

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0115

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 26 d. (*1)

Turinys

Teisinis pagrindas

EBPO pavyzdin? apmokestinimo sutartis

Direktyva 2003/49

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Danijos teis?

Pal?kan? apmokestinimas

Mokestis prie šaltinio

Suk?iavimui ir piktnaudžiavimui taikoma teis?

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

1) Byla C?115/16, N Luxembourg 1

2) Byla C?118/16, X Denmark

3) Byla C?119/16, C Danmark I

4) Byla C?299/16, Z Denmark

Procesas Teisingumo Teisme

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo a–c punkt?, antrojo klausimo a ir b punkt? ir tre?iojo klausimo byloje C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16

D?l s?vokos „pal?kan? savininkas“

D?l specialios nacionalin?s ar sutartyje ?tvirtintos nuostatos, ?gyvendinan?ios Direktyvos 2003/49 5 straipsn?, b?tinyb?s

D?l pirmojo klausimo d–f punkt? byloje C?115/16, C?118/16 ir C?119/16, d?l pirmojo klausimo d ir e punkt? byloje C?299/16, d?l ketvirtojo klausimo byloje C?115/16 ir C?118/16, d?l penktojo klausimo byloje C?115/16, d?l šeštojo klausimo byloje C?118/16 ir d?l ketvirtojo klausimo byloje C?119/16 ir C?299/16

D?l piktnaudžiavim? teise sudaran?i? veiksma? ir su tuo susijusi? ?rodyma?

D?l piktnaudžiavimo teise ?rodin?jimo naštos

D?l penktojo klausimo a–c punkt? byloje C?118/16

D?l šeštojo ir septintojo klausim? byloje C?115/16, septintojo ir aštuntojo klausim? byloje C?118/16, penktojo ir šeštojo klausim? byloje C?119/16, taip pat d?l penktojo–septintojo klausim? byloje C?299/16

D?l bylin?jimosi išlaid?

„Prašymas priimti prejudicin? sprendim? – Teis?s akt? derinimas – Bendra apmokestinimo sistema, taikoma pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimams tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrov? – Direktyva 2003/49/EB – Pal?kan? ir autorini? atlyginim? tikrasis savininkas – 5 straipsnis – Piktnaudžiavimas teise – Valstyb?je nar?je ?steigta bendrov?, kitoje valstyb?je nar?je ?steigta asocijuotai bendrovei pervedanti pal?kanas, kuri? visa suma ar beveik visa suma v?liau pervedama už Europos Sąjungos teritorijos rib? – Patronuojamoji bendrov?, kuriai nustatyta pareiga išskai?iuoti mokest? prie šaltinio už pal?kanas“

Sujungtose byloje C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16

d?l Østre Landsret (Ryt? regiono apeliacinis teismas, Danija) (C?115/16, C?118/16 ir C?119/16) 2016 m. vasario 19 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2016 m. vasario 25 d., taip pat Vestre Landsret (Vakar? regiono apeliacinis teismas, Danija) (C?299/16) 2016 m. geguž?s 24 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2016 m. geguž?s 26 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? byloje

N Luxembourg 1 (C?115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, kolegiją pirmininkai J. C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader ir F. Biltgen, teisėjai A. Rosas (pranešėjas), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda ir S. Rodin,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą R. Žerež, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

—

N Luxembourg 1 ir C Danmark I, atstovaujant advokater A. M. Ottosen ir S. Andersen,

—

X Denmark A/S ir Z Denmark ApS, atstovaujant advokater L. E. Christensen ir H. S. Hansen,

—

Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, J. Nymann-Lindgren ir M. S. Wolff, padedant advokat J. S. Horsbøl Jensen,

—

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

—

Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos avvocato dello Stato G. De Socio,

—

Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos D. Holderer, padedamos advokat P. E. Partsch ir T. Lesage,

—

Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman ir C. S. Schillemans,

–
Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,

–
Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren ir F. Bergius,

–
Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels, R. Lyal ir L. Grønfeldt, padedamą advokato H. Peytz, susipažinęs su 2018 m. kovo 1 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimą

1

Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 38), ir SESV 49, 54 bei 63 straipsnių išaiškinimo.

2

Šie prašymai pateikti nagrinėjant N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Denmark I ir Z Denmark ApS ginčą su Skatteministeriet (Mokesčių ministerija, Danija) dėl šioms bendrovėms nustatytos pareigos sumokėti mokestį prie šaltinio dėl to, kad jos sumokėjo palūkanas bendrovėms nerezidentams, kurios, mokesčių administratoriaus nuomone, nėra tikrosios šio palūkanų savininkės ir todėl negali pasinaudoti Direktyvoje 2003/49 nustatytu atleidimu nuo mokesčių.

Teisinis pagrindas

EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutartis

3

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) taryba 1963 m. liepos 30 d. parengė rekomendaciją dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo ir pareikalavo iš valstybių narių vyriausybių, sudarant ar peržiūrint dvišales sutartis, laikytis „pavyzdinės sutarties, siekiant išvengti dvigubo pajamų ir pelno apmokestinimo“, kurią parengė EBPO fiskalinis reikalų komitetas ir kuri pridėta prie minėtos rekomendacijos (toliau – EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutartis). Ši pavyzdinio apmokestinimo sutartis yra reguliariai peržiūrima ir iš dalies keičiama. Dėl jos pateikiami EBPO tarybos patvirtinti komentarai.

4

EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties (redakcija pagal 1977 m. atliktus pakeitimus, toliau – 1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutartis) 1 straipsnio, pagal kurį ši sutartis taikoma asmenims, kurie yra vienos ar dviejų susitariančiųjų valstybių rezidentai, komentarų 7–10 punktuose atkreipiamas dėmesys į tai, kad dėl dirbtinio teisinio konstrukcijų gali būti netinkamai

šia sutartimi pasinaudota siekiant išvengti mokesčių. Šiuose komentarų punktuose pabrėžiama sąvokos „tikrasis savininkas“, tvirtintos, be kita ko, šios pavyzdinės sutarties 10 straipsnyje (dividendų apmokestinimas) ir 11 straipsnyje (palūkanų apmokestinimas), reikšmę, taip pat būtų kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje.

5

1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 11 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. Palūkanos, susidarančios susitarinioje valstybėje ir mokamos kitos susitarinio valstybės rezidentui, apmokestinamos toje kitoje valstybėje.

2. Šios palūkanos taip pat gali būti apmokestinamos susitarinioje valstybėje, kurioje yra jų šaltinis pagal šios valstybės teisės aktus, tik jeigu šias palūkanas gaunantis asmuo yra tikrasis jų savininkas; taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti 10 % bendros palūkanų sumos. Susitariniojo valstybių kompetentingos valdžios institucijos bendru susitarimu patvirtina šių ribų taikymo tvarką.“

6

2003 m. peržiūrėti komentarai buvo papildyti pastaba, kiek tai susiję su „bendrovėmis tarpininkomis“, t. y. bendrovėmis, kurios, nors ir yra formalios pajamų savininkės, praktiškai turi tik labai mažai galiojimų ir yra tik suinteresuotųjų šalų sąskaita veikiančios patikėtinės ar valdytojos, todėl jos neturi būti laikomos tikrosiomis šios pajamų savininkėmis. Komentarų redakcijos po atliktos peržiūros 2003 m. 8 punkte dėl 11 straipsnio numatyta, be kita ko, kad „sąvokai „tikrasis savininkas“ turėtų būti suteikiama ne siaura ir techninė reikšmė, bet ji turi būti suprantama atsižvelgiant į jos kontekstą ir Sutarties dalyką bei tikslą, be kita ko, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokesčių vengimui bei sukčiavimui mokesčių srityje“. Tos pačios redakcijos komentarų 8.1 punkte nurodyta, kad „Sutarties dalykui ir tikslui prieštarautų tai, jei šaltinio valstybės susitariniosios valstybės rezidentui, kuris yra tik kito asmens, faktiškai gaunančio naudos iš aptariamų pajamų, sąskaita veikiantis tarpininkas, taikytų mokesčių sumažinimą ar atleidimą nuo jo“, ir kad „paprastai bendrovė tarpininkė negali būti laikoma tikrąja savininke, jei ji, nors ir yra formali pajamų savininkė, tačiau praktiškai turi tik labai mažai galiojimų ir yra tik suinteresuotųjų šalų sąskaita veikianti patikėtinė ar valdytoja“.

7

2014 m. iš naujo peržiūrėjus komentarus buvo patikslintos sąvokos „tikrasis savininkas“ ir „bendrovė tarpininkė“. Šios redakcijos komentarų 10.3 punkte buvo numatyta, kad „yra daug priemonių, kurios padėtų spręsti bendrovių tarpininkų problemą ir bendresne prasme išvengti palankesnių mokesčių sąlygų ieškojimo rizikos; tai, be kita ko, specialios prieš piktnaudžiavimą nukreiptos sutartinės nuostatos, bendrosios prieš piktnaudžiavimą nukreiptos taisyklės, taisyklės, kuriomis turiniui teikiama pirmenybė prieš formą, ir „ekonominio turinio“ taisyklės“.

Direktyva 2003/49

8

Direktyvos 2003/49 1–6 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(1)

Vienoje bendroje rinkoje, turinioje vidaus rinkos bruožus, sandoriams tarp skirtingų valstybių narių bendrovių neturėtų būti taikomos mažiau palankios apmokestinimo sąlygos nei tos, kurios

yra taikomos tokiems patiems sandoriams tarp tos pačios valstybės narių bendrovių.

(2)

Šio reikalavimo šiuo metu nėra laikomasi palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimo srityje; nacionaliniai mokesčiai įstatymai, suporuoti, kur reikia, su dvišalėmis ar daugiašalėmis sutartimis, gali ne visada užtikrinti dvigubo apmokestinimo pašalinimą, o jei taikymas dažnai reikalauja varginančių administracinių formalumų ir sukelia pinigų srautų problemas susijusioms bendrovėms.

(3)

Būtina užtikrinti, kad palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą valstybėje narėje.

(4)

Palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje šalyje, kur jie susidarė, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskaičiuojant, yra tinkamiausias būdas, kaip pašalinti minėtus formalumus ir problemas ir užtikrinti vienodą apmokestinimą nacionaliniams ir tarptautiniams sandoriams; ypač svarbu panaikinti tokius mokesčius, kai tokie mokėjimai atliekami tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių bei jų nuolatinių buveinių.

(5)

Ši tvarka turėtų būti taikoma tik tokiai palėkanų ar autorinių atlyginimų mokėjimų sumai, dėl kurios mokėtojas ir tikrasis savininkas būtų susitarę, nęsant ypatingų santykių.

(6)

Be to, yra svarbu netrukdyti valstybėms narėms imtis reikiamų kovos su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu priemonių.“

9

Direktyvos 2003/49 1 straipsnyje, be kita ko, nustatyta:

„1. Palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai, susidarantys valstybėje narėje, atleidžiami nuo bet kokių tokiems mokėjimams uždedamų mokesčių toje valstybėje, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskaičiuojant, su sąlyga, kad palėkanų ar autorinio atlyginimo tikrasis savininkas yra kitos valstybės narės bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje.

<...>

4. Valstybės narės bendrovė laikoma tikruoju palėkanų ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patikėtinis ar galiojantis pasirašantis, kito asmens naudai.

5. Nuolatinė buveinė laikoma tikruoju palėkanų ar autorinio atlyginimo savininku:

<...>

b)

jei pal?kan? ar autorinio atlyginimo mok?jimais prilygsta išlaidoms, kuri? atžvilgiu tai nuolatinei buveinei jos buvimo vietos valstyb?je nar?je taikomas vienas iš 3 straipsnio a dalies iii punkte pamin?t? mokes?i? arba, Belgijos atveju, „impôt des non?résidents / belasting der niet?verblijfhouders“, arba, Ispanijos atveju, „Impuesto sobre la Renta de no Residentes“, arba identiškas ar iš esm?s panašus mokestis, užd?tas po šios direktyvos ?sigaliojimo datos, papildant tuos egzistuojan?ius mokes?ius arba vietoj j?.

<...>

7. Šis straipsnis taikomas tik tuo atveju, jei pal?kan? ar autorinio atlyginimo mok?toju esanti bendrov? arba bendrov?, kurios nuolatin? buvein? yra laikoma pal?kan? ar autorinio atlyginimo mok?toju, yra bendrov?s, kuri yra t? pal?kan? ar autorinio atlyginimo tikroji savinink? arba kurios nuolatin? buvein? yra laikoma tikr?ja t? pal?kan? ar autorinio atlyginimo savininke, asocijuota bendrov?.

<...>

11. Šaltinio valstyb? gali pareikalauti, kad šio straipsnio ir 3 straipsnio reikalavim? atitikimas pal?kan? ar autorinio atlyginimo mok?jimo metu b?t? ?rodytas patvirtinimu. Jei šiame straipsnyje nurodyt? reikalavim? atitikimas n?ra patvirtintas mok?jimo metu, valstyb? nar? gali pareikalauti išskaityti mokest? išmokant.

12. Šaltinio valstyb? gali nustatyti, kad atleidimo nuo mokes?i? pagal ši? direktyv? s?lyga yra jos priimtas sprendimas, šiuo metu atleidžiantis nuo mokes?i? po patvirtinimo, kad šiame straipsnyje ir 3 straipsnyje nustatyti reikalavimai yra ?vykdyti. Sprendimas d?l atleidimo turi b?ti priimtas ne v?liau kaip per tris m?nesius po patvirtinimo ir šaltinio valstyb?s pagr?stai reikalaujamos patvirtinan?ios informacijos pateikimo ir galioja bent metus nuo jo pri?mimo.

13. Taikant 11 ir 12 dalis, teiktinas patvirtinimas kiekvienos sutarties d?l mok?jimo atžvilgiu galioja bent metus, bet ne ilgiau nei tris metus nuo išdavimo datos, ir jame yra ši informacija:

<...>

b)

tikrasis priklausymas gaunan?iai bendrovei pagal 4 dal? arba 5 dalyje nurodyt? s?lyg? buvimas, kai mok?jim? gauna nuolatin? buvein?; <...>“

10

Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje, atsižvelgiant ? kalbines versijas, vartojamos tokios s?vokos: „gav?jas“ (bulgar? (????????????)), pranc?z? (bénéficiaire), latvi? (benefici?rs) ir rumun? (beneficiarul) kalbomis), „tikrasis savininkas“ (ispan? (beneficiario efectivo), ?ek? (skute?ný vlastník), est? (tulusaaja), angl? (beneficial owner), ital? (beneficiario effettivo), lietuvi?, maltie?i? (sid benefi?jarju), portugal? (beneficiário efectivo) ir suomi? (tosiasiallinen edunsaaja) kalbomis), „savininkas“ / „teis? naudoti turintis asmuo“ (vokie?i? (der Nutzungsberechtigte), dan? (retmæssige ejer), graik? (? ?????????????), kroat? (ovlaštenci korisnik), vengr? (haszonhúzó), lenk? (w?a?ciciel), slovak? (vlastník požitkov), slov?n? (upravi?eni lastnik) ir šved? (den som har rätt till) kalbomis) arba dar „galutinis teis? turintis asmuo“ (nyderland? kalba (de uiteindel?k gerechtigde)).

11

Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

a)

terminas „palūkanos“ reiškia pajamas iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne, o būtent – tai pajamos iš vertybinių popierių ir pajamos iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas;

<...>

12

Minutos direktyvos 3 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

a)

terminas „valstybės narės bendrovė“ reiškia bet kokią bendrovę:

i)

kuri yra įtraukta į šios direktyvos priede pateiktą sąrašą ir

ii)

kurios buvimo vieta pagal valstybės narės mokesčių įstatymus laikoma ta valstybės narė ir kurios buvimo vieta mokesčių tikslais, kaip apibrėžta su trečia šalimi sudarytoje Dvigubo pajamų apmokestinimo sutartyje, nėra už Bendrijos ribų ir

iii)

kuri turi mokėti vieną iš žemiau išvardintų mokesčių, netaikant išimties, arba identišką ar iš esmės panašų mokestį, uždėtą [nustatytą] po šios direktyvos įsigaliojimo datos, papildant tuos egzistuojančius mokesčius arba vietoj jų:

<...>

–

„selskabsskat“ Danijoje,

<...>

–

„impôt sur le revenu des collectivités“ Liuksemburge,

<...>

b)

bendrov? yra antros bendrov?s „asocijuota bendrov?“, jei ji atitinka šiuos minimalius reikalavimus:

i)

pirmoji bendrov? tiesiogiai valdo bent 25 % antrosios bendrov?s kapitalo arba

ii)

antroji bendrov? tiesiogiai valdo bent 25 % pirmosios bendrov?s kapitalo, arba

iii)

trečioji bendrov? tiesiogiai valdo po 25 % pirmosios ir antrosios bendrovi? kapitalo.

Valdomos kapitalo dalys privalo priklausyti tik Bendrijos teritorijoje esan?ioms bendrov?ms.

<...>“

13

Tarp Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punkte nurodyt? bendrovi?, kuri? s?rašas pateiktas šios direktyvos priede, minimos, be kita ko, „bendrov?s, pagal Liuksemburgo ?statymus žinomos kaip „société anonyme“, „société en commandite par actions“ ir „société à responsabilité limitée““.

14

Direktyvos 2003/49 4 straipsnio „Pal?kanomis ar autoriniu atlyginimu nelaikomi mok?jimai“ 1 dalyje nustatyta:

„Šaltinio valstyb? neprivalo užtikrinti šios direktyvos teikiam? privilegij? tokiais atvejais:

a)

mok?jimams, kurie, remiantis šaltinio valstyb?s ?statymais, yra laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo apmok?jimu;

b)

mok?jimams iš skolini? reikalavim?, suteikian?i? teis? dalyvauti skolininko pelne;

<...>“

15

Šios direktyvos 5 straipsnis „Suk?iavimas ir piktnaudžiavimas“ suformuluotas taip:

„1. Ši direktyva neužkerta kelio nacionalini? ar sutartyse ?tvirtint? nuostat?, b?tin? suk?iavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui.

2. Jei pagrindinis arba vienas iš pagrindini? sandorio motyv? yra mokes?i? vengimas, j? nemok?jimas ar piktnaudžiavimas, valstyb?s nar?s gali panaikinti šios direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti j? taikyti.“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

1980 m. lapkričio 17 d. Liuksemburge pasirašytos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės vyriausybės ir Danijos Karalystės vyriausybės dvigubo apmokestinimo išvengimo ir abipusės administracinės pagalbos pajamų ir pelno mokesčio srityje sutarties (toliau – Liuksemburgo ir Danijos apmokestinimo sutartis) 11 straipsnio 1 dalyje numatytas palėkanų apmokestinimo kompetencijos paskirstymas šioms dviem valstybėms narėms; ji suformuluota taip:

„Palėkanos, susidarančios susitariančioje valstybėje ir mokamos kitos susitariančios valstybės rezidentui, gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje tik tada, kai tas rezidentas yra tikrasis jė savininkas.“

1996 m. rugsėjo 23 d. Helsinkyje pasirašytos Šiaurės šalies dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų ir pelno mokesčio srityje sutarties (redakcijos, taikytinos pagrindinėse bylose; toliau – Šiaurės šalies apmokestinimo sutartis) 11 straipsnio 1 dalis suformuluota identiška.

Iš šios sutarties matyti, kad šaltinio valstybė, t. y. pagrindinėse bylose – Danijos Karalystė, gali apmokestinti palėkanas, pervestas kitos valstybės narės rezidentui, jei minėtas rezidentas nėra tikrasis jė savininkas. Tačiau ne vienoje iš šių sutarties neapibrėžiama sėvoka „tikrasis savininkas“.

Danijos teisė

Palėkanų apmokestinimas

Selskabsskattelov (Pelno mokesčio įstatymas) 2 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta:

„Pagal šio įstatymo <...> apmokestinamos įmonės ir asociacijos, be kita ko, nurodytos 1 straipsnio 1 dalyje, turinčios savo registruotas buveines užsienyje, jeigu:

<...>

d)

jis gauna palėkanų iš Danijoje esančių šaltinių už skolinius įsipareigojimus, kuriuos prisiima [Danijoje įregistruota bendrovė] arba [nuolatinis užsienio bendrovės buveinis] juridiniams asmenims, išvardytiems įstatymo dėsio mokesčio kontrolės 3B straipsnyje (kontroliuojama skola) <...> Mokestinė prievolė netaikoma palėkanoms, jeigu jos neapmokestinamos arba mažiau apmokestinamos pagal Direktyvą [2003/49] arba pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su Farerų salomis, Grenlandija ar valstybe, kurioje yra, be kita ko, palėkanas gaunančios bendrovės buveinis. Ši taisyklė taikoma tik tuo atveju, jei palėkanas mokanti bendrovė ir palėkanas gaunanti bendrovė nepertraukiamai, ne trumpesnį nei vieną metų laikotarpį, per kurį įvyksta mokėjimas, yra asocijuotosios bendrovės, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. <...>“

Mokestis prie šaltinio

Jeigu palėkanų pajamoms iš Danijos taikomas ribotas apmokestinimas pagal Pelno mokesčio

2 straipsnio 1 dalies d punkt?, remiantis kildeskattelov (Mokes?io prie šaltinio ?statymas) 65D straipsniu, Danijos pal?kan? mok?tojas privalo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio. Pal?kan? mok?tojas privalo valstybei sumok?ti mokes?io prie šaltinio sumas.

21

Kaip matyti, bet kita ko, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje C?115/16, 2006–2008 m. pal?kan?, gaut? kitos valstyb?s nar?s, ne Danijos Karalyst?s, bendrov?s rezident?s, mokes?io tarifas buvo didesnis, nei Danijos bendrov?s mok?tas mokes?io tarifas. Vis d?lto Mokes?i? ministerija nagrin?jant pagrindin? byl? pripažino, kad šiuo mokes?i? tarif? skirtumu pažeidžiamos EB sutarties nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve. Ji pripažino, kad tais metais reik?jo sumažinti d?l mokes?io prie šaltinio susidariusi? skol?.

22

Mokestis prie šaltinio tampa mok?tinas pal?kan? mok?jimo momentu, o Danijos bendrov?s mok?tinas mokestis už jos numatomas pajamas reglamentuojamas lankstesn?mis taisykl?mis. Be to, v?luojant sumok?ti mokest? prie šaltinio delspinigi? dydis yra didesnis nei dydis, kur? turi mok?ti Danijos bendrov? d?l v?lavimo sumok?ti pelno mokest?.

23

Taikant Mokes?io prie šaltinio ?statymo 65C straipsnio 1 dal?, mokes?i?, kuri? šaltinis yra Danijoje, mok?tojas iš principo privalo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio, nesvarbu, ar gav?jas yra Danijos rezidentas.

Suk?iavimui ir piktnaudžiavimui taikoma teis?

24

Iki 2015 m. balandžio 29 d. ?statymo Nr. 540 pri?mimo Danijoje nebuvo bendros ?statymo nuostatos, kuria b?t? kovojama su piktnaudžiavimu. Vis d?lto jurisprudencijoje buvo išpl?totas „realyb?s“ principas, pagal kur? apmokestinama konkre?iai ?vertinus faktines aplinkybes. Tai, be kita ko, reiškia, kad apskai?iuojant mokes?ius tam tikromis aplinkyb?mis turi b?ti vadovaujamasi tikrove, užuot atsižvelgus ? su mokes?iais susijusius sandorius, kurie yra fiktyv?s („turinio viršenyb?s prieš form? principas“) (substance?over?form).

25

Iš nutar?i? d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad kiekvienoje pagrindin?je byloje šalys negin?ija to, jog tikrov?s principas n?ra pakankamas pateisinimas siekiant neleisti sudaryti fiktyvi? sandori?, aptariam? min?tose bylose.

26

Iš ši? nutar?i? d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad jurisprudencijoje taip pat išpl?totas vadinamasis teis?to pajam? gav?jo principas (rette indkomstmodtager). Pagal š? princip?, grindžiam? Statsskatteloven (Valstyb?s mokes?i? ?statymas) 4 straipsnyje esan?ia pagrindine nuostata d?l pajam? apmokestinimo, mokes?i? administratorius neprivalo pripažinti dirbtin?s atskirties tarp verslo (veiklos), iš kurio (kurios) gaunamos pajamