vispārējais āunprēģas rēķināšanas aizlieguma princips ir vērstams pret personu, ja tā atsaucas uz noteiktām Savienības tiesību normām, kurās ir paredzēta priekšrocība, tādēļ veidā, kas nav saderīgs ar šo normu mērķiem. Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka šis princips var tikt vērstis pret nodokļa maksātāju, lai viņam tostarp atteiktu atbrīvojumu no PVN, pat ja nepastāv valsts tiesību normas, kurās šāds atteikums ir paredzēts (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 33. punkts).

103 Pamatlietās noteikumi, kuru āunprēģas izmantošanu apgalvo SKAT, ir Direktīvas 2003/49 normas, kura tika pieņemta, lai veicinātu tādā vienotā tirgus izveidi, kam ir iekšējais tirgus iezīmes,

un kur? ir paredz?ts, ka izcelsmes dal?bvalst? no nodok?a tiek atbr?voti procenti, kas tiek maks?ti cit? dal?bvalst? re?istr?tai asoci?tai sabiedr?bai. K? izriet no š? sprieduma 90. punkt? min?t? priekšlikuma direkt?vai, noteiktas šaj? direkt?v? iek?aut?s defin?cijas ir izstr?d?tas p?c OECD 1996. gada Nodok?u paraugkonvencijas 11. pant? atrodamo defin?ciju parauga.

104 Lai gan Direkt?vas 2003/49 5. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka š? direkt?va neliedz piem?rot valstu noteikumus vai ar? l?gumos ietvertus noteikumus, kas ir nepieciešami, lai nov?rstu kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, šis noteikums nav interpret?jams t?d?j?di, ka ar to b?tu izsl?gta š? sprieduma 96.–98. punkt? atg?din?t? Savien?bas visp?r?j? ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principa piem?rošana. Proti, dar?jumi, par kuriem SKAT ir apgalvojusi, ka tie veido ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, ietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C?103/09, EU:C:2010:804, 42. punkts) un var?tu izr?d?ties nesader?gi ar š?s direkt?vas m?r?i.

105 Turkl?t, lai gan Direkt?vas 2003/49 5. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis kr?pšanas, izvair?šanās no nodok?u maks?šanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jum? var at?emt šaj? direkt?v? paredz?t?s priekšroc?bas vai atteikties to piem?rot, š? norma tom?r ar? nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka taj? b?tu izsl?gta Savien?bas visp?r?j? ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principa piem?rošana, jo min?t? principa piem?rošana nav pak?auta transpon?šanas pras?bai, k? tas ir š?s direkt?vas noteikumu gad?jum? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.*, C?251/16, EU:C:2017:881, 28. un 31. punkts).

106 K? tika atg?din?ts š? sprieduma 85. punkt?, no Direkt?vas 2003/49 2.–4. apsv?ruma izriet, ka t?s m?r?is ir nov?rst starp daž?du dal?bvalstu asoci?t?m sabiedr?b?m vai starp šo sabiedr?bu past?v?gajiem uz??mumiem veiktu procentu un honor?ru maks?jumu dubultu aplikšanu ar nodok?iem, lai, pirmk?rt, tos atbr?votu no p?rlietu apgr?tinoš?m administrat?v?m formalit?t?m un naudas pl?smas probl?m?m un, otrk?rt, nodrošin?tu nodok?u zi?? vienl?dz?gu attieksmi starp valsts un p?robežu dar?jumiem.

107 Ta?u t?du finanšu sh?mu izveides at?aušana, kuru vien?gais m?r?is ir g?t labumu no nodok?u priekšroc?b?m, kas izriet no Direkt?vas 2003/49 piem?rošanas, neb?tu sader?ga ar š?diem m?r?iem un – gluži pret?ji – apdraud?tu ekonomisko koh?ziju, k? ar? pareizu iekš?j? tirgus darb?bu, krop?ojot konkurences nosac?jumus. K? to b?t?b? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu liet? C?115/16 63. punkt?, tas pats attiecas ar? uz apl?kotajiem dar?jumiem, pat ja tiem nav vien?gi š?ds m?r?is, jo Tiesa ir nospriedusi, ka ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips nodok?u jom? ir piem?rojams, ja nodok?u priekšroc?bas sa?emšana ir attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts, k? ar? 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.*, C?251/16, EU:C:2017:881, 53. punkts).

108 Turkl?t pret visp?r?jo ties?bu ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principa piem?rošanu nevar iebilst, balstoties uz nodok?u maks?t?ju ties?b?m g?t labumu no konkurences, kas starp dal?bvalst?m notiek t?p?c, ka nav saska?ota ien?kumu aplikšana ar nodokli. Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2003/49 m?r?is ir veikt saska?ošanu tiešo nodok?u jom?, lai ?autu uz??m?jiem g?t labumu no iekš?j? tirgus, nov?ršot dubultu aplikšanu ar nodokli, un, konkr?t?k, š?s direkt?vas 6. apsv?rum? ir preciz?ts, ka dal?bvalst?m nav j?at?em iesp?ja veikt kr?pšanas un ?aunpr?t?gas izmantošanas apkarošanai nepieciešamos pas?kumus.

109 Lai gan tas, ka nodok?u maks?t?js mekl? sev izdev?g?ko nodok?u rež?mu, pats par sevi nevar b?t pamat? visp?r?jai prezumpcijai par kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 50. punkts; 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 84. punkts, k? ar? 2016. gada 24. novembris, *SECIL*,

C-464/14, EU:C:2016:896, 60. punkts), tomēr šāds nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kuras izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ir pilnīgi mērķis ekonomiskā ziņā un tā mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. punkts; 2013. gada 7. novembris, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 61. punkts, kā arī 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 61.–63. punkts).

110 No šiem elementiem izriet, ka valsts iestādēm un tiesīm ir jāatsaka Direktīvas 2003/49 paredzēto tiesību piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

111 Tādējādi attiecībā uz Savienības vispārējo ļaunprātīgās rīcības aizlieguma principu un nepieciešamību nodrošināt šā principa ieviešanu, ņemot vērā Savienības tiesības, pret ļaunprātīgu izmantošanu vārsta valsts noteikumu vai līgumu ietvertu noteikumu neesamība neietekmē valsts iestāžu pienākumu atteikties Direktīvas 2003/49 paredzēto tiesību piemērošanu, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

112 Prasītājam pamatlietā atsaucas uz 2007. gada 5. jūlija spriedumu *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), kas attiecās uz Padomes Direktīvas 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), paredzētā atbrīvotāja piemērošanu, lai apgalvotu, ka Direktīvas 2003/49 5. panta 1. punkta d) attiecīgā dalībvalsts var atteikties šajā direktīvā paredzēto priekšrocību piemērošanu vienīgi tad, ja valsts tiesību aktos šajā ziņā ir atsevišķs un pašs juridiskais pamats.

113 Šādi argumentācijai tomēr nevar piekrist.

114 Protams, Tiesa 2007. gada 5. jūlija sprieduma *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408) 42. punktā atgādināja, ka tiesiskās drošības princips nepieļauj, ka direktīvas pašas par sevi rada pienākumus privātpersonām un ka tādējādi dalībvalstis uz tām var atsaukties attiecībā pret privātpersonām.

115 Tā arī atgādināja, ka šāds konstatējums neskar prasību visām dalībvalstīm iestādēm, piemērojot valsts tiesības, cik vien iespējams, interpretēt tās direktīvu teksta un mērķu gaismā, lai sasniegtu tajās paredzēto rezultātu, tādējādi minētās iestādes pret privātpersonām var vārsta valsts tiesību atbilstīgu interpretāciju (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

116 Tieši uz šo apsvērumu pamata Tiesa iesniedzētājam aicināja pārbaudīt, vai Dānijas tiesību sistēmā pastāv norma vai vispārējs princips, atbilstoši kuram ir aizliegta tiesību ļaunprātīga izmantošana, vai citas normas par nodokļu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuras varētu tikt interpretētas atbilstoši Direktīvas 90/434 noteikumam, pamatojoties uz kuru būtībā dalībvalsts var atteikties šajā direktīvā paredzētās atskaitījuma tiesības, ja ir runa par darījumu, kura galvenais mērķis ir šāda krāpšana vai izvairīšanās, un pēc tam – vajadzības gadījumā – pārbaudīt, vai šo iekšējo noteikumu piemērošanas noteikumi pamatlietā ir izpildīti (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 46. un 47. punkts).

117 Tomēr, pat ja pamatlietā izrādītos, ka valsts tiesību sistēmā nav iekšējo noteikumu, kas var tikt interpretēti atbilstoši Direktīvas 2003/49 5. pantam, no tā – neskarot to, ko Tiesa nosprieda 2007. gada 5. jūlija spriedumā *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), – tomēr nevar tikt atvedināts, ka valsts iestādēm un tiesīm krāpšanas vai tiesību ļaunprātīgās izmantošanas gadījumā būtu liegts atteikties priekšrocību, kura izriet no šīs direktīvas 1. panta 1. punktā paredzētajām tiesībām

uz atbrīvojumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 54. punkts).

118 Proti, uz atteikumu, kas ir vērsts pret nodokļu maksātājiem šādos apstākļos, neattiecas neviens no šā sprieduma 114. punktā minētajiem gadījumiem, jo tas atbilst Savienības vispārīgajam tiesību principam, atbilstoši kuram neviens nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 55. un 56. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

119 Tādējādi, kā ir atgādāts šā sprieduma 96. punktā, tā kā ļaunprātīgi vai krāpnieciski fakti nevar pamatot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, atteikums piešķirt no direktīvas – šajā gadījumā no Direktīvas 2003/49 – izrietošu priekšrocību – nenozīmīgs, ka attiecīgajam indivīdam tiek uzlikts pienākums saskaņā ar šo direktīvu, bet ir tikai sekas konstatācijai, saskaņā ar kuru objektīvie nosacījumi, kas ir izvirzīti, lai iegūtu vālam priekšrocību, un kas ir paredzēti minētajā direktīvā saistībā ar šīm tiesībām, ir izpildīti tikai formāli (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

120 Tāpēc šādos apstākļos dalībvalstīm ir jāatsaka no Direktīvas 2003/49 izrietošā priekšrocība atbilstoši vispārīgajam ļaunprātīgās rīcības aizlieguma principam, saskaņā ar kuru Savienības tiesības nevar attiekties uz uzņēmumu ļaunprātīgu rīcību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Belģija, C?356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts un tajā minētā judikatūra).

121 Ēmot vērā šā sprieduma 111. punktā veikto konstatējumu, nav jāatbild uz iesniedzējtiesu trešajiem jautājumiem, kuri būtībā attiecas uz to, vai tās divpusējas konvencijas noteikums, kura mērķis ir novērst dubultu aplikšanu ar nodokli un kurā ir minēts “pašuma beneficiārs”, var būt juridiskais pamats, lai apkarotu krāpniecisku un ļaunprātīgu rīcību Direktīvas 2003/49 ietvaros.

122 Ēmot vērā visus šos apstākļus, uz pirmo jautājumu a) līdz c) punktu un otro jautājumu a) un b) punktu lietās C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16 ir jāatbild šādi:

– Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkts, kas lasāms kopsakarā ar šīs direktīvas 1. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka jebkāds tajā paredzētais atbrīvojums no procentu maksājuma aplikšanas ar nodokli attiecas tikai uz šo procentu pašuma beneficiāriem, proti, subjektiem, kuri patiesi gūst labumu no šiem procentiem ekonomiskā ziņā un kuriem tādējādi ir pilnvaras brīvi noteikt to izmantojumu.

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

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

123 Ar pirmo jautājumu d) līdz f) punktu lietās C?115/16, C?118/16 un C?119/16, pirmo jautājumu d) un e) punktu lietā C?299/16, kā arī ceturtajiem jautājumiem lietās C?115/16 un

C?118/16 iesniedz?tiesas b?t?b? jaut?, k?di ir ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu veidojošie apst?k?i un k? šie apst?k?i var tikt pier?d?ti. T?s it ?paši šaj? kontekst? jaut?, vai var past?v?t ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, ja starpnieksabiedr?bas p?rskait?to procentu gal?gais ?pašuma benefici?rs ir sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir trešaj? valst?, ar ko attiec?g? dal?bvalsts ir nosl?gusi nodok?u konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu. Ar piekto jaut?jumu liet? C?115/16, sesto jaut?jumu liet? C?118/16 un ceturtajiem jaut?jumiem liet?s C?119/16 un C?299/16 š?s tiesas b?t?b? jaut?, vai dal?bvalstij, kura atsak?s citas dal?bvalsts sabiedr?bai atz?t procentu ?pašuma benefici?res statusu, ir j?identific? sabiedr?ba, kuru t? attiec?g? gad?jum? uzskata par ?pašuma benefici?ri.

Par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu veidojošajiem apst?k?iem un ar to saist?tajiem pier?d?jumiem

124 K? izriet no Tiesas judikat?ras, lai tiktu pier?d?ta ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, ir j?b?t gan objekt?vu apst?k?u kopumam, no kura izriet, ka, lai gan form?li Savien?bas tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie nosac?jumi ir iev?roti, šaj? tiesiskaj? regul?jum? izvirz?tais m?r?is nav sasniegts, gan subjekt?vam elementam, proti, v?lmei ieg?t no Savien?bas ties?b?m izrietošu labumu, m?ksl?gi radot apst?k?us, kas vajadz?gi t? ieg?šanai (spriedumi, 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C?110/99, EU:C:2000:695, 52. un 53. punkts, k? ar? 2014. gada 12. marts, O. un B., C?456/12, EU:C:2014:135, 58. punkts).

125 T?d?j?di faktu kopuma v?rt?jums ir tas, kas ?auj p?rbaud?t, vai ir konstat?jami visi elementi, kuri veido ?aunpr?t?gu izmantošanu, un, it ?paši – vai uz??m?ji ir veikuši t?ri form?lus vai m?ksl?gus dar?jumus, kuriem nav nek?da ekonomiska un komerci?la pamatojuma, ar galveno nol?ku ieg?t nepamatotu priekšroc?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 47.–49. punkts; 2014. gada 13. marts, *S/CES u.c.*, C?155/13, EU:C:2014:145, 33. punkts, k? ar? 2016. gada 14. apr?lis, *Cervati* un *Malvi*, C?131/14, EU:C:2016:255, 47. punkts).

126 Tiesai nav j?izv?rt? pamatlietas fakti. Tom?r Tiesa, lemjot par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var attiec?g? gad?jum? valsts ties?m sniegt nor?des, lai sniegtu t?m vadl?nijas taj?s izskat?mo lietu izv?rt?šanai. Pamatliet?s – lai gan virkne š?du nor?žu var?tu ?aut secin?t, ka notiek ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, – iesniedz?ties?m tom?r ir j?p?rbauda, vai š?s nor?des ir objekt?vas un saskan?gas un vai pras?t?j?m pamatliet? ir bijusi iesp?ja sniegt pret?jus pier?d?jumus.

127 Par m?ksl?gu sh?mu var tikt uzskat?ta sabiedr?bu grupa, kura nav izveidota t?du iemeslu d??, kas atspogu?o ekonomisko realit?ti, kuras strukt?ra ir t?ri form?la un kuras galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem ir ieg?t nodok?u priekšroc?bu, kas ir pretrun? piem?rojamo nodok?u ties?bu m?r?im vai nol?kiem. Tas tostarp t? ir, ja, pateicoties starpniekvien?bai, kas grupas strukt?r? ir novietota starp sabiedr?bu, kura maks? procentus, un subjektu, kas ir to ?pašuma benefici?rs, notiek izvair?šanās no nodok?a par procentiem samaksas.

128 T?d?j?di nor?de par t?das sh?mas past?v?šanu, kuras m?r?is ir g?t nepamatotu labumu no Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? paredz?t? atbr?vojuma, ir fakts, ka procentus sa?emoš? sabiedr?ba min?tos procentus ?oti ?s? termi?? p?c to sa?emšanas piln?b? vai gandr?z piln?b? p?rskaita subjektiem, kuri neatbilst Direkt?vas 2003/49 piem?rošanas nosac?jumiem vai nu t?p?c, ka šie subjekti nav re?istr?ti nevien? dal?bvalst?, vai ar? t?p?c, ka tie nav izveidoti nevien? no š?s direkt?vas pielikum? paredz?taj?m form?m, vai ar? t?p?c, ka tie nav neviena no min?t?s direkt?vas 3. panta a) punkta iii) apakšpunkt? uzskait?tajiem nodok?iem maks?t?ji un nav sa??muši atbr?vojumu no t?, vai ar? t?p?c, ka tiem nav asoci?tas sabiedr?bas statusa Direkt?vas 3. panta b) punkta izpratn?.

129 Direktīvas 2003/49 piemērošanas nosacījumiem neatbilst tieši subjekti, kuri ir nodokļu maksātāji ārpus Savienības, kā tas ir to sabiedrību gadījumā, kas tiek aplūkotas lietās C-119/16 un C-299/16, vai to ieguldījumu fondu gadījumā, kas tiek aplūkoti lietās C-115/16 un C-299/16. Šajās lietās, ja Džonijas uzņēmums, kas ir parādnieks, procentus būtu tieši izmaksājis saņēmējiem subjektiem, kuri Nodokļu ministrijas ieskatā bija to pašuma beneficiāri, tad Džonijas Karaliste būtu varējusi iekasēt ienākumu gēšanas vietā ieturamo nodokli.

130 Tāpat mēs ņemam vērā, ka šīs esamības var apstiprināt apstākļi, ka attiecīgā sabiedrību grupa ir strukturēta tā, ka sabiedrībai, kura saņem parādnieces sabiedrības maksātos procentus, ir jāpārskaita šie procenti trešajai sabiedrībai, kura neatbilst Direktīvas 2003/49 piemērošanas nosacījumiem, kā rezultātā tai ir tikai neliela ar nodokli apliekama peļņa, jo tā rēķina kā starpnieksabiedrību, lai tālāk virzītu finanšu plūsmu no parādnieces sabiedrības uz subjektu, kas ir izmaksāto summu pašuma beneficiārs.

131 Apstākļi, ka sabiedrība rēķina kā starpnieksabiedrību, var tikt pierādīts, ja tās vienīgā darbība ir procentu saņemšana un to pārskaitīšana pašuma beneficiāram vai citam starpnieksabiedrībam. Faktiskas saimnieciskās darbības neesamība šajā ziņā – iemesls, ar ko attiecīgā saimnieciskā darbība raksturojošās patēriņš – var tikt secināta no visu relevanto apstākļu kopuma vērējuma, kuri attiecas it īpaši uz sabiedrības vadību, tās bilanci, tās izmaksu struktūru un faktiskajiem izdevumiem, tās nodarbināto personu, kā arī tās rēķināto esošajam telpam un aprīkojumu.

132 Norādes par mēs ņemam vērā, ka būtu arī dažādie starp attiecīgajos finanšu darījumos iesaistītajām sabiedrībām noslēgtie līgumi, uz kuru pamata rodas finanšu plūsmas grupas iekšienē, kuru mērķis – kā tas ir minēts Direktīvas 2003/49 4. pantā – var būtu peļņu nesošas komercsabiedrības peļņas nodošana subjektiem, kas ir tās akcionāri, lai izvairītos no nodokļa sloga vai to maksimāli samazinātu. Kā norādes par šādas shēmas pastveidēšanu var tikt izmantoti arī darījumu finansēšanas nosacījumi, pastarpināto sabiedrību pašu kapitāla novērtējums, kā arī tas, ka starpnieksabiedrībām ekonomiskā ziņā nav pilnvaru rēķināties ar saņemtajiem procentiem. Šajā ziņā šādas norādes var būtu ne vien procentus saņemšo sabiedrības līgumisks vai likumisks pienākums tos pārskaitīt trešajai personai, bet arī fakts, ka šai sabiedrībai, kā to norāda iesniedzējtiesa lietās C-115/16, C-118/16 un C-119/16, kaut arī to nesaista šāds līgumisks vai likumisks pienākums, "būtībā" nav tiesību izmantot un lietot šos procentus.

133 Turklāt šādas norādes var apstiprināt sakrītības vai tuvums laika ziņā starp tāda jauna būtiska nodokļu jomas tiesiskā regulējuma stāšanās spēkā kā pamatlietā aplūkoto Džonijas tiesiskais regulējums, ko noteiktas sabiedrību grupas vēlas apiet, no vienas puses, un sarežģītu finanšu darījumu veikšanu un aizdevumu piešķiršanu tās pašas grupas ietvaros, no otras puses.

134 Būtu jāņem vērā iesniedzējtiesā ir arī šaubas par jautājumu, vai var pastveidēt tiesību jaunprātīgu izmantošanu, ja starpnieksabiedrību pārskaitīto procentu galīgais pašuma beneficiārs ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, ar kuru izcelsmes dalībvalsts ir noslēgusi nodokļu konvenciju, uz kuras pamata no procentiem ieturējumi netiktu veikti, ja tie būtu tieši izmaksāti sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir šajā trešajā valstī.

135 Šajā ziņā, izvērtējot grupas struktūru, nav nozīmes tam, ka noteikti starpnieksabiedrības izmaksāto procentu pašuma beneficiāri ir nodokļu maksātāji trešajā valstī, kas ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar izcelsmes dalībvalsti. Proti, ir jākonstatē, ka šādas konvencijas pastveidēšana pati par sevi nevar izslēgt tiesību jaunprātīgu izmantošanu. Šāda veida konvencija nevar likt apšaubīt tiesību jaunprātīgu izmantošanu, kura ir pamatoti konstatēta, balstoties uz faktisko apstākļu kopumu, kas liecina, ka uzņēmumi ir veikusi tās

form?lus vai m?ksl?gus dar?jumus, kuriem nav nek?da saimnieciska un komerci?la pamatojuma, ar galveno m?r?i nepamatoti izmantot jebk?du Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? paredz?tu atbr?vojumu no nodok?a.

136 Ir j?piebilst, ka – lai gan aplikšanai ar nodokli ir j?atbilst ekonomiskajai realit?tei – konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu past?v?šana pati par sevi nevar pier?d?t, ka benefici?riem, kuri ir t?das treš?s valsts rezidenti, ar ko ir nosl?gta š? konvencija, patieš?m tika veikts maks?jums. Ja sabiedr?ba, kura ir procentu par?dniece, v?las izmantot š?das konvencijas priekšroc?bas, t? var p?rskait?t šos procentus tieši subjektiem, kuri ir nodok?u maks?t?ji valst?, kas ir nosl?gusi konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu ar izcelsmes valsti.

137 Lai gan tas t? ir, situ?cij?, kur? procenti b?tu tikuši atbr?voti, ja tie tiktu tieši izmaks?ti sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir trešaj? valst?, nevar ar? tikt izsl?gts, ka grupas strukt?ras m?r?is nav saist?ts ar jebk?du ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu. Š?d? gad?jum? grupai nevar tikt p?rmests, ka t? ir izv?l?jusies š?du strukt?ru, nevis izmaks?jusi procentus tieši min?tajai sabiedr?bai.

138 Papildus tam ir j?preciz?, ka, ja procentu ?pašuma benefici?rs ir nodok?u maks?t?js trešaj? valst?, Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? paredz?t? atbr?vojuma atteikums nek?di nav pak?rtots ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas vai kr?pšanas konstat?jumam. Proti – k? tas b?t?b? ir atg?din?ts š? sprieduma 86. punkt? – š? norma ir paredz?ta, lai procentu maks?jumi, kuriem ir iest?jies termi?š izcelsmes dal?bvalst?, tiktu atbr?voti tikai tad, ja min?to procentu ?pašuma benefici?rs ir sabiedr?ba, kura ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, vai dal?bvalsts sabiedr?bai piederošs past?v?gs uz??mums, kas atrodas cit? dal?bvalst?.

139 ?emot v?r? visus šos apst?k?us, uz pirmo jaut?jumu d) l?dz f) punktu liet?s C?115/16, C?118/16 un C?119/16, pirm? jaut?juma d) un e) punktu liet? C?299/16, k? ar? ceturtajiem jaut?jumiem liet?s C?115/16 un C?118/16 ir j?atbild, ka ?aunpr?t?gas r?c?bas pier?d?šanai ir nepieciešams, pirmk?rt, objekt?vu apst?k?u kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savien?bas tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie nosac?jumi form?li ir iev?roti, š? regul?juma m?r?is nav sasniegts, un, otrk?rt, subjekt?vs elements, ko veido v?lme ieg?t no Savien?bas tiesisk? regul?juma izrietošu priekšroc?bu, m?ksl?gi radot t?s ieg?šanai vajadz?gos nosac?jumus. Virknes nor?žu esam?ba var apliecin?t ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas esam?bu, ja š?s nor?des ir objekt?vas un saskan?gas. Š?das nor?des tostarp var veidot ar? t?du starpnieksabiedr?bu past?v?šana, kam nav saimnieciska pamatojuma, k? ar? sabiedr?bu grupas, finanšu sh?mas un aizdevumu t?ri form?lais raksturs. Apst?klis, ka dal?bvalsts, no kuras tiek maks?ti procenti, ir nosl?gusi konvenciju ar trešo valsti, kuras rezidente ir sabiedr?ba, kas ir ?pašuma benefici?re, neietekm? iesp?jamas ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas konstat?ciju.

Par ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas pier?d?šanas pien?kumu

140 Ir j?konstat? – k? tas izriet no Direkt?vas 2003/49 1. panta 11. un 12. punkta, k? ar? no t?s 1. panta 13. punkta b) apakšpunkta, – ka izcelsmes dal?bvalsts var procentus sa??mušajai sabiedr?bai uzlikt pien?kumu pier?d?t, ka t? ir to ?pašuma benefici?re š? sprieduma 122. punkta pirmaj? ievilkum? izkl?st?taj? noz?m?.

141 Tiesa turkl?t visp?r?g?k ir nospriedusi, ka nekas neliedz attiec?gaj?m nodok?u iest?d?m piepras?t nodok?u maks?t?jam sniegt pier?d?jumus, ko t?s uzskata par nepieciešamiem, lai prec?zi apr??in?tu attiec?gos nodok?us, un attiec?g? gad?jum? atteikt piepras?to atbr?vojumu no nodok?a, ja šie pier?d?jumi netiek sniegti (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 28. febru?ris, *Petersen un Petersen*, C?544/11, EU:C:2013:124, 51. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

142 Savuk?rt gad?jum?, ja izcelsmes dal?bvalsts nodok?u iest?de ar ?aunpr?t?gu r?c?bu

saistīta iemesla dēļ plāno sabiedrībai, kura ir izmaksājusi procentus citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, atteikt Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu, tai ir jāpierāda, ka pastāv šādu rīcību veidojošie apstākļi, ņemot vērā visus relevantos apstākļus, it īpaši faktu, ka sabiedrība, kurai procenti ir izmaksāti, nav pašuma beneficiāre.

143 Šajā ziņā šādi iestādei nav jāidentificē šo procentu pašuma beneficiāri, bet gan ir jāpierāda, ka apgalvotais pašuma beneficiārs ir tikai starpnieksabiedrība, ar kuras palīdzību ir notikusi tiesību āunprātīga izmantošana. Proti, šāda identifikācija var izrādīties neiespējama, it īpaši tādēļ, ka iespējamie pašuma beneficiāri nav zināmi. Nav teikts, ka valsts nodokļu iestādei – ņemot vērā noteiktu finanšu shēmu sarežģītību un iespējamību, ka šāds shēmas iesaiņotājs pastarpinātās sabiedrības ir reģistrētas ārpus Savienības, – ir informācija, kas ļauj šos saņēmējus identificēt. No šīs iestādes nevar prasīt, lai tā sniegtu tādus pierādījumus, kurus tā nav spējīga sniegt.

144 Turklāt, pat ja iespējamie pašuma beneficiāri ir zināmi, nav obligāti pierādīts, kuri no tiem ir vai būs patiesie pašuma beneficiāri. Tādējādi, ja procentus saņemšajai sabiedrībai ir mētesuzņēmums, kuram pašam ir mētesuzņēmums, izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestādēm un tiesīmājam nav iespējams noteikt, kurš no šiem abiem mētesuzņēmumiem ir vai būs procentu pašuma beneficiārs. Turklāt par šo procentu piešķirumu var tikt lemts pēc nodokļu iestādes konstatējumiem par starpnieksabiedrību.

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

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

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

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

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

149 Runājot par otro nosacījumu, ar to tas šeit izpildīts – ar to pašu atrunu –, jo X SCA, SICAR

ir nodokļu maksājuma Luksemburgā.

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

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

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

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

Par sesto un septīto jautājumu lietotājiem C?115/16, septīto un astoto jautājumu lietotājiem C?118/16, piekto un sesto jautājumu lietotājiem C?119/16, kā arī piekto līdz septīto jautājumu lietotājiem C?299/16

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

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

156 Otrā situācija attiecas uz gadījumu, kad Direktīvā 2003/49 paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā nav piemērojams tāpēc, ka nav izpildīti šā regulējuma piemērošanas nosacījumi, tomēr nekonstatējot, ka būtu notikusi krāpšana vai

Jaunprātīga izmantošana minētās direktīvas 5. panta izpratnē. Šādā gadījumā ir jāpārbauda, vai šis sprieduma 154. punktā minētie LESD panti ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kas pamatlietā aplūkots, kurš attiecas uz minēto procentu aplikšanu ar nodokli.

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

158 Iesākumā – kā to uzsver Komisija – ir jānorāda, ka uz dažādu dalībvalstu reģistrētu divu sabiedrību skarošu aizdevumu attiecas noteikumi par brīvā kapitāla atvēršanu LESD 63. panta izpratnē (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, 41. un 42. punkts, kā arī 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 14. punkts). Līdz ar to šie jautājumi ir jāaplūko no šī panta perspektīvas.

159 Šajā ziņā un neatkarīgi no ietekmes, ko nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā var radīt attiecībā uz procentus saņemošās sabiedrības fiskālo situāciju, pienākums tos maksājošajai sabiedrībai veikt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, ja šis maksājums tiek veikts sabiedrībai nerezidentei, – tā kā tas ir saistīts ar papildu administratīvu slogu un atbildības risku, kas nepastāvētu, ja aizdevuma līgums būtu noslēgts ar sabiedrību rezidenti, – var padarīt pārrobežu aizdevumus mazāk pievilcīgus nekā valsts mēroga aizdevumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 28. un 32. punkts). Tāpēc šāds pienākums ir uzskatāms par ierobežojumu brīvā kapitāla atvēršanai LESD 63. panta izpratnē.

160 Tomēr nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti ir primārs vispārējais interešu apsvēruma, ar ko var tikt attaisnots šāds ierobežojums. Proti, nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā procedūra un tās īstenošanu nodrošinotais atbildības regulējums ir leģitīms un atbilstošs līdzeklis, lai nodrošinātu sabiedrības, kas reģistrēta ārpus nodokli uzliekošās valsts, ienākumu aplikšanu ar nodokli. Turklāt šāds pasākums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai šo mērķi sasniegtu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. un 43.–52. punkts, kā arī 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 21. un 22. punkts).

161 Runājot par faktu, ka pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums ir paredzēts, ka uz sabiedrību rezidenti, kas saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, neattiecas pienākums veikt uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu pirmajos divos taksācijas gados, tādējādi tai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vēlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā piemērojamais termiņš, kas attiecas uz gadījumu, kad sabiedrība rezidente procentus maksā sabiedrībai nerezidentei, no tā izriet, ka, sabiedrības rezidentes sabiedrībai nerezidentei maksājotie procenti tiek tieši un galīgi aplikti ar nodokli, savukārt uz procentiem, kurus sabiedrība rezidente maksā citai sabiedrībai rezidentei, neattiecas nekāds avansa maksājums divos pirmajos taksācijas gados – tādējādi tas rada naudas plūsmas

priekšrocību šai pēdējai minētajai sabiedrībai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 28. punkts).

162 Naudas plūsmas priekšrocības izslēgšana pārrobežu situācijās, lai gan tās tiek piemērota līdzvērtīgās iekšzemes situācijās, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 29. punkts, kārāj tajā minētā judikatūra).

163 Tomēr Dānijas valdība – atsaucoties uz 2008. gada 22. decembra spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) – apgalvo, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta vienīgi atšķirīga nodokļu iekasēšanas kārtība atkarībā no procentu saņēmēju sabiedrības reģistrācijas vietas, attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas.

164 Taču – lai gan, protams, no 2008. gada 22. decembra sprieduma *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) 41. un 46. punkta izriet, ka atšķirīgā attieksme, kuru veido dažādu nodokļa iekasēšanas metožu vai nosacījumu piemērošana atkarībā no attiecīgos ienākumus saņemošās sabiedrības rezidences vietas, attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām, – Tiesa minētā sprieduma 43. un 44. punktā tomēr precizēja, ka ienākumi, kas tika aplūkoti lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, katrā ziņā bija apliekami ar nodokli neatkarīgi no tā, vai tos ir guvusi sabiedrība rezidente vai sabiedrība nerezidente (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. C-575/17, EU:C:2018:943, 51. punkts). Tiesa 2008. gada 22. decembra sprieduma *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) 49. punktā it īpaši uzsvēra, ka sabiedrībām rezidentēm ir jāveic uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi saistībā ar procentiem, kas ir saņemti no citas sabiedrības rezidentes.

165 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulājumā nav tikai paredzēti atšķirīgi nodokļa iekasēšanas nosacījumi atkarībā no tā, kur atrodas sabiedrības rezidentes maksātos procentus saņemšās sabiedrības rezidences vieta, bet tajā sabiedrība rezidente, kura saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, arī ir atbrīvota no pienākuma veikt avansa maksājumu saistībā ar šiem procentiem divos pirmajos taksācijas gados, un tādējādi šai pirmajai sabiedrībai šis nodoklis saistībā ar šiem procentiem ir jāmaksā tikai termiņā, kurš ir krietni vīlāks nekā nodokļa ieturēšanai ienākumu gēšanas vietā piemērojamais termiņš, kas attiecas uz gadījumā, kad sabiedrība rezidente procentus maksā sabiedrībai nerezidentei. Vērtējums par to, vai pastāv iespējami nelabvēlīga attieksme saistībā ar procentiem, kas tiek izmaksāti sabiedrībām nerezidentēm, ir jāveic attiecībā uz katru taksācijas gadu atsevišķi (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 41. punkts, kā arī 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 30. un 52. punkts).

166 Līdz ar to – un tā kā Dānijas valdība nav atsaukusies uz vispārējo interešu apsvērumu, kas varētu attaisnot šo sprieduma 162. punktā konstatēto brīvas kapitāla aprites ierobežojumu, – ir jāuzskata, ka tas ir pretrunā LESD 63. pantam.

167 ?emot v?r? š? sprieduma 158.–166. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam princip? nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram sabiedr?bai rezidentei, kas maks? procentus sabiedr?bai nerezidentei, ir j?veic nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? no šiem procentiem, savuk?rt š?ds pien?kums šai sabiedr?bai rezidentei nav uzlikts, ja procentus sa?emoš? sabiedr?ba ar? ir sabiedr?ba rezidente. Ta?u šim pantam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts š?ds nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, sabiedr?bai rezidentei maks?jot procentus sabiedr?bai nerezidentei, savuk?rt uz sabiedr?bu rezidenti, kas sa?em procentus no citas sabiedr?bas rezidentes, neattiecas pien?kums veikt uz??mumu ien?kuma nodok?a avansa maks?jumu pirmajos divos taks?cijās gados un t?d?j?di tai šis nodoklis saist?b? ar šiem procentiem ir j?maks? tikai termi??, kurš ir krietni v?l?ks nek? nodok?a ietur?šanai ien?kumu g?šanas viet? piem?rojamais termi?š.

168 Otr?m k?rt?m, ar sesto jaut?jumu liet? C?115/16, sept?to jaut?jumu liet? C?118/16, piekto jaut?jumu liet? C?119/16, k? ar? sesto jaut?jumu liet? C?299/16 iesniedz?jtiesas b?t?b? jaut?, vai LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, ar ko sabiedr?bai rezidentei, uz kuru attiecas pien?kums veikt nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? no procentiem, kurus t? ir samaks?jusi sabiedr?bai nerezidentei, ir uzlikts pien?kums š? ietur?t? nodok?a nov?lotas samaksas gad?jum? maks?t nokav?juma procentus, kuru likme ir augst?ka nek? likme, kas ir piem?rojama t?da uz??mumu ien?kuma nodok?a nov?lotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedr?ba rezidente ir sa??musi no citas sabiedr?bas rezidentes.

169 K? preciz?ts š? sprieduma 158. punkt?, uz šiem jaut?jumiem ir j?atbild no LESD 63. panta perspekt?vas.

170 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka t?d? valsts tiesiskaj? regul?jum? k? š? sprieduma 168. punkt? min?tais ir noteikta atš?ir?ga attieksme nokav?juma procentu likmes zi?? atkar?b? no t?, vai nov?lot? nodok?a samaksa par sabiedr?bas rezidentes maks?tiem procentiem attiecas uz aizdevumu, ko ir pieš??usi sabiedr?ba nerezidente vai cita sabiedr?ba rezidente. Augst?kas nokav?juma procentu likmes piem?rošana gad?jum?, kad nov?loti ir samaks?ts ien?kumu g?šanas viet? ietur?tais nodoklis par procentiem, ko sabiedr?ba rezidente ir maks?jusi sabiedr?bai nerezidentei, nek? gad?jum?, kad nov?loti ir samaks?ts uz??mumu ien?kuma nodoklis par procentiem, kurus sabiedr?ba rezidente ir sa??musi no citas sabiedr?bas rezidentes, t?d?j?di padara p?rrobežu aiz??mumus maz?k pievilc?gus nek? valsts m?roga aiz??mumus. No t? izriet kapit?la br?vas aprites ierobežojums.

171 K? ir nor?d?jusi Komisija, š?ds ierobežojums nevar tikt attaisnots ar faktu – uz ko nor?da D?nijas vald?ba –, ka procentu, kuri saist?ti ar aizdevumu, kas ir sa?emts no sabiedr?bas rezidentes, aplikšanai ar nodokli un procentu, kuri ir saist?ti ar aizdevumu, kas ir sa?emts no sabiedr?bas nerezidentes, aplikšanai ar nodokli tiek piem?rotas atš?ir?gas iekas?šanas metodes un nosac?jumi. Šajos apst?k?os – un t? k? D?nijas vald?ba nav atsaukusies ne uz vienu visp?r?jo interešu apsv?rumu, kas var?tu attaisnot šo ierobežojumu, – tas ir j?uzskata par LESD 63. pantam pretrun? esošu.

172 ?emot v?r? š? sprieduma 169.–171. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, ar ko sabiedr?bai rezidentei, uz kuru attiecas pien?kums veikt nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? par procentiem, kurus t? ir samaks?jusi nerezidentei sabiedr?bai, ir uzlikts pien?kums š? ietur?t? nodok?a nov?lotas samaksas gad?jum? maks?t nokav?juma procentus, kuru likme ir augst?ka nek? likme, kas ir piem?rojama t?da uz??mumu ien?kuma nodok?a nov?lotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedr?ba rezidente ir sa??musi no citas sabiedr?bas rezidentes.

173 Treš?m k?rt?m, ar piekto jaut?jumu liet? C?299/16 iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka, ja uz sabiedr?bu rezidenti attiecas pien?kums veikt nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? par procentiem, kurus t? maks? sabiedr?bai nerezidentei, netiek ?emti v?r? izdevumi procentu form?, kuri ir radušies p?d?jai min?tajai sabiedr?bai, lai gan atbilstoši šim valsts tiesiskajam regul?jumam š?dus izdevumus ar nodokli apliekam? ien?kuma apr??in?šanas nol?kos var atskait?t sabiedr?ba rezidente, kura sa?em procentus no citas sabiedr?bas rezidentes.

174 K? nor?d?ts š? sprieduma 158. punkt?, ar? uz šiem jaut?jumiem ir j?atbild no LESD 63. panta perspekt?vas.

175 Šaj? zi?? – k? ir nor?d?jusi Komisija un k? to atbilstoši D?nijas vald?bas sniegtaj?m nor?d?m p?c lietas C?299/16 ierosin?šanas Ties? ir atzinusi ar? Nodok?u ministrija – no 2016. gada 13. j?lija sprieduma *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C?18/15, EU:C:2016:549, 23.–55. punkts) izriet, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, pamatojoties uz kuru sabiedr?bai nerezidentei, izmantojot sabiedr?bas rezidentes veaktu nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, tiek uzlikts nodoklis par procentiem, kurus tai maks? p?d?j? min?t? sabiedr?ba, nepast?vot iesp?jai atskait?t t?dus profesion?los izdevumus k? procentu izdevumi, kas ir tieši saist?ti ar attiec?g? aizdevuma darb?bu, lai gan š?da iesp?ja ir atz?ta sabiedr?b?m rezident?m, kuras sa?em procentus no citas sabiedr?bas rezidentes, ir uzskat?ms par kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kas LESD princip? ir aizliegts.

176 Tom?r D?nijas vald?ba apgalvo, ka š?ds ierobežojums ir attaisnots, lai c?n?tos pret ?aunpr?t?gu r?c?bu, kas izriet no fakta, ka procentus sa?emošajai sabiedr?bai nerezidentei, protams, par tiem ir j?maks? nodoklis sav? rezidences dal?bvalst?, ta?u galarezult?t? nodoklis tai visp?r netiks uzlikts, jo min?tie procenti tiek neitraliz?ti ar atbilstošajiem procentu izdevumiem vai ar atskait?miem p?rvedumiem grupas iekšien?.

177 Šaj? zi?? ir j?atg?dina – k? tas izriet no š? sprieduma 155. punkta –, ka iesp?jams ?aunpr?t?gas vai kr?pnieciskas sh?mas konstat?jums, kas attaisnotu Direkt?vas 2003/49 nepiem?rojam?bu, rad?tu ar? t?das sekas, ka neb?tu piem?rojamas LESD garant?t?s pamatbr?v?bas.

178 Savuk?rt, ja š?ds konstat?jums netiktu izdar?ts, š? sprieduma 175. punkt? min?tais ierobežojums nevar?tu tikt attaisnots ar D?nijas vald?bas formul?tajiem apsv?rumiem un l?dz ar to tas b?tu j?uzskata par LESD 63. pantam pretrun? esošu. Proti, procentu izdevumi vai p?rvedumi grupas iekšien? ar? var rad?t t?du rezult?tu, ka maks?jama nodoklis tiek samazin?ts vai pat neitraliz?ts, sabiedr?bai rezidentei sa?emot procentus no citas sabiedr?bas rezidentes.

179 No t? izriet, ka šis pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam – iz?emot kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jumu – ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka, ja uz sabiedr?bu rezidenti attiecas pien?kums veikt nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? par procentiem, kurus t? maks? sabiedr?bai nerezidentei, netiek ?emti v?r?

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

- 1) Apvienot lietas C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16 sprieduma tais?šanai.
- 2) Padomes Direkt?vas 2003/49/EK (2003. gada 3. j?nijs) par kop?gu nodok?u sist?mu, ko piem?ro procentu un honor?ru maks?jumiem, kurus veic asoci?ti uz??mumi daž?d?s dal?bvalst?s, 1. panta 1. punkts, kas las?ts kopsakar? ar š?s direkt?vas 1. panta 4. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka jebk?ds taj? paredz?ts atbr?vojums no procentu maks?juma aplikšanas ar nodokli attiecas tikai uz šo procentu ?pašuma benefici?riem, proti, subjektiem, kuri patiesi g?st labumu no šiem procentiem ekonomisk? zi?? un kuriem t?d?j?di ir pilnvaras br?vi noteikt to izmantojumu.

Visp?r?jais Savien?bas ties?bu princips, saska?? ar kuru personas nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m, ir j?interpret? t?d?j?di, ka Direkt?vas 2003/49 1. panta 1. punkt? paredz?tais procentu maks?juma atbr?vojums no jebk?da nodok?a valsts iest?d?m un ties?m kr?pnieciskas vai ?aunpr?t?gas r?c?bas gad?jum? nodok?u maks?t?jam b?tu j?atsaka, pat ja nepast?v valsts noteikums vai l?gum? ietverts noteikums, kur? š?ds atteikums b?tu paredz?ts.

- 3) ?aunpr?t?gas r?c?bas pier?d?šanai ir nepieciešams, pirmk?rt, objekt?vu apst?k?u kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savien?bas tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie nosac?jumi form?li ir iev?roti, š? regul?juma m?r?is nav sasniegts, un, otrk?rt, subjekt?vs elements, ko veido v?lme ieg?t no Savien?bas tiesisk? regul?juma izrietošu priekšroc?bu, m?ksl?gi radot t?s ieg?šanai vajadz?gos nosac?jumus. Virknes nor?žu esam?ba var apliecin?t ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas esam?bu, ja š?s nor?des ir objekt?vas un saskan?gas. Š?das nor?des tostarp var veidot ar? t?du starpnieksabiedr?bu past?v?šana, kam nav saimnieciska pamatojuma, k? ar? sabiedr?bu grupas, finanšu sh?mas un aizdevumu t?ri form?lais raksturs. Apst?klis, ka dal?bvalsts, no kuras tiek maks?ti procenti, ir nosl?gusi konvenciju ar trešo valsti, kuras rezidente ir sabiedr?ba, kas ir ?pašuma benefici?re, neietekm? iesp?jamas ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas konstat?ciju.

- 4) Lai atteiktos atz?t, ka sabiedr?bai ir procentu ?pašuma benefici?res statuss, vai pier?d?tu ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, valsts iest?dei nav j?identific? subjekts vai subjekti, kurus t? uzskata par šo procentu ?pašuma benefici?riem.

- 5) Direkt?vas 2003/49 3. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka *société en commandite par actions* (SCA), kurai ir pieš?irta at?auja k? *société d'investissement en capital à risque* (SICAR) atbilstoši Luksemburgas ties?b?m, nevar tikt kvalific?ta k? dal?bvalsts sabiedr?ba min?t?s direkt?vas izpratn?, uz kuru var tikt attiecin?ts t?s 1. panta 1. punkt? min?tais atbr?vojums – par ko ir j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai –, ja t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot? no min?t?s SICAR sa?emtie procenti Luksemburg? tiek atbr?voti no uz??mumu ien?kuma nodok?a.

- 6) T?d? situ?cij?, kur? Direkt?v? 2003/49 paredz?tais regul?jums par atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? par procentiem, kurus sabiedr?ba, kas ir rezidente k?d? dal?bvalst?, ir samaks?jusi sabiedr?bai, kas ir rezidente cit? dal?bvalst?, nav piem?rojams t?d??, ka ir konstat?ta kr?pšana vai ?aunpr?t?ga izmantošana š?s direkt?vas 5. panta izpratn?, nevar atsaukties uz LESD atz?to br?v?bu piem?rošanu, lai apšaub?tu pirm?s dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kas reglament? šo procentu aplikšanu ar nodokli.

?rpus š?das situ?cijas LESD 63. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka:

– tam princip? nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram sabiedr?bai rezidentei, kas maks? procentus sabiedr?bai nerezidentei, ir j?veic nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? no šiem procentiem, savuk?rt š?ds pien?kums šai sabiedr?bai rezidentei nav uzlikts, ja procentus sa?emoš? sabiedr?ba ar? ir sabiedr?ba rezidente, ta?u tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts š?ds nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, sabiedr?bai rezidentei maks?jot procentus sabiedr?bai nerezidentei, savuk?rt uz sabiedr?bu rezidenti, kas sa?em procentus no citas sabiedr?bas rezidentes, neattiecas pien?kums veikt uz??mumu ien?kuma nodok?a avansa maks?jumu pirmajos divos taks?cijas gados un t?d?j?di tai šis nodoklis saist?b? ar šiem procentiem ir j?maks? tikai termi??, kurš ir krietni v?l?ks nek? nodok?a ietur?šanai ien?kumu g?šanas viet? piem?rojamais termi??;

– tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, ar ko sabiedr?bai rezidentei, uz kuru attiecas pien?kums veikt nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? par procentiem, kurus t? ir samaks?jusi nerezidentei sabiedr?bai, ir uzlikts pien?kums š? ietur?t? nodok?a nov?lotas samaksas gad?jum? maks?t nokav?juma procentus, kuru likme ir augst?ka nek? likme, kas ir piem?rojama t?da uz??mumu ien?kuma nodok?a nov?lotai samaksai, kas attiecas tostarp uz procentiem, kurus sabiedr?ba rezidente ir sa??musi no citas sabiedr?bas rezidentes;

– tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka, ja uz sabiedr?bu rezidenti attiecas pien?kums veikt nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? par procentiem, kurus t? maks? sabiedr?bai nerezidentei, netiek ?emti v?r? izdevumi procentu form?, kuri ir tieši saist?ti ar attiec?g? aizdevuma darb?bu un ir radušies p?d?jai min?tajai sabiedr?bai, lai gan atbilstoši šim valsts tiesiskajam regul?jumam š?dus izdevumus ar nodokli apliekam? ien?kuma apr??in?šanas nol?kos var atskait?t sabiedr?ba rezidente, kura sa?em procentus no citas sabiedr?bas rezidentes.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – d??u.