

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0116

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2019. gada 26. febru?r? (*1)

Satura r?d?t?js

Atbilstoš?s ties?bu normas

OECD Nodok?u paraugkonvencija

Direkt?va 90/435

Konvencijas par nodok?a dubultas uzlikšanas nov?ršanu

D?nijas ties?bas

Dividenžu aplikšana ar nodokli

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

Kr?pšanai un ?aunpr?t?gai izmantošanai piem?rojam?s ties?bas

Pamatlietas un prejudici?lie jaut?jumi

1) Lieta C?116/16 T Denmark

2) Lieta C?117/16 Y Denmark

Tiesved?ba Ties?

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmajiem l?dz trešajiem jaut?jumiem, k? ar? ceturto jaut?jumu a) l?dz c) punktu pamatliet?s

Par ceturto jaut?jumu d) un e) punktu, k? ar? piektajiem un astotajiem jaut?jumiem pamatliet?s

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

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

Par sestajiem, sept?tajiem, dev?tajiem un desmitajiem jaut?jumiem pamatliet?s

Par ties?šan?s izdevumiem

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Ties?bu aktu tuvin?šana – Kop?ga nodok?u sist?ma, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kuri atrodas daž?d?s dal?bvalst?s – Direkt?va 90/435/EEK – T?das pe??as atbr?vošana no nodok?a, ko vienas dal?bvalsts sabiedr?bas sadala citu dal?bvalstu sabiedr?b?m – Sadal?t?s pe??as ?pašuma benefici?rs – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana – Sabiedr?ba, kura re?istr?ta dal?bvalst? un cit? dal?bvalst? re?istr?tai asoci?tai sabiedr?bai izmaks? dividendes, kuras piln?b? vai gandr?z piln?b? p?c tam tiek p?rskait?tas ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas – Meitasuz??mums, kuram ir pien?kums ietur?t pe??as nodokli t?s g?šanas viet?

Apvienotaj?s liet?s C?116/16 un C?117/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko 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?, tiesved?b?s

Skateministeriet

pret

T Danmark (C?116/16),

Y Denmark Aps (C?117/16),

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,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

–

T Danmark v?rd? – A. M. Ottosen un S. Andersen, advokater,

–

Y Denmark Aps v?rd? – L. E. Christensen un H. S. Hansen, advokater,

–

D?nijas vald?bas v?rd? – C. Thorning un J. Nymann-Lindegren, k? ar? M. S. Wolf, p?rst?vji, kuriem pal?dz J. S. Horsbøl 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,

–

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. Grønfeldt, p?rst?vji, kuriem pal?dz H. Peytz, advok?ts,

noklaus?jusies ?ener?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 90/435/EEK (1990. gada 23. j?lijs) par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas da??d?s dal?bvalst?s (OV 1990, L 225, 6. lpp.), kas groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris) (OV 2003, L 7, 41. lpp.), (turpm?k tekst? – “Direkt?va 90/435”), k? ar? LESD 49., 54. un 63. pantu.

2

Šie l?gumi ir iesniegti tiesved?b?s starp Skatteministeriet (Nodok?u ministrija, D?nija), no vienas

pusēs, un T Danmark un Y Denmark Aps, no otras pusēs, par šīm sabiedrībām uzlikto pienākumu samaksāt ienākumu gūšanas vietā ieturamu nodokli saistībā ar to, ka tās ir izmaksājušas dividendes sabiedrībām nerezidentēm, kuras nodokļu iestāde neuzskata par šo dividenžu pašuuma beneficiāriem un uz kurām tādā mērā nevar tikt attiecināts Direktīvā 90/435 paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā.

Atbilstošās tiesību normas

OECD Nodokļu paraugkonvencija

3

Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) Padome 1963. gada 30. jūlijā pieņēma ieteikumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un aicināja dalībvalstu valdības, noslīdzot vai pārskatot divpusējas konvencijas, ievrot "paraugkonvenciju, kas paredzēta, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu ienākuma un kapitāla nodokļu jomā", kuru ir izstrādājuši OECD Nodokļu lietu komiteja un kura ir pievienota minētajam ieteikumam (turpmāk tekstā – "OECD Nodokļu paraugkonvencija"). Šī nodokļu paraugkonvencija tiek regulāri pārskatīta un grozīta. Attiecībā uz to ir sagatavoti OECD Padomes apstiprināti komentāri.

4

Komentāru par OECD Nodokļu paraugkonvencijas redakcijā ar grozījumiem, kuri ir izdarīti 1977. gadā (turpmāk tekstā – "1977. gada OECD Nodokļu paraugkonvencija"), 1. pantu, kurā ir noteikts, ka šī konvencija ir piemērojama personām, kas ir rezidentes vienā vai abās līgumslēdzēju valstīs, 7.–10. punktā uzmanība tiek vērstā uz faktu, ka tā varētu tikt nepareizi izmantota, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas ar mērķa juridisku konstrukciju palīdzību. Šo komentāru punktu tekstā ir uzsvērts, cik būtisks ir "pašuuma beneficiāra" jēdziens, kas ir ieviests šīs paraugkonvencijas 10. pantā (dividenžu aplikšana ar nodokli) un 11. pantā (procentu aplikšana ar nodokli), kā arī nepieciešamība apkarot krāpšanu nodokļu jomā.

5

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

"1. Dividendes, ko sabiedrība, kas ir līgumslēdzēju valsts rezidente, izmaksā citas līgumslēdzēju valsts rezidentam, ir aplikamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

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

a)

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

b)

15 procentus no dividenžu bruto summas jebkuros citos gadījumos."

6

Komentāru pārskatīšanā, kas notika 2003. gadā, tie tika papildināti ar piezīmēm par

“starpnieksabiedrība”, proti, sabiedrība, kurā – kaut arī tām formāli pieder ienākumi – praksē ir tikai tīri ierobežotas pilnvaras, kas tās padara par vienkāršu fiduciāru vai pārvaldītāju, kuras rīkojas uz ieinteresēto personu rīcību, un tādēļ tās nedrīkst tikt uzskatītas par šo ienākumu pašuma beneficiāriem. Komentāru par 10. pantu 2003. gada pārskatītās redakcijas 12. punktu tostarp ir paredzēts, ka “jādziedina “pašuma beneficiāri” nav lietots šauri un tehniski nozīmē, bet gan ir jāsaprot tās kontekstā un konvencijas priekšmeta un mērķa gaismā, it īpaši lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas un novērstu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā”. Runājot par šīs pašas komentāru redakcijas 12.1. punktu, tajā ir norādīts, ka “konvencijas priekšmetam un mērķim [...] būtu pretrunātas, ka izcelsmes valsts piemēro nodokļa atbrīvojumu vai nodokļa samazinājumu līgumslēdzēja valsts rezidentam, kas – atšķirībā no aģenta vai cita pilnvarotā pārstāvja attiecībā – rīkojas kā vienkāršs starpnieks uz citas personas rīcību, kura patiesībā gūst labumu no attiecīgajiem ienākumiem”, un ka “starpnieksabiedrība parasti nevar tikt uzskatīta par pašuma beneficiāri, ja – kaut arī ienākumi tai formāli pieder – praksē tai ir tikai tīri ierobežotas pilnvaras, kas to padara par vienkāršu fiduciāru vai vienkāršu pārvaldnieci, kura rīkojas uz ieinteresēto pušu rīcību”.

7

Jaunā komentāru pārskatīšana, kas notika 2014. gadā, tika veikta precīzāk attiecībā uz “pašuma beneficiāri” jēdzienu, kā arī uz “starpnieksabiedrības” jēdzienu. Šīs komentāru redakcijas 10.3. punkts ir norādīts, ka “pastāv vairāki līdzekļi, kā risināt starpnieksabiedrību problēmu un – vispārīgāk – mērķi – izdevīgāk nodokļu režīma izvēles riskus: to skaitā ir konkrēti āunprātīgās izmantošanas novēšanas noteikumi konvencijās, vispārīgie āunprātīgās izmantošanas apkarošanas noteikumi, noteikumi, atbilstoši kuriem prioritē tiek piešķirta saturam, nevis formai, un “ekonomiskās būtības” noteikumi”.

Direktīva 90/435

8

Direktīvas 90/435 pirmais un trešais apsvērumi ir formulēti šādi:

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

[..]

tā kā spēkā esošie nodokļu noteikumi, kas regulā attiecas starp dažādu dalībvalstu mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādu dalībvalstu ieviešamajiem atšķirīgiem un parasti ir neizdevīgi nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem; tā kā šī iemesla dēļ dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbība ir nelabvēlīgāk stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbību; tā kā šim trūkumam ir jādarbojas, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglātu sabiedrību grupāšanos.”

9

Direktīvas 90/435 1. pants ir paredzēts:

“1. Ikviens dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

[..]

–

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

–

[..]

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

10

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

11

Direktīvas 90/435 3. pantā ir noteikts:

“1. Šajā direktīvā:

a)

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

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

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

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

b)

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

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

–

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

–

nepiemērot šo direktīvu tādai dalībvalstu sabiedrībai, kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļas, kuru dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem, vai tām šo valstu

sabiedrībām, kurās citas dalībvalstu sabiedrības nesaglabā tūdu kapitāla daļu nepārtraukti vismaz divus gadus.”

12

Minētās direktīvas 4. panta 1. punkta daļbāvalstīm ir atstāta iespēja izvāties starp divām sistēmām – atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu.

13

Šīs pašas direktīvas 5. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Peņķu, ko meitasuzņmums sadala mķtesuzņmumam, atbrīvo no nodokļa.”

Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu

14

Luksemburgas Lielhercogistes valdības un Dņnijas Karalistes valdības noslģgtās Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpģjo administratģvo atbalstu ienķkuma nodokļa un kapitāla nodokļa jomģ, kas parakstģta Luksemburgģ, 1980. gada 17. novembrģ (turpmķk tekstģ – “Luksemburgas un Dņnijas nodokļu konvencija”), 10. panta 1. un 2. punktģ nodokļu uzlikšanas pilnvaras dividenķģu jomģ ir sadalģtas starp šģm abģm dalģbāvalstģm, un tie ir formulģti šģdi:

“1. Dividendes, ko sabiedrģba, kas ir lģgumslģdzģjas valsts rezidente, izmaksģ citas lģgumslģdzģjas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokģiem šajģ otrajģ valstģ.

2. Tomģr šģs dividendes var tikt apliktas ar nodokģiem arģ lģgumslģdzģjģ valstģ, kurģ dividendes maksģjošģ sabiedrģba ir rezidente, un saskaņģ ar attiecģgģs valsts tiesģbu aktiem, bet, ja saņģmģjs ir dividenķģu ģpašuma beneficiģrs, tad šģdi iekasģtais nodoklis ndrķkst pģrsnģegt:

a)

5 procentus no dividenķģu bruto summas, ja ģpašuma beneficiģrs ir sabiedrģba (izģmot personģlsabiedrģbu), kurai tieģi pieder vismaz 25 procenti no kapitģla sabiedrģbģ, kas izmaksģ dividendes;

b)

15 procentus no dividenķģu bruto summas jebkuros citos gadģjumos.”

15

1981. gada 26. maijģ parakstģtģs Dņnijas Karalistes valdģbas un Kipras Republikas valdģbas Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienķkuma nodokļa un kapitģla nodokļu jomģ 10. panta 1. un 2. punktģ ir sadalģtas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecģbģ uz dividendģm, un tajģ ir noteikts:

“1. Dividendes, ko izmaksģ sabiedrģba, kas ir lģgumslģdzģjas valsts rezidente, citas lģgumslģdzģjas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokģiem šajģ otrajģ valstģ.

2. Tomģr šģs dividendes var tikt apliktas ar nodokģiem arģ lģgumslģdzģjģ valstģ, kurģ dividendes maksģjošģ sabiedrģba ir rezidente, un saskaņģ ar attiecģgģs valsts tiesģbu aktiem, bet, ja persona, kas saģem dividendes, ir dividenķģu ģpašuma beneficiģre, tad šģdi noteiktais nodoklis

nedr?kst p?rsniegt:

a)

10 procentus no dividenžu bruto summas, ja sa??m?js ir sabiedr?ba (iz?emot person?lsabiedr?bu vai komand?tsabiedr?bu), kurai tieši pieder vismaz 25 procenti no kapit?la sabiedr?b?, kura izmaks? dividendes;

b)

15 procentus no dividenžu bruto summas jebkuros citos gad?jumos.”

16

Atbilstoši 1999. gada 19. august? Vašington? parakst?t?s Amerikas Savienoto Valstu vald?bas un D?nijas Karalistes vald?bas Konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas un izvair?šan?s no nodok?iem nov?ršanu ien?kuma nodok?a jom? 10. panta 2. punktam l?gumsl?dz?ja valsts, kur? dividendes izmaks?još? sabiedr?ba ir rezidente, dividendes, kuras ir izmaks?tas sabiedr?bai, kura ir rezidente cit? valst? un kura ir to “?pašuma benefici?re”, var aplikt ar nodokli atbilstoši 5 % likmei no to bruto summas.

17

Starp D?nijas Karalisti un Bermudu sal?m nav nosl?gta nodok?u konvencija.

18

No š?m divpus?j?m konvencij?m izriet, ka izcelsmes valsts, proti, pamatliet? – D?nijas Karaliste, dividendes, kas tiek izmaks?tas sabiedr?bai, kura ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, ja min?t? sabiedr?ba nav to ?pašuma benefici?re, var aplikt ar nodokli, kura likme ir augst?ka nek? min?taj?s konvencij?s paredz?t? likme. Nevien? no š?m konvencij?m j?dziens “?pašuma benefici?rs” gan nav defin?ts.

D?nijas ties?bas

Dividenžu aplikšana ar nodokli

19

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

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

[..]

c)

sa?em dividendes, uz kur?m attiecas Likuma par valsts ien?kuma nodok?u apr??in?šanu 16.A panta 1. un 2. punkts [..]. No nodok?u maks?šanas pien?kuma ir izsl?gtas dividendes, kas sa?emtas saist?b? ar meitasuz??mumu akcij?m (skat. Likuma par kapit?la pieauguma nodok?iem 4.A pantu), ja meitasuz??muma izmaks?t?s dividendes ir atbr?votas no nodok?a vai uz t?m attiecas nodok?a samazin?jums atbilstoši Direkt?vas [90/435] norm?m vai ar Far?ru Sal?m, Grenlandi vai valsti, kuras rezidents ir šis m?tesuz??mums, nosl?gtai nodok?u konvencijai.

Nodokļu maksāšanas pienākums neattiecas arī uz dividendēm saistībā ar radniecīgu sabiedrību akcijām (skat. Likuma par kapitāla pieauguma nodokļiem 4.B pantu), kuras nav meitasuzņēmumu akcijas, ja saņēmēja sabiedrība, kura ir grupas locekle, ir rezidente [Savienības/Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ)] dalībvalstī un ja dividendēm ir ticis piemērots nodokļa atbrīvojums vai samazinājums atbilstoši Direktīvas [90/435] normām vai nodokļu konvencijai, kas noslēgta ar attiecīgo valsti, ja runa ir par meitasuzņēmumu akcijām. Tāpat no nodokļa maksāšanas pienākuma ir izslēgtas arī dividendes, ko ir saņēmušas personas, kurām ir līdzdalības mētesuzņēmumos, kuri ir iekārti Direktīvas [90/435] 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto sabiedrību sarakstā, taču kuri, lai tiem piemērotu nodokli Dānijā, tiek uzskatīti par pārskatāmām struktūrām. Šī norma tiek piemērota ar nosacījumu, ka persona, kurai ir līdzdalība sabiedrībā, nav rezidente Dānijā.”

Nodokļa ieturējumus ienākumu gēšanas vietā

20

Turpretim, ja saistībā ar dividendēm, kas tiek izmaksātas no Dānijas, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam rodas ierobežotas nodokļa maksāšanas saistības, kildeskattelov (Likums par nodokļa ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā) 65. pantā Dānijas sabiedrībai, kas izmaksā dividendes, ir uzlikts pienākums ieturēt nodokli ienākumu gēšanas vietā 28 % apmērā.

21

Likuma par nodokļa ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, 65. panta 1. un 5. punktā bija noteikts:

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

[..]

5. Nodoklis netiek ieturēts par dividendēm, kuras no Dānijas rezidentes sabiedrības saņem valstī rezidente sabiedrība, ja saistībā ar šīm dividendēm nerodas nodokļa maksāšanas pienākums (skat. Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu).”

22

No Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta izriet, ka no šī likuma 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izrietošais nodokļa iekasēšanas pienākums tiek galīgi izpildīts ar nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā, kas ir paredzēts Likuma par nodokļu ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā 65. pantā. Turklāt peļņas nodokļa likme pamatlīetas aplūkotajā laikposmā bija 28 %.

23

Uz Dānijas mētesuzņēmumiem atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 13. panta 1. punkta 2. apakšpunktam attiecas atbrīvojums no nodokļa par dividendēm, kas saņemtas no Dānijas meitasuzņēmumiem. Turklāt no kildeskattēbekendtgørelsen (Noteikumi par nodokļa ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā) 31. panta 1. punkta 2. apakšpunkta izriet, ka, šādām

dividendēm tiekot izmaksētām, izmaksājot šajai Dzinijas sabiedrībai nav jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā.

24

Savukārt, ciktī Dzinijas sabiedrībai ir jāmaksā nodoklis par dividendēm, kuras izmaksā cita Dzinijas sabiedrība, pēdējai minētajai sabiedrībai ir jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā atbilstoši Likuma par nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā 65. panta 1. punktam.

25

Nodokļu ministrija valsts tiesīpaši pamatlietas C-116/16 ietvaros atzina, ka Dzinijas Karaliste, 2011. gadā no dividendēm, kuras ir saņēmusi citas dalībvalsts sabiedrība, iekasājot nodokli atbilstoši augstākai likmei nekā attiecīgajā laikā piemērojamā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, ir pārkāpusi LESD noteikumus. Rezultātā Nodokļu ministrija samazināja prasīto summu līdz 25 %, proti, līdz tajā laikā piemērojamajai uzņēmumu ienākuma nodokļa likmei.

26

Datums, kurā kļūst maksājams ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis, ir precizēts Likuma par nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā 66. panta 1. punkta otrajā teikumā:

“Ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis ir maksājams, sākot no lēmuma par dividenžu izmaksu pieņemšanas vai no lēmuma par dividenžu izmaksāšanu vai to ieņēmumu kredīta pieņemšanas, un tam ir jābūt samaksātam ne vēlāk kā nākamajā mēnesī, datumā, kurā iestājas termiņš ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokļu [sauktu par “A skat”] un pašs darba ņēmēju piemaksas, kas tiks ieturēti, samaksai.”

27

Dividenžu maksājums attiecībā pret valsti ir atbildīgs par ieturēto summu samaksu.

28

Gadījumā, ja tiek kavēta ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa samaksa, nokavējuma procentu likme ir augstāka nekā likme, kas ir paredzēta gadījumam, ja Dzinijas sabiedrība kavē uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksu. Tomēr valsts tiesā norāda, ka, pamatojoties uz likuma grozījumiem, kuri stājās spēkā 2013. gada 1. augustā, nokavējuma procenti tiek aprēķināti atbilstoši tai pašai likmei gan attiecībā uz ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā, gan attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli.

29

Nokavējuma procenti ir jāmaksā personai, kurai ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā. Attiecībā uz sabiedrību, kurai Dzinijā ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, ar nodokli apliekamās dividendes ir viens no tās apliekamajiem ienākumiem. Pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā un to samaksāt Valsts kasei kopā ar nokavējuma procentiem novēlota maksājuma gadījumā ir dividendes izmaksājot šajai sabiedrībai.

30

Atbilstoši Likuma par nodokļa ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā 65.C panta 1. punktam tādā honorāru maksājuma, kuru izcēlsme ir Dānija, principā ir jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā neatkarīgi no tā, vai saņēmējs ir Dānijas rezidents.

Krēpšanai un āunprētgai izmantošanai piemērojamās tiesības

31

Pirms tika pieņemts 2015. gada 29. aprīlā Likums Nr. 540, Dānija nebija vispārējās tiesību normas, kas attiektos uz āunprētgas izmantošanas apkarošanu. Turpretim judikatūrā bija izstrādāts tā dēvētais "realitētes" princips, saskaņā ar kuru aplikšanas ar nodokli pamatā ir jābūt konkrētam faktam izvērtējumam. Tas it īpaši nozīmē, ka, lai tiktu nodrošināts, ka nodokļa uzlikšana tiek ņemta vērā reālā situācijā, pamatojoties uz principu, ka saturam ir jāprevalē pār formu (substance-over-form), mēklēgas nodokļu shēmas noteiktos apstākļos var netikt ņemtas vērā.

32

No līgumiem sniegtā prejudiciālu nolēmumu izriet, ka abās pamatlietās puses ir vienprātis par to, ka realitētes princips neveido pietiekamu pamatu, lai izslēgtu minētās lietās aplēkotās shēmas.

33

Kā izriet no šiem līgumiem sniegtā prejudiciālu nolēmumu, judikatūrā ir izstrādāts arī tā sauktais "patiesā ienākumu saņēmēja" (rette indkomstmodtager) princips. Šis princips ir balstīts uz statsskatteloven (Likums par valsts nodokļiem) 4. pantā esošajiem pamatnoteikumiem par ienākumu aplikšanu ar nodokli un nozīmē, ka nodokļu iestādēm nav pienākuma atzīt mēklēgu dalījumu starp ienākumus radošu uzņēmumu vai darbību un no tiem gēto ienākumu izmantošanu. Tādējādi šis principa mērķis ir noteikt, kurš – neatkarīgi no tās formas – ir konkrēto ienākumu patiesais beneficiārs un kuram lēdz ar to jāmaksā ar to saistītais nodoklis.

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

34

Abās pamatlietās Nodokļu ministrija apstrēd lēmumus, kuros Landsskatteret (Valsts nodokļu apelācijas komisija, Dānija) ir uzskatījusi, ka T Danmark (lieta C-116/16) un Y Denmark (lieta C-117/16) ir jāpiemēro Direktīvā 90/435 paredzētais atbrēvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras tiek izmaksātas subjektam, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī.

35

Lai izmantotu Direktīvā 90/435 paredzētās nodokļu priekšrocības, dividendes saņemšajam subjektam ir jāatbilst šajā direktīvā izklēstētajiem nosacījumiem. Tomēr – kā to savos apsvērumos ir norādījusi Dānijas valdība – var notikt tā, ka šiem nosacījumiem neatbilstošas sabiedrību grupas starp dividendes maksājēšo sabiedrību un subjektu, kam būs pilnvaras tos patiesi izmantot, izveido vienu vai vairākas mēklēgas sabiedrības, kuras atbilst minētās direktīvas formālajām prasībām. Tieši uz šādām finansiāliem konstrukcijām attiecas iesniedzētā tiesas uzdotie jautājumi par tiesību āunprētgu izmantošanu, kā arī par "īpašuma beneficiāra" jēdzienu.

36

Iesniedzējtiesas aprakstītie fakti, kuri liegumos sniegti prejudiciālu nolikumu ir atainoti vairākos attiecīgo sabiedrību grupu struktūros, ir paši sarežģīti un detalizēti. Šeit tiks izklāstīti tikai tie apstākļi, kas ir nepieciešami, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem.

1) Lieta C-116/16 T Danmark

37

No lieguma sniegti prejudiciālu nolikumu izriet, ka pieci kapitāla ieguldījumu fondi, neviens no kuriem nav rezidents dalībvalstī vai tādā valstī, ar ko Dānijas Karaliste ir noslēgusi nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas konvenciju, 2005. gadā izveidoja no vairāku sabiedrību sastāvā grupu ar mērķi iegādāties T Danmark, kas ir būtiska pakalpojumu sniedzēja Dānijā.

38

Savos apsvērumos Dānijas valdība norāda, ka lieta C-116/16 attiecas uz to pašu sabiedrību grupu, kas attiecībā uz procentu maksājumu aplikšanu ar nodokli tiek aplūkota lietā C-115/16, kurā šodien tiek pasludināts spriedums N Luxembourg 1 u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16).

39

Kā norāda iesniedzējtiesa, kapitāla ieguldījumu fondi izveidoja sabiedrības Luksemburgā. Viena no šīm sabiedrībām, proti, N Luxembourg 2, 2010. gadā ieguva būtisku līdzdalību sabiedrības T Danmark kapitālā, un tādējādi pamatlietā aplūkotajā laikposmā tai piederēja vairāk nekā 50 % no T Danmark akcijām. Pārējās T Danmark akcijas pieder tūkstošiem akcionāru.

40

Pēc Dānijas iestāžu lieguma Luksemburgas nodokļu administrācija 2011. gada pavasarī izdeva "rezidences apliecinājumus", kurā tostarp bija apliecināts, ka N Luxembourg 2 ir uzlikumu ienkamā nodokļa maksātāja un tā ir visu dividenžu, kuras izmaksātas saistībā ar tai piederošajām T Danmark daļām, vai citu no šīm daļām gūto ienkamu nepašuma beneficiāre. Savos apsvērumos Dānijas valdība norāda, ka šajās apliecinājumos nav norādīts, uz kādas faktiskas informācijas pamata tā ir izsniegta.

41

Atbilstoši savai politikai dividenžu jomā T Danmark saviem akcionāriem 2011. gadā izmaksāja dividendes aptuveni par kopējo summu 1,8 miljardi Dānijas kronu (aptuveni 241,4 miljoni euro). Dividendes tika izmaksātas arī 2012. gada pavasarī.

42

2011. gadā T Danmark vērsās SKAT (Nodokļu iestāde, Dānija) [(turpmāk tekstā – "SKAT")] ar saistošas atbildes pieprasījumu, lai uzzinātu, vai dividendes, ko tā izmaksā N Luxembourg 2, ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši Likuma par uzlikumu ienkamā nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta trešajam teikumam un līdz ar to – vai par tām nav jāietur nodoklis ienkamā gūšanas vietā.

43

Saistošas atbildes pieprasījums bija norādīts, ka to dividenžu summa, kuras 2011. gada trešajā trimestrī bija jāmaksā N Luxembourg 2, ir aptuveni 6 miljardi DKK (aptuveni 805 miljoni euro). Tika arī uzsvērts, ka N Luxembourg 2 ir neatkarīga struktūra ar savu vadību un neatkarīgumu lēmumu pieņemšanas pilnvarām un tādējādi iepriekš nevarot pilnīgi droši zināt, vai un kā N Luxembourg 2 vadība nolemtu faktiski izmantot šīs dividendes. Visbeidzot tika norādīts, ka būtiska galēgo ieguldītāju daļa ir Amerikas Savienoto Valstu rezidenti.

44

Nodokļu ministrija atbildēja, ka uz šo jautājumu atbildi nav iespējams sniegt, jo neesot zināms, kā N Luxembourg 2 izmantos T Danmarks izmaksātās dividendes.

45

T Danmarks atbildēja, ka saistošas atbildes nolūkos var tikt uzskatīts, ka T Danmarks izmaksās dividendes N Luxembourg 2, kura tās savukārt izmaksās savam mētesuzņēmumam. Atbilstoši šim norādījumam varot tikt uzskatīts, ka tā daļu no šīm summām (kā dividendes un/vai procentus, un/vai parādu atmaksu) izmaksās sabiedrībām, kuras kontrolē dažādie kapitāla ieguldītāju fondi vai to kreditori. T Danmarks arī izteica pieņēmumu, ka summas, kuras N Luxembourg 2 mētesuzņēmums izmaksās dažādo kapitāla ieguldītāju fondu kontrolētajām sabiedrībām, tiks pārskaitītas kapitāla ieguldītāju fondu galīgajiem ieguldītājiem, taču T Danmarks precīzā, ka tā nezina nedz, kā šie pārskaitījumi notiks, nedz, kā tie tiks aplūkoti no nodokļu perspektīvas.

46

Skatterådet (Valsts nodokļu padome, Dānija) uz saistošas atbildes pieprasījumu sniedza noraidošu atbildi.

47

Valsts nodokļu apelācijas komisija, kurā T Danmarks šo lēmumu bija pārsūdzējusi, savukārt uzskatīja, ka dividendes, kuras T Danmarks izmaksā N Luxembourg 2, ir atbrīvotas no nodokļa. Proti, tā nosprieda, ka atbilstoši Direktīvai 90/435 ir izslēgts ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, jo Dānijas Karaliste nav pieņēmusi leģislatīvas normas, kuru mērķis būtu izvairīties no krāpšanas un āunprātīgas izmantošanas, kā ir paredzēts šīs direktīvas 1. panta 2. punktā, un rezultātā tā nevar aplikēt ar nodokli dividendes, pamatojoties uz Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu. Nodokļu ministrija šo Valsts nodokļu apelācijas komisijas lēmumu pārsūdzēja tiesā.

48

Šādos apstākļos Østre Landsret (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

a)

Vai priekšnoteikums tam, lai dalībvalsts atsauktos uz Direktīvas [90/435] 1. panta 2. punktu par valsts noteikumu piemērošanu, kas paredzēti krāpšanas vai āunprātīgas izmantošanas novēršanai, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi pašu valsts noteikumu, ar ko tiek

Ķstenots šķs direktķvas 1. panta 2. punkts, vai ka valsts tiesķbu aktos ir paredzķti vispķrķji noteikumi vai principi attiecķbķ uz krķpķšanu un ķaunprķtķgu izmantoķanu, kuri var tikt interpretķti saskaķķ ar minķtķ 1. panta 2. punktu?

b)

Ja atbilde uz [pirmķ jautķjuma a) punktu] ir apstiprinoķa, vai Likuma par uzķķmumu ienķkuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakķpunkts, kurķ ir paredzķts, ka "dividendes tiek atbrķvotas no nodokķa vai tķm tiek piemķrots nodokķa samazinķjums saskaķķ ar [...] Direktķvu 90/435 [...]", var tikt uzskatķts par Direktķvas 90/435 1. panta 2. punktķ minķto ķpaķo valsts noteikumu?

2)

Vai starp divķm dalķbvalstķm noslķgtas un atbilstoķi [OECD Nodokķu paraugkonvencijai] izstrķdķtas konvencijas par nodokķu dubultas uzlikšanas novķrķšanu noteikums, saskaķķ ar kuru nodokķu piemķroķana izmaksķtajķm dividendķm ir atkarķga no tķ, vai dividenķu saķķmķjs tiek uzskatķts par ķo dividenķu ķpaķuma beneficiķru, ir lķgumķ paredzķts noteikums ķaunprķtķgas izmantoķanas novķrķšanai, uz kuru attiecas [Direktķvas 90/435] 1. panta 2. punkts?

3)

Ja Tiesas atbilde uz otro jautķjumu ir apstiprinoķa, vai valsts tiesai ir jķnosaka, kas ir ietverts jķdzienķ "ķpaķuma beneficiķrs", vai ķķ jķdziena nozķme, piemķrojot Direktķvu 90/435, ir jķinterpretķ tķ, ka ķim jķdzienam ir jķpieķķir ķpaķa Savienķbas tiesķbu nozķme, uz ko attiecas Tiesas pķrbaude?

4)

a)

Ja Tiesas atbilde uz otro jautķjumu ir apstiprinoķa un atbilde uz treķo jautķjumu ir tķda, ka valsts tiesu uzdevums nav definķt, kas ir iekķauts jķdzienķ "ķpaķuma beneficiķrs", vai ķis jķdziens ir jķinterpretķ tķ, ka sabiedrķba, kas ir dalķbvalsts rezidente un kas tķdos apstķkķos kķ pamatlietķ saķem dividendes no meitasuzķķmuma citķ dalķbvalstķ, ir ķo dividenķu "ķpaķuma beneficiķre" tķdķ nozķmķ, kķdķ ķis jķdziens tiek saprasts Savienķbas tiesķbķs?

b)

Vai jķdzienam "ķpaķuma beneficiķrs" ir tķda pati nozķme kķ attiecķgajam jķdzienam Padomes Direktķvas 2003/49/EK (2003. gada 3. jķnijs) par kopķgu nodokķu sistķmu, ko piemķro procentu un honorķru maksķjumiem, kurus veic asociķti uzķķmumi daķķdķs dalķbvalstķs (OV 2003, L 157, 49. lpp.), 1. panta 1. punktķ, kķ arķ ķķs direktķvas 1. panta 4. punktķķ?

c)

Vai ķis jķdziens ir jķinterpretķ, ķemot vķrķ tikai komentķru par [OECD 1977. gada Nodokķu paraugkonvencijas] 10. pantu (12. punkts), vai arķ ķajķ interpretķcijķ var tikt ķemti vķrķ vķlķkie komentķri, tostarp 2003. gadķ veiktie papildinķjumi par "starpnieksabiedrķbķm" un 2014. gadķ veiktie papildinķjumi par "lķgumsaistķbķm vai juridiskķm saistķbķm"?

d)

Izvķrtķjot jautķjumu par to, vai dividenķu saķķmķjs ir jķuzskata par to "ķpaķuma beneficiķru", kķdas sekas ir tam, ka dividenķu saķķmķjam ir lķgumiskas vai likumiskas saistķbas nodot

dividendes trešai personai?

e)

Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “pašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc pamatlīetas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemts dividendes nodot trešai personai) nebija “pilnīgu” tiesību “izmanto un lietot” dividendes, kā minēts 2014. gada Komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?

5)

Ja lietā tiek konstatēts,

–

ka ir “valstu noteikumi vai [līgumos ietverti noteikumi], kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa āunprātīgu izmantošanu” (Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta nozīmē),

–

ka dalībvalsts rezidente sabiedrība A ir izmaksājusi dividendes mtesuzņēmumam B, kurš ir citas dalībvalsts rezidents un kurš tās nodod savam mtesuzņēmumam C, kurš ir rezidents ārpus Eiropas Savienības vai [EEZ] un kurš savukārt izmaksā šos līdzekļus savam mtesuzņēmumam D, kurš arī ir rezidents ārpus Savienības vai [EEZ],

–

ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības C rezidences valsti nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,

–

ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības D rezidences valsti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un

–

ka pirmajai no minētajām valstīm saskaņā ar tās tiesību aktiem tādēļ nav tiesību piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko sabiedrība A izmaksājusi sabiedrībai D, ja sabiedrība D ir tiešā sabiedrības A pašniece,

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

6)

Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mtesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai LESD 49. pantam, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu, ir pretrunā tās tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pārdējam minētā dalībvalsts piemēro nodokļus par dividendēm mtesuzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, savukārt uzskata, ka rezidenti mtesuzņēmumi, kas citādi ir līdzīgos apstākļos, ir atbrīvoti no nodokļa par šādu dividendēm?

7)

Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu attiecībā uz dividendēm, kuras saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pārdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par attiecīgajām dividendēm minētajā dalībvalstī, vai LESD 49. pants, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu, nepieļauj tādā tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pārdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmumam) nokavētas ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā nokavējuma procentu likme, kuru šī pati dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

8)

Ja Tiesas atbilde uz otro jautājumu būtu apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu būtu tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekšauts jēdzienā “pašuma beneficiārs”, un ja nevar uzskatīt, ka sabiedrība, kura ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), pamatojoties uz to, ir atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu [90/435] attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai pārdējai no minētajām dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvu [90/435] vai LES 4. panta 3. punktu ir pienākums paziņot, ko šī dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par pašuma beneficiāru?

9)

Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu 90/435 nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai LESD 49. pants, to lasot kopsakarā ar LESD 54. pantu (un/vai LESD 63. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādā tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

–

pārdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai meitasuzņēmums par dividendēm ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli situācijā, kad nav šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja mātesuzņēmums ir rezidents pārdējā no minētajām dalībvalstīm;

–

pārdējā minētā dalībvalsts aprēķina nokavējuma procentus par nesamaksātu nodokli ienākumu gūšanas vietā?

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

10)

Vai tādus apstākļos, kad:

–

sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajai prasībai, proti, tai (2011. gadā) pieder vismaz 10 % no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), akciju kapitāla;

–

tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmums saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu faktiski nav atbrīvots no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par meitasuzņēmuma izmaksātajām dividendēm;

–

mātesuzņēmuma (tiešs vai netiešs) akcionārs (vai akcionāri), kas ir trešās valsts rezidents(?i), tiek uzskatīts(?i) par attiecīgo dividenžu nepašuma beneficiāru(?iem);

–

attiecīgais(?ie) (tiešs(?i) vai netiešs(?i)) akcionārs (vai akcionāri) atbilst arī minētajai līdzdalības kapitāla prasībai;

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

2) Lieta C-117/16 Y Denmark

49

Kā izriet no līguma sniegtā prejudiciāla nolikuma, Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētā Y Inc. (turpmāk tekstā – “Y USA”) ir Y grupas vadošā sabiedrība, kas tiek kotēta biržā. Tās īpašnieku meitasuzņēmumi tai pieder ar Y Global Ltd starpniecību, kura ir reģistrēta Bermudu salās (turpmāk tekstā – “Y Bermuda”) un kuras vienīgā darbība papildus līdzdalībai tās meitasuzņēmumos ir intelektuālā nepašuma tiesību turēšana attiecībā uz grupas produktiem. Tās administratīvo pārvaldību nodrošina neatkarīga pārvaldīšanas sabiedrība.

50

Y Denmark, kuru 2000. gadā Dānija izveidoja Y USA un kurai vienmēr ir bijis aptuveni 20 darbinieku, nodarbojas ar pārdošanu un atbalsta pakalpojumiem un par savu darbību atskaitās Y BV, Nīderlandē reģistrētai sabiedrībai (turpmāk tekstā – “Y Holland”), kurai ir operacionāla atbildība par grupas pārvērumiem ārpus Amerikas Savienotajām Valstīm, Kanādas un Meksikas. Y Denmark ir arī Y grupas Eiropas atzara mātesuzņēmums.

51

Pēc tam, kad Amerikas Savienotajās Valstīs tika pieņemts American Jobs Creation Act of 2004 (Amerikas 2004. gada Darbvietu radīšanas likums), Amerikas Savienoto Valstu sabiedrībām uz noteiktu laiku tika dota iespēja repatriēt īpašnieku meitasuzņēmumu dividendes ar nodokļu ziņojumiem izdevīgiem nosacījumiem, ja apmaiņā pret to šīs sabiedrības apņēmās izmantot šīs dividendes noteiktiem mērķiem, piemēram, pārticībai un attīstībai Amerikas Savienotajās Valstīs. Šajos apstākļos Y USA nolēma repatriēt pēc iespējas vairāk Y Bermuda dividenžu taksācijas gadā no 2005. gada 1. maija līdz 2006. gada 30. aprīlim. Kopējā summa, kurai tostarp bija jānāk no

dividendēm, ko izmaksājuši Y Bermuda meitasuzņēmumi, tika noteikta 550 miljonu ASV dolāru (USD) apmērā (aptuveni 450,82 miljoni euro).

52

Pirms šo izmaksu veikšanas Y grupas Eiropas atzars tika pārsturēts. Šajā kontekstā 2005. gada 9. maijā Y Bermuda Kiprā izveidoja sabiedrību Y Cyprus, kuras sākotnējais sabiedrības kapitāls bija 20000 USD (aptuveni 16400 euro), no kuriem 2000 USD (aptuveni 1640 euro) bija iemaksāti. Ar 2005. gada 16. septembra vienošanos Y Bermuda savu līdzdalību Y Denmark nodeva Y Cyprus, pret saņemot 90 miljonus euro. Pirkuma cena tika samaksāta, atzēstot parādu.

53

Kā izriet no iesniegtajiem nolūmiem, Y Cyprus ir holdingsabiedrība, kura veic arī dažas finanšu pārvaldības darbības, piemēram, aizdevumu izsniegšanu meitasuzņēmumiem. No vadības ziņojumiem, kas iekārti šīs sabiedrības gada pārskatos par 2005.–2006. un 2006.–2007. taksācijas gadu, izriet, ka tās galvenā darbība ir līdzdalību pārvaldība. Turklāt sabiedrība ir samaksājusi direktoru atalgojumu attiecīgi 571 USD (aptuveni 468 euro) un 915 USD (aptuveni 750 euro) apmērā. Saskaņā ar gada pārskatiem sabiedrība nav tikusi aplikta ar nodokli, jo nav bijis ar nodokli aplikamas peļņas.

54

2005. gada 26. septembrā Y Holland nolūma izmaksēt Y Denmark dividendi par 2004.–2005. taksācijas gadu 76 miljonu euro apmērā. Šā dividendē tika izmaksāta Y Denmark 2005. gada 25. oktobrī. 2005. gada 28. septembrā Y Denmark pilnsapulce apstiprināja šim taksācijas gadam ierosināto dividenžu izmaksu Y Cyprus ar 76 miljonu euro apmērā. Šā summa Y Cyprus tika samaksāta 2005. gada 27. oktobrī. Y Cyprus 2005. gada 28. oktobrī šo pašu summu pārskaitēja Y Bermuda kā daļu Y Denmark iegādes laikā izdevuma atmaksu.

55

Y Cyprus 2005. gada 21. oktobrī Nīderlandē izveidoja sabiedrību ar nosaukumu Y Holding BV. Ar 2005. gada 25. oktobra vienošanos Y Denmark savu līdzdalību Y Holland nodeva Y Holding, pret saņemot 14 miljonus euro.

56

2006. gada 3. aprīlī Y Bermuda izmaksāja Y USA dividendi 550 miljonu USD apmērā (aptuveni 450,82 miljoni euro). Šo dividenžu izmaksa tika finansēta no pašu kapitāla un ar bankas aizdevumu.

57

2006. gada 13. oktobrī Y Denmark daļēni kopsapulcē tika apstiprināts dividenžu maksājums Y Cyprus par 2005.–2006. taksācijas gadu, kura apmērs bija 92012000 DKK (aptuveni 12,3 miljoni euro). Y Denmark norāda, ka šā summa (kā saņemams dividendes) ir daļa no kopējām dividendēm 550 miljonu USD (aptuveni 450,82 miljoni euro) apmērā, ko Y Bermuda ir izmaksājusi Y USA 2006. gada 3. aprīlī un ko Nodokļu ministrija, nepastāvot apliecināšiem dokumentiem, ir apstrādājusi. Y Denmark 2010. gada gaitā Y Cyprus pārskaitēja 92012000 DKK (aptuveni 12,3 miljoni euro).

58

Iesniedz?jtiesas ieskat? galvenais jaut?jums, kas šaj? liet? rodas, ir tas, vai Y Cyprus ir ierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums D?nij? saist?b? ar attiec?gaj?m dividend?m. Atbilstoši iekš?j?m ties?b?m ?rvalstu m?tesuz??mumam princip? nav ierobežota nodok?u maks?šanas pien?kuma D?nij? saist?b? ar dividend?m. Dividenžu atbr?vošana no nodok?a vai to aplikšana ar samazin?tu likmi tom?r ir pak?rtota vai nu Direkt?vas 90/435, vai konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu piem?rošanai. Ta?u liel?kaj? da?? D?nijas nosl?gto nodok?u konvenciju k? nosac?jums atbr?vojumam no nodok?a vai uzliekam? nodok?a samazin?šanai ir paredz?ts, ka dividenžu sa??m?jam ir j?b?t to “?pašuma benefici?ram” (retmæssig ejer). Direkt?v? 90/435 l?dzv?rt?gs nosac?jums nav paredz?ts.

59

SKAT uzskata, ka Y Cyprus D?nij? ir ierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums saist?b? ar attiec?gaj?m dividend?m, jo min?t? sabiedr?ba nevar tikt uzskat?ta par dividenžu ?pašuma benefici?ri D?nijas Karalistes un Kipras Republikas nodok?u konvencijas izpratn?. T?pat tas neizrietot no Direkt?vas 90/435 norm?m par atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?.

60

Ar 2010. gada 17. septembra l?mumu SKAT konstat?ja, ka Y Denmark ir bijis j?ietur nodoklis ien?kumu g?šanas viet? attiec?b? uz div?m dividenžu izmaks?m, kas 2005. un 2006. gad? tika veiktas t?s m?tesuz??mumam Y Cyprus, un ka ir j?uzskata, ka Y Denmark ir atbild?ga par min?t? ien?kumu g?šanas viet? ieturam? nodok?a samaksu.

61

Par šo l?mumu tika iesniegta s?dz?ba Valsts nodok?u apel?cijas komisij?. T? – t?pat k? SKAT – 2011. gada 16. decembr? konstat?ja, ka Y Cyprus nav dividenžu ?pašuma benefici?re D?nijas Karalistes un Kipras Republikas nodok?u konvencijas izpratn?, ta?u apmierin?ja Y Denmark izvirz?to pamatu, ka nav j?ietur nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, jo uz Y Cyprus bija j?attiecina Direkt?v? 90/435 paredz?tie nodok?a atbr?vojuma noteikumi.

62

Nodok?u ministrija Valsts nodok?u apel?cijas komisijas l?mumu p?rs?dz?ja iesniedz?jties?.

63

Iesniedz?jtiesa l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nor?da, ka str?da puses ir vienispr?tis, ka t? sauktais “realit?tes” princips ne?auj izsl?gt izveidot?s sh?mas un ka sabiedr?ba, kas ir sa??musi dividendes, – šaj? gad?jum? Y Cyprus – ir paties? ien?kumu sa??m?ja D?nijas ties?bu izpratn?.

64

Š?dos apst?k?os 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 priekšnoteikums tam, lai dal?bvalsts atsauktos uz Direkt?vas [90/435] 1. panta 2. punktu par

valsts noteikumu piemērošanu, kas paredzēti krāpšanas vai āunprētgas izmantošanas novēšanai, ir fakts, ka attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi pašu valsts noteikumu, ar ko tiek īstenots šīs direktīvas 1. panta 2. punkts, vai ka valsts tiesību aktos ir paredzēti vispārēji noteikumi vai principi attiecībā uz krāpšanu un āunprētgu izmantošanu, kuri var tikt interpretēti saskaņā ar minētā 1. panta 2. punktu?

b)

Ja atbilde uz pirmo jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka "dividendes tiek atbrīvotas no nodokļa vai tām tiek piemērots nodokļa samazinājums saskaņā ar [...] Direktīvu 90/435 [...]", var tikt uzskatīts par Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā minēto pašu valsts noteikumu?

2)

a)

Vai starp divām dalībvalstīm noslēgtas un atbilstoši [OECD Nodokļu paraugkonvencijai] izstrādātas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēšanu noteikums, saskaņā ar kuru nodokļu piemērošana izmaksājām dividendēm ir atkarīga no tās, vai dividenžu saņēmējs tiek uzskatīts par šo dividenžu pašuma beneficiāru, ir līgumā paredzēts noteikums āunprētgas izmantošanas novēšanai, uz kuru attiecas Direktīvas 1. panta 2. punkts?

b)

Ja tā ir, vai termins "līgumā ietverts" Direktīvas [90/435] 1. panta 2. punktā ir jāinterpretē tā, ka dalībvalsts saskaņā ar saviem valsts tiesību aktiem var atsaukties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēšanu par sliktu nodokļu maksātājam?

3)

Ja Tiesas atbilde uz otro jautājuma a) punktu ir apstiprinoša, vai valsts tiesai ir jānosaka, kas ir ietverts jādziņē "pašuma beneficiārs", vai šā jādziņa nozēme, piemērojot Direktīvu 90/435, ir jāinterpretē tā, ka šim jādziņam ir jāpiešē ir pašā Savienēbas tiesību nozēme, uz ko attiecas Tiesas pārbaude?

4)

a)

Ja Tiesas atbilde uz otro jautājuma a) punktu ir apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu ir tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekšauts jādziņē "pašuma beneficiārs", vai šis jādziņis ir jāinterpretē tā, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente un kas tēdos apstākēos kā pamatlietē saēm dividendes no meitasuzņēmuma citā dalībvalstē, ir šo dividenžu "pašuma beneficiāre" tēdē nozēmē, kādē šis jādziņis tiek saprasts Savienēbas tiesēbēs?

b)

Vai jādziņam "pašuma beneficiārs" ir tāda pati nozēme kā atbilstēgajam jādziņam Direktīvas [2003/49] 1. panta 1. punktē, kā ar tēs 1. panta 4. punktē?

c)

Vai šis jādziņis ir jāinterpretē, ēmot vērē tikai komentēru par [OECD 1977. gada Nodokļu

paraugkonvencijas] 10. pantu (12. punkts), vai arī šajā interpretācijā var tikt ņemti vērā arī kādi komentāri, tostarp 2003. gadā veiktie papildinājumi par “starpnieksabiedrībām” un 2014. gadā veiktie papildinājumi par “līgumsaistībām vai juridiskām saistībām”?

d)

Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “pašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka dividenžu saņēmējam ir līgumiskas vai likumiskas saistības nodot dividendes trešai personai?

e)

Izvērtējot jautājumu par to, vai dividenžu saņēmējs ir jāuzskata par “pašuma beneficiāru”, kādas sekas ir tam, ka iesniedzējtiesa pēc pamatlietas faktisko apstākļu izvērtēšanas secina, ka saņēmējam (bez līgumiskām vai juridiskām saistībām saņemts dividendes nodot trešai personai) nebija “pilnīgu” tiesību “izmantot un lietot” dividendes, kā minēts 2014. gada Komentāros par [OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvenciju]?

5)

Ja lietā tiek konstatēts,

–

ka ir “valstu noteikumi vai [līgumos ietverti noteikumi], kas pieņemti, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa āunprātīgu izmantošanu”, Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta nozīmē,

–

ka dalībvalsts rezidente sabiedrība A ir izmaksājusi dividendes mtesuzņēmumam B, kurš ir citas dalībvalsts rezidents un kurš tās nodod savam mtesuzņēmumam C, kurš ir rezidents ārpus Eiropas Savienības [vai EEZ] un kurš savukārt izmaksā šos līdzekļus savam mtesuzņēmumam D, kurš arī ir rezidents ārpus Savienības vai [EEZ],

–

ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības C rezidences valsti nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,

–

ka starp pirmo no minētajām valstīm un sabiedrības D rezidences valsti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un

–

ka pirmajai no minētajām valstīm saskaņā ar tās tiesību aktiem tādēļ nav tiesību piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko sabiedrība A izmaksājusi sabiedrībai D, ja sabiedrība D ir tiešā sabiedrības A pašniece,

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

6)

Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai EKL 43. pantam, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), ir pretrunā tās tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pārdējā minētā dalībvalsts piemēro nodokļu par dividendēm mātesuzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, savukārt uzskata, ka rezidenti mātesuzņēmumi, kas citādi ir līdzīgos apstākļos, ir atbrīvoti no nodokļa par šādām dividendēm?

7)

Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kura ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktu attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), un pārdējā minētajā dalībvalstī tiek uzskatīts, ka mātesuzņēmumam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums par attiecīgajām dividendēm minētajā dalībvalstī, vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), nepieļauj tādū tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pārdējā minētā dalībvalsts pieprasa par nodokļa ieturšanu ienākumu gūšanas vietā atbildīgajai sabiedrībai (meitasuzņēmums) nokavēt ieturamā nodokļa samaksas gadījumā samaksāt nokavējuma procentus atbilstoši likmei, kas ir augstāka nekā nokavējuma procentu likme, kuru dalībvalsts piemēro prasījumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir vērsti pret sabiedrību, kura ir tās pašas dalībvalsts rezidente?

8)

Ja Tiesas atbilde uz otrā jautājuma a) punktu būtu apstiprinoša un atbilde uz trešo jautājumu būtu tāda, ka valsts tiesu uzdevums nav definēt, kas ir iekavētais jēdziens "pašuma beneficiārs", un ja nevar uzskatīt, ka sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), pamatojoties uz to, ir atbrīvota no nodokļa ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 90/435 attiecībā uz dividendēm, kas ir saņemtas no sabiedrības, kura ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai pārdējai no minētajām dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvu 90/435 vai EKL 10. pantu ir pienākums paziņot, ko šā dalībvalsts šajā gadījumā uzskata par pašuma beneficiāru?

9)

Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente (mātesuzņēmums), faktiski saskaņā ar Direktīvu 90/435 nav atbrīvota no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras ir saņemtas no sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente (meitasuzņēmums), vai EKL 43. pants, to lasot kopsakarā ar EKL 48. pantu (un/vai EKL 56. pantu), apskatot atsevišķi vai kopumā, nepieļauj tādū tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru:

—

pārdējā no minētajām dalībvalstīm pieprasa, lai meitasuzņēmums par dividendēm ieturētu nodokli ienākumu gūšanas vietā, un liek šai personai uzņemties atbildību attiecībā pret valsti par ienākumu gūšanas vietā neieturēto nodokli situācijā, kad nav šāda pienākuma ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, ja mātesuzņēmums ir rezidents pārdējā no minētajām dalībvalstīm;

—

pārdējā minētā dalībvalsts aprēķina nokavējuma procentus par nesamaksātu nodokli ienākumu

g?šanas viet??

Tiesa tiek l?gta atbildi uz sesto un sept?to jaut?jumu ?emt v?r? atbild? uz dev?to jaut?jumu.

10)

Vai t?dos apst?k?os, kad:

–

sabiedr?ba, kas ir citas dal?bvalsts rezidente (m?tesuz??mums), atbilst Direkt?v? 90/435 paredz?tajai pras?bai, proti, tai (2005. un 2006. gad?) pieder vismaz 20 % no sabiedr?bas, kas ir citas dal?bvalsts rezidente (meitasuz??mums), akciju kapit?la;

–

tiek uzskat?ts, ka m?tesuz??mums saska?? ar Direkt?vas 90/435 1. panta 2. punktu faktiski nav atbr?vots no nodok?a ien?kumu g?šanas viet? par meitasuz??muma izmaks?taj?m dividend?m;

–

m?tesuz??muma (tiešs vai netiešs) akcion?rs (vai akcion?ri), kas ir treš?s valsts rezidents(?i), tiek uzskat?ts(?i) par attiec?go dividenžu ?pašuma benefici?ru(?iem);

–

attiec?gais(?ie) (tiešs(?i) vai netiešs(?i)) akcion?rs (vai akcion?ri) atbilst ar? min?tajai l?dzdal?bas kapit?l? pras?bai;

EKL 56. pantam ir pretrun? t?ds tiesiskais regul?jums, saska?? ar ko dal?bvalsts, kuras rezidents ir meitasuz??mums, piem?ro nodok?us attiec?gaj?m dividend?m, ja attiec?g? dal?bvalsts uzskata, ka rezidentes sabiedr?bas, kuras atbilst Direkt?v? 90/435 noteiktajai l?dzdal?bas kapit?l? pras?bai, proti, kur?m 2005. un 2006. taks?cijas gad? pieder vismaz 20 % no akciju kapit?la dividendes izmaks?jošaj? sabiedr?b? (15 % – 2007. un 2008. gad?, un p?c tam 10 %), ir atbr?votas no nodok?a par š?d?m dividend?m?”

Tiesved?ba Ties?

65

T? k? abas pamatlietas, kuras abas attiecas uz Direkt?vas 90/435 un L?gumos garant?to pamatbr?v?bu interpret?ciju, ir saist?tas, t?s ir j?apvieno sprieduma tais?šanai.

66

Ar 2017. gada 2. marta v?stuli D?nijas vald?ba atbilstoši Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tu 16. panta trešajai da?ai l?dza Tiesu izspriest š?s lietas virspal?t?. Turkl?t, ?emot v?r? l?dz?bu starp š?m liet?m un liet?m C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16, kur?s šodien tiek pasludin?ts spriedums N Luxembourg 1 u.c. (C?115/16, C?118/16, C?119/16 un C?299/16, EU:C:2019:134), D?nijas vald?ba ar? ierosin?ja Tiesai, piem?rojot Reglamenta 77. pantu, r?kot kop?gu tiesas s?di mutv?rdu paskaidrojumu uzklauš?šanai vis?s šaj?s liet?s. Tiesa apmierin?ja abus D?nijas vald?bas l?gumus.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Valsts tiesas uzdotie prejudiciālie jautājumi skar trīs tematus. Pirmais temats attiecas uz tādā juridiskā pamata pastāvēšanu, kas ļauj dalībvalstij tiesību āunprēt tās izmantošanas dēļ atteikt Direktīvas 90/435 5. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu sabiedrībai, kas ir izmaksājusi dividendes citas dalībvalsts sabiedrībai, kuras meitasuzņēmums tā ir. Gadījumā, ja šāds juridiskais pamats pastāvētu, otrais jautājums skartais temats attiecas uz apstākļiem, kas veido iespējamu tiesību āunprētgu izmantošanu, un uz pierādīšanas noteikumiem, kas ar to ir saistīti. Visbeidzot, trešais jautājums – kuri arī ir uzdoti gadījumam, ja dalībvalstij būtu iespējams atteikt uz šādu sabiedrību attiecināt Direktīvas 90/435 paredzētās priekšrocības, – skartais temats attiecas uz to, kā ir jāinterpretē LESD noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību un brīvu kapitāla apriti, lai ļautu iesniedzētītiesai pārbaudīt, vai Dānijas tiesību akti nav pretrunā šīm brīvībām.

Par pirmajiem līdz trešajiem jautājumiem, kā arī ceturto jautājumu a) līdz c) punktu pamatlietās

Ar pirmo līdz trešo jautājumu, kā arī ceturto jautājumu a) līdz c) punktu pamatlietās iesniedzētītiesa bētib? vaic?, pirmām kārtām, vai Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktā atautās cētas pret krāpšanu un āunprētgu izmantošanu priekšnoteikums ir valstu noteikumi vai līgumos ietverti noteikumi āunprētgas izmantošanas novēršanai minētā panta izpratnē. Otrām kārtām, t? jaut?, vai konvencija, kura ir izstrādāta atbilstoši OECD Nodokļu paraugkonvencijai un kur? ir ietverts “pašuma beneficiāra” j?dziens, var tikt uzskatāta par līgum? ietvertu noteikumu, kas v?rstis pret āunprētgu izmantošanu, Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta izpratnē. Trešām kārtām, t? v?las uzzinēt, vai šis “pašuma beneficiāra” j?dziens ir Savienības tiesību j?dziens un ir jāsaprot tāpat kā “beneficiāra” j?dziens Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punktā un vai šīs normas interpretācijai var tikt ēemts v?r? OECD 1977. gada Nodokļu paraugkonvencijas 10. pants. T? it ?paši jaut?, vai tiesību norma, kur? ir ietverts “pašuma beneficiāra” j?dziens, var tikt uzskatāta par juridisko pamatu, kas ļauj cēnties pret tiesību āunprētgu izmantošanu.

Vispirms ir jāapl?ko pirmie jautājumi pamatlietās, ar kuriem iesniedzētītiesa vaic?, vai, lai cēntos pret tiesību āunprētgu izmantošanu Direktīvas 90/435 piemērošanas ietvaros, dalībvalstij ir jābūt pieēmušai ?pašu valsts tiesību normu šīs direktīvas transponēšanai vai arī t? var atsaukties uz valsts noteikumiem vai līgumos ietvertiem noteikumiem vai principiem par āunprētgas izmantošanas apkarošanu.

Šaj? ziē atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Savienības tiesbēs pastāv vispārējs tiesību princips, saskaē ar kuru indivīdi nevar krāpnieciski vai āunprētgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (spriedumi, 1999. gada 9. marts, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts un taj? minēt? judikatūra; 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c., C?255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts; 2006. gada 12. septembris, Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 35. punkts; 2017. gada 22. novembris, Cussens u.c., C?251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, kā arī 2018. gada 11. j?lijs, Komisija/Bēēija, C?356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts).

Indivīdiem ir jāievēro šis vispārējais tiesību princips. Savienības tiesisk? regulējuma

piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai tajā tiktu iekļauti darījumi, kas tiek veikti tikai tādā, lai krāpnieciski vai āunprātīgi gūtu labumu no Savienības tiesību sistēmas paredzētajām priekšrocībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 5. jūlijs, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts; 2017. gada 22. novembris, Cussens u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, kā arī 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Belģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts).

72

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

73

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

74

Turklāt tiesību āunprātīgas 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/Belģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts), pārvadājumi (spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, 19.–25. punkts), sociālā politika (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, 37.–41. punkts), ierobežojumi pasākumi (spriedums, 2011. gada 21. decembris, Afrasiabi u.c., C-72/11, EU:C:2011:874, 62. punkts) vai arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN) (spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts).

75

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

No t? izriet, ka visp?r?jais ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips ir v?ršams pret personu, ja t? atsaucas uz noteikt?m Savien?bas ties?bu norm?m, kur?s ir paredz?ta priekšroc?ba, t?d? veid?, kas nav sader?gs ar šo normu m?r?iem. T?d?j?di Tiesa ir nospriedusi, ka šis princips var tikt v?rst? pret nodok?a maks?t?ju, lai vi?am tostarp atteiktu atbr?vojumu no PVN, pat ja nepast?v valsts ties?bu normas, kur?s š?ds atteikums ir paredz?ts (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, Schoenimport Italmoda Mariano Previti u.c., C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts, k? ar? 2017. gada 22. novembris, Cussens u.c., C?251/16, EU:C:2017:881, 33. punkts).

Lai gan Direkt?vas 90/435 1. panta 2. 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 st?vok?a ?aunpr?t?gu izmantošanu, šis noteikums nav interpret?jams t?d?j?di, ka ar to b?tu izsl?gta š? sprieduma 70.–72. 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.

Šaj? zi??, k? izriet no Direkt?vas 90/435 pirm? un treš? apsv?ruma, t?s m?r?is ir veicin?t sabiedr?bu grup?šanas Savien?bas m?rog?, izveidojot neitr?lus nodok?u noteikumus attiec?b? uz konkurenci, lai ?autu uz??mumiem piem?roties kop?j? tirgus pras?b?m, celt raž?gumu un uzlabot starptautisko konkur?tsp?ju.

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 90/435 piem?rošanas, neb?tu sader?ga ar š?diem m?r?iem un – gluži pret?ji – apdraud?tu 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?116/16 51. 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).

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 90/435 m?r?is ir veikt saska?ošanu tiešo nodok?u jom?, paredzot neitr?lus nodok?u noteikumus attiec?b? uz konkurenci, un t?s m?r?is nav dal?bvalst?m at?emt iesp?ju veikt kr?pšanas un ?aunpr?t?gas izmantošanas apkarošanai nepieciešamos pas?kumus.

Lai gan tas, ka nodok?u maks?t?js mekl? sev izdev?g?ko nodok?u rež?mu, pats par sevi nevar

būt pamatī vispārījai prezumpcijai par krāpšanu vai āunprātīgu izmantošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 50. punkts; 2011. gada 29. novembris, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 84. punkts, kā arī 2016. gada 24. novembris, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, 60. punkts), tomēr šāds nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kuras izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ir pilnīgi mērķis ekonomiskā ziņā un tā mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. punkts; 2013. gada 7. novembris, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 61. punkts, kā arī 2017. gada 25. oktobris, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, 61.–63. punkts).

82

No šiem elementiem izriet, ka valstu iestādēm un tiesīm ir jāatsaka Direktīvā 90/435 paredzēto tiesību piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai āunprātīgi.

83

Tādējādi attiecībā uz Savienības vispārīgo āunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu un nepieciešamību nodrošināt šā principa ievērošanu, īstenojot Savienības tiesības, pret āunprātīgu izmantošanu vārstu valsts tiesību normu vai līgumisku noteikumu neesamība neietekmē valsts iestāžu pienākumu atteikt Direktīvā 90/435 paredzēto tiesību piemērošanu, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai āunprātīgi.

84

Atbildējot pamatlietā atsaucas uz 2007. gada 5. jūlija spriedumu Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), kas attiecās uz Padomes Direktīvā 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopīju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maijai (OV L 225, 1. lpp.), paredzētā atbrīvojuma piemērošanu, lai apgalvotu, ka Direktīvas 90/435 1. panta 2. punkta dīgā attiecīgā dalībvalsts var atteikt šajā direktīvā paredzēto priekšrocību piemērošanu vienīgi tad, ja valsts tiesību aktos šajā ziņā ir atsevišķs un pašs juridiskais pamats.

85

Šādi argumentācijai tomēr nevar piekrist.

86

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

87

Tā arī atgādāja, ka šāds konstatājums 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 vārst valsts tiesību atbilstīgu interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

Tomēr, pat ja pamatlietas izrādītos, ka valsts tiesību sistēmā nav iekšējo noteikumu, kas var tikt interpretēti atbilstoši Direktīvas 90/435 1. panta 2. punktam, no tā – neskarot to, ko Tiesa nosprieda 2007. gada 5. jūlijā spriedumā Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), – tomēr nevar tikt atveidīti, ka valsts iestāde un tiesīmkrāpšanas vai tiesību neaprunājamas izmantošanas gadījumā būtu liegts atteikt priekšrocību, kura izriet no šīs direktīvas 5. pantā 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).

Proti, uz atteikumu, kas ir vērsti pret nodokļu maksātājiem šādos apstākļos, neattiecas neviens no šī sprieduma 86. punktā minētajiem gadījumiem, jo tas atbilst Savienības vispārīgajam tiesību principam, atbilstoši kuram neviens nevar krāpnieciski vai neaprunājami 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 minētie judikatūra).

Tādējādi, kā ir atgādīti šī sprieduma 70. punktā, tā kā neaprunājami vai krāpnieciski fakti nevar pamatot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, atteikums piešķirt no tādas direktīvas kā Direktīva 90/435 izrietošu priekšrocību nenozīmīgu, ka attiecīgajam individam tiek uzlikts pienākums saskaņā ar šo direktīvu, bet ir tikai sekas konstatācijai, saskaņā ar kuru objektīvie nosacījumi, kas ir izvirzīti, lai iegūtu vēlamo 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 minētie judikatūra).

Tāpēc šādos apstākļos daļēbvalstīm ir jāatsaka no Direktīvas 90/435 izrietošā priekšrocība atbilstoši vispārīgajam neaprunājamas rīcības aizlieguma principam, saskaņā ar kuru Savienības tiesības nevar attiekties uz uzņēmēju neaprunājamo rīcību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Beļģija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts un tajā minētie judikatūra).

Ēmot vērtē šī sprieduma 72. punktā veikto konstatējumu, nav jāatbild uz iesniedz jtiesas otrajiem jautājumiem, kuri būtībā attiecas uz to, vai tās divpusējās konvencijas noteikums, kura mērķis ir

novrst dubultu aplikšanu ar nodokli un kur? ir min?ts “?pašuma benefici?ra” j?dziens, var b?t juridiskais pamats, lai apkarotu kr?pniecisku un ?aunpr?t?gu r?c?bu Direkt?vas 90/435 ietvaros.

94

Šajos apst?k?os vairs nav j?atbild uz trešajiem jaut?jumiem, k? ar? uz ceturto jaut?jumu a) l?dz c) punktu, kuri attiecas uz š? paša “?pašuma benefici?ra” j?dziena interpret?ciju, jo tie ir uzdoti tikai gad?jumam, ja atbilde uz otrajiem jaut?jumiem b?tu apstiprinoša.

95

?emot v?r? visus šos apst?k?us, uz pirmajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka 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 min?t?s direkt?vas 5. pant? paredz?tais atbr?vojums no ien?kumu g?šanas viet? ieturam? nodok?a attiec?b? uz t?du pe??u, kuru meitasuz??mums izmaks? savam m?tesuz??mumam, valsts iest?d?m un ties?m kr?pnieciskas vai ?aunpr?t?gas r?c?bas gad?jum? nodok?u maks?t?jam ir j?atsaka, pat ja nepast?v valsts noteikums vai l?gum? ietverts noteikums, kur? š?ds atteikums b?tu paredz?ts.

Par ceturto jaut?jumu d) un e) punktu, k? ar? piektajiem un astotajiem jaut?jumiem pamatliet?s

96

Ar ceturto jaut?jumu d) un e) punktu, k? ar? piektajiem jaut?jumiem pamatliet?s iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, k?di apst?k?i veido ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu un k? šie apst?k?i var tikt pier?d?ti. Šaj? zi?? t? it ?paši šaub?s par jaut?jumu, vai var tikt uzskat?ts, ka sabiedr?ba patieš?m ir sa??musi dividendes no sava meitasuz??muma, ja tai ir l?gumisks vai likumisks pien?kums š?s dividendes p?rskait?t trešajai personai vai ja no faktiskajiem apst?k?iem izriet, ka šai sabiedr?bai – kaut ar? tai nav š?da pien?kuma – “b?t?b?” nav ties?bu “izmantot un lietot dividendi” par OECD 1977. gada Nodok?u paraugkonvenciju 2014. gad? pie?emto koment?ru izpratn?. T? ar? jaut?, vai var past?v?t ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, ja starpnieksabiedr?bas nodotu dividenžu gal?gais faktiskais sa??m?js ir sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir trešaj? valst?, ar ko attiec?g? dal?bvalsts ir nosl?gusi nodok?u konvenciju. Ar astotajiem jaut?jumiem iesniedz?jtiesa v?l b?t?b? vaic?, vai dal?bvalstij, kura atsak?s atz?t citas dal?bvalsts sabiedr?bai dividenžu benefici?res statusu, ir j?identific? sabiedr?ba, kuru t? attiec?g? gad?jum? uzskata par ?pašuma benefici?ri.

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

97

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).

98

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?nija, Newey,

C?653/11, EU:C:2013:409, 47.–49. punkts; 2014. gada 13. marts, SICES u.c., C?155/13, EU:C:2014:145, 33. punkts, k? ar? 2016. gada 14. apr?lis, Cervati un Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, 47. punkts).

99

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 tiesai sniegt nor?des, lai sniegtu tai vadl?nijas taj? apl?kojam? gad?jum? 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?jtiesai tom?r ir j?p?rbauda, vai š?s nor?des ir objekt?vas un saskan?gas un vai atbild?t?j?m pamatliet? ir bijusi iesp?ja sniegt pret?jus pier?d?jumus.

100

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? dividendes, un sabiedr?bu, kas ir to ?pašuma benefici?re, notiek izvair?šanās no nodok?u par dividend?m samaksas.

101

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 90/435 5. pant? paredz?t? atbr?vojuma, ir fakts, ka dividendes sa?emoš? sabiedr?ba min?t?s dividendes ?oti ?s? termi?? p?c to sa?emšanas piln?b? vai gandr?z piln?b? p?rskaita subjektiem, kuri neatbilst Direkt?vas 90/435 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 2. panta c) punkt? uzskait?tajiem nodok?iem maks?t?ji un nav sa??muši atbr?vojumu no t?, vai ar? t?p?c, ka tiem nav “m?tesuz??muma” statusa un tie neatbilst š?s pašas direkt?vas 3. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem.

102

Direkt?vas 90/435 piem?rošanas nosac?jumiem neatbilst t?di subjekti, kuri ir nodok?u maks?t?ji ?rpus Savien?bas, k? tas, š?iet, ir to sabiedr?bu gad?jum?, kas tiek apl?kotas liet? C?117/16, vai to ieguld?jumu fondu gad?jum?, kas tiek apl?koti liet? C?116/16. Šaj?s liet?s, ja D?nijas sabiedr?ba, kas ir par?dniece, dividendes b?tu tieši izmaks?jusi subjektiem, kuri Nodok?u ministrijas ieskat? bija to ?pašuma benefici?ri, D?nijas Karaliste b?tu var?jusi iekas?t ien?kumu g?šanas viet? ieturamo nodokli.

103

T?pat m?ksl?gas sh?mas esam?bu var apstiprin?t apst?klis, ka attiec?g? sabiedr?bu grupa ir struktur?ta t?, ka sabiedr?bai, kura sa?em par?dnieces sabiedr?bas maks?t?s dividendes, š?s dividendes ir j?p?rskaita trešajai sabiedr?bai, kura neatbilst Direkt?vas 90/435 piem?rošanas nosac?jumiem, k? rezult?t? tai ir tikai neliela ar nodokli apliekama pe??a, jo t? r?kojas k? starpnieksabiedr?ba, lai ?autu virz?t finanšu pl?smu no par?dnieces sabiedr?bas uz subjektu, kas ir izmaks?to summu ?pašuma benefici?rs.

Apstākļi, ka sabiedrība rīkojas kā starpnieksabiedrība, var tikt pierādīti, ja tās vienīgā darbība ir dividenžu saņemšana un to pārskaitšana pašuma beneficiāram vai citam starpnieksabiedrībam. Faktiskas saimnieciskās darbības neesamība šajā ziņā – emotīvā attiecīgā saimniecisko darbību raksturojošās patnības – 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 personību, kā arī tās rīcībā esošajam telpam un aprīkojumu.

Norādes par maksīgumu shēmu var būt arī dažādie starpattiecīgajos finanšu darījumu iesaistītajam sabiedrībam noslēgtie līgumi, uz kuru pamata rodas finanšu plūsmas grupas iekšienē, darījumu finansēšanas nosacījumi, pastarpināto sabiedrību pašu kapitāla novērtējums, kā arī tas, ka starpnieksabiedrībam ekonomiskā ziņā nav pilnvaru rīkoties ar saņemtajam dividendēm. Šajā ziņā šādas norādes var būt ne vien dividendes saņemšana mētesuzņēmuma līgumisks vai likumisks pienākums tās pārskaitīt trešajai personai, bet arī fakts, ka šai sabiedrībai – kā to norāda iesniedzējtiesa –, kaut arī to nesaista šāds līgumisks vai likumisks pienākums, "būtībā" nav tiesību izmantot un lietot šos procentus.

Turklīt šādas norādes var apstiprināt sakrītības vai tuvums laika ziņā starp tādā jauna būtiska nodokļu jomas tiesiskā regulējuma stāšanās spēkā kā pamatlietā aplūkoto Dānijas tiesiskais regulējums vai Amerikas Savienoto Valstu tiesiskais regulējums, kas minēts šā sprieduma 51. punktā, no vienas puses, un sarežģītu finanšu darījumu veikšanu un aizdevumu piešķiršanu tās pašas grupas ietvaros, no otras puses.

Būtībā iesniedzējtiesai ir arī šaubas par jautājumu, vai var pastāvēt tiesību āunprātīga izmantošana, ja starpnieksabiedrību izmaksāto dividenžu galīgais pašuma beneficiārs ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, ar ko izcelsmes dalībvalsts ir noslēgusi nodokļu konvenciju, uz kuras pamata no dividendēm netiktu veikti ieturējumi, ja tās būtu tieši izmaksātas sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir šajā trešajā valstī.

Šajā ziņā, izvērtējot grupas struktūru, nav nozīmes tam, ka noteikti starpnieksabiedrības izmaksāto dividenžu pašuma beneficiāri ir nodokļu rezidenti trešajā valstī, kas ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar izcelsmes dalībvalsti. Proti, ir jākonstatē, ka šādas konvencijas pastāvīšana pati par sevi nevar izslēgt tiesību āunprātīgu izmantošanu. Tādējādi šāda veida konvencija nevar likt apšaubīt tiesību āunprātīgu izmantošanu, kura ir pamatoti konstatēta, balstoties uz faktisko apstākļu kopumu, kas liecina, ka uzņēmumi ir veikuši tīri formālus vai maksīgus darījumus, kuriem nav nekāda saimnieciska un komerciāla pamatojuma, ar galveno mērķi nepamatoti izmantot jebkādu Direktīvas 90/435 5. pantā paredzētu atbrīvojumu no ienākumu gēšanas vietā ieturama nodokļa.

Ir jāpiebilst, ka – lai gan aplikšanai ar nodokli ir jāatbilst ekonomiskajai realitātei –, konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu pastāvīšana pati par sevi nevar pierādīt, ka

beneficiāriem, kuri ir tās trešās valsts rezidenti, ar ko ir noslēgta šā konvencija, patiešām tika veikts maksājums. Ja sabiedrība, kura ir dividenžu parādniece, vēlas izmantot šā konvencijas priekšrocības, tā var izmaksēt šīs dividendes tieši subjektiem, kuri ir nodokļu maksātāji valstī, kas ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar izcelsmes valsti.

110

Lai gan tas tā ir, situācijā, kurā dividendes būtu tikušas atbrīvotas, ja tās tiktu tieši izmaksātas sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, nevar arī tikt izslēgtas, ka grupas struktūras mērķis nav saistīts ar jebkādu tiesību pāņņprātīgu izmantošanu. Šādā gadījumā grupai nevar tikt pārņemsts, ka tā ir izvēlējusies šādu struktūru, nevis izmaksājusi dividendes tieši minētajai sabiedrībai.

111

Papildus tam, ja izmaksāto dividenžu pāņņuma beneficiārs ir nodokļu maksātājs trešajā valstī, Direktīvas 90/435 5. pantā paredzētā atbrīvojuma atteikums nekādi nav pakārtots tiesību pāņņprātīgas izmantošanas vai krāņņšanas konstatējumam.

112

Proti, šīs direktīvas mērķis – kā izriet it pāņņi no tās trešā apsvēruma – ir, ieviešot kopāju nodokļu sistēmu, izbeigt to, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību sadarbībai ir nelabvēlīgāki nosacījumi nekā vienas dalībvalsts sabiedrību sadarbībai, un tādējādi atvieglot sabiedrību grupāņņanos Eiropas Savienības mērogā (spriedums, 2017. gada 8. marts, Wereldhave Belgium u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Kā tika uzsvērts šā sprieduma 78. punktā, minētā direktīva tādējādi ir vērstā uz to, lai nodrošinātu, ka tās pēņņas sadale, ko vienā dalībvalstī esošs meitasuzņēmums izmaksā savam mētesuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī, būtu nodokļu ziņā neitrāla, jo no tās 1. panta izriet, ka tā attiecas tikai uz tās pēņņas sadali, ko ir saņņmušas dalībvalsts sabiedrības un ko ir izmaksājuši to meitasuzņēmumi, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs (šajā nozīmā skat. rēķojumu, 2009. gada 4. jūnijs, KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 62. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

113

Tādējādi Direktīvas 90/435 mehānismi, it pāņņi tās 5. pants, ir paredzēti situācijām, kurās, tos neizmantojot, dalībvalstu veiktās taksācijas pilnvaru izmantošanas rezultātā pēņņā, ko meitasuzņēmums sadala savam mētesuzņēmumam, iespējams, tīktu aplikta ar nodokli divkārši (spriedums, 2017. gada 8. marts, Wereldhave Belgium u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 39. punkts). Savukārt šādi mehānismi nav jāpiemēro, ja dividenžu pāņņuma beneficiārs ir sabiedrība, kura ir nodokļu maksātāja pāņņpus Savienības, jo šādā gadījumā atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gāņņšanas vietā attiecbā uz minētajām dividendēm dalībvalstī, no kurās tās tiek maksātas, radītu risku, ka rezultātā šīs dividendes Savienībā netīktu efektīvi apliktas ar nodokli.

114

Emot vērtē visus šos apstākļus, uz ceturto jautājumu d) un e) punktu pamatlietās ir jāatbild, ka pāņņprātīgas rēķības pierādāņņšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savienības tiesiskajā regulājumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šā regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vēlme iegūt no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošu priekšrocību, mēkslīgi radot tās iegāņņšanai

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? starpnieksabiedr?bu past?v?šana, kam nav saimnieciska pamatojuma, k? ar? sabiedr?bu grupas, finanšu sh?mas un aizdevumu t?ri form?lais raksturs.

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

115

Ir j?konstat?, ka Direkt?v? 90/435 nav iek?auti noteikumi par ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas pier?d?šanas pien?kumu.

116

Tom?r – k? to apgalvo D?nijas un V?cijas vald?bas – princip? sabiedr?b?m, kuras l?dz Direkt?vas 90/435 5. pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? attiec?b? uz dividend?m, ir j?pier?da, ka t?s atbilst taj? paredz?tajiem objekt?vajiem nosac?jumiem. Proti, 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 l?gto atbr?vojumu, ja šie pier?d?jumi netiek sniegti (spriedums, 2013. gada 28. febru?ris, Petersen un Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, 51. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

117

Savuk?rt gad?jum?, ja izcelsmes dal?bvalsts nodok?u iest?de ar ?aunpr?t?gu r?c?bu saist?ta iemesla d?? pl?no sabiedr?bai, kura ir izmaks?jusi dividendes cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, atteikt Direkt?vas 90/435 5. pant? paredz?to atbr?vojumu, tai ir j?pier?da, ka past?v š?du r?c?bu veidojošie apst?k?i, ?emot v?r? visus relevantos apst?k?us, it ?paši fakti, ka sabiedr?ba, kurai dividendes ir izmaks?tas, nav ?pašuma benefici?re.

118

Šaj? zi?? š?dai iest?dei nav j?identific? šo dividenžu ?pašuma benefici?ri, bet gan ir j?pier?da, ka apgalvotais ?pašuma benefici?rs ir tikai starpnieksabiedr?ba, ar kuras pal?dz?bu ir notikusi ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana. Proti, š?da identifik?cija var izr?d?ties neiesp?jama, it ?paši t?p?c, ka iesp?jamie ?pašuma benefici?ri nav zin?mi. Nav teikts, ka valsts nodok?u iest?dei – ?emot v?r? noteiktu finanšu sh?mu sarežž?t?bu un iesp?jam?bu, ka š?d?s sh?m?s iesaist?t?s pastarpin?t?s sabiedr?bas ir re?istr?tas ?rpus Savien?bas, – ir inform?cija, kas ?auj šos sa??m?jus identific?t. No š?s iest?des nevar pras?t, lai t? sniegtu t?dus pier?d?jumus, kurus t? nav sp?j?ga sniegt.

119

Turklīt, pat ja iespējami pašuma beneficiāri ir zināmi, nav obligāti pierādīts, kuri no tiem ir vai būs reālās pašuma beneficiāri. Tā šajā gadījumā lietā C-117/16 iesniedzējtiesa norāda, ka Y Cyprus mēsuzmums ir Y Bermuda, kuras juridiskā adrese ir Bermudu salās, savukārt pārdotājs minētās sabiedrības mēsuzmums ir Y USA, kas ir reģistrēta Amerikas Savienotajās Valstīs. Tāpēc gadījumā, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka Y Cyprus nav dividenžu pašuma beneficiāre, dividenžu izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestādēm vai tiesīmā visticamāk nebūtu iespējams noteikt, kurš no šiem abiem mēsuzmumiem ir vai būs šo dividenžu pašuma beneficiārs. Itā pašā par minēto dividenžu piešķirumu var tikt lemts pāc nodokļu iestādes konstatējumiem par starpnieksabiedrību.

120

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

Par sestajiem, septītajiem, deviņtajiem un desmitajiem jautājumiem pamatlietas

121

Ar sestajiem, septītajiem, deviņtajiem un desmitajiem jautājumiem pamatlietas iesniedzējtiesa būs jā vālas uzzināt – gadījumā, ja nebūtu piemērojams Direktīvas 90/435 5. panta 1. punkta paredzētais regulējums par tādū dividenžu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gāšanas vietā, kurus dalībvalsts rezidente sabiedrība izmaksā citas dalībvalsts rezidentei sabiedrībai –, vai LESD 49. un 54. pants vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dažādi tādū pirmās dalībvalsts tiesiskā regulējuma aspekti kā pamatlietas aplūkotie, kuri attiecas uz šo dividenžu aplikšanu ar nodokli.

122

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

123

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

Par tiesāšanas izdevumiem

124

Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1)

Lietas C-116/16 un C-117/16 apvienot sprieduma taisāšanai.

2)

Vispārējais Savienības tiesību princips, saskaņā ar kuru personas nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādu dalībvalstīs, kura grozīta ar Padomes Direktīvu 2003/123/EK (2003. gada 22. decembris), 5. pantā paredzētais atbrīvojums no ienākumu gūšanas vietē ieturamā nodokļa attiecībā uz tādām personām, kuru meitasuzņēmums izmaksā savam mētesuzņēmumam, valsts iestādēm un tiesīm krāpnieciskās vai āunprātīgās rīcības gadījumā nodokļu maksātājam ir jāatsaka, pat ja nepastāv valsts noteikums vai līguma ietverts noteikums, kurš šāds atteikums būtu paredzēts.

3)

Āunprātīgās rīcības pierādīšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savienības tiesiskajā regulājumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šis regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vālmē iegūt no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošu priekšrocību, mēkslīgi radot tās iegūšanai vajadzīgos nosacījumus. Virknes norīžu esamība var apliecināt tiesību āunprātīgās izmantošanas esamību, ja šīs norīdes ir objektīvas un saskanīgas. Šādas norīdes tostarp var veidot arī starpnieksabiedrību pastāvīšana, kam nav saimnieciska pamatojuma, kā arī sabiedrību grupas, finanšu shēmas un aizdevumu tīri formālais raksturs.

4)

Lai atteiktos atzīt, ka sabiedrībai ir dividenžu āpašuma beneficiāres statuss, vai pierādītu tiesību āunprātīgu izmantošanu, valsts iestādei nav jāidentificē subjekts vai subjekti, kurus tā uzskata par šo dividenžu āpašuma beneficiāriem.

5)

Tādā situācijā, kurā Direktīvas 90/435, kura grozīta ar Direktīvu 2003/123, paredzētais regulējums par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietē attiecībā uz dividendēm, kuras sabiedrība, kas ir rezidente kādā dalībvalstī, ir izmaksājusi sabiedrībai, kas ir rezidente citā dalībvalstī, nav piemērojams tādā, ka ir konstatēta krāpšana vai āunprātīga izmantošana šīs direktīvas 1. panta 2. punkta izpratnē, nevar atsaukties uz LESD atzīto brīvību piemērošanu, lai apšaubītu pirmās dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas reglamentē šo dividenžu aplikšanu ar

nodokli.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – d??u.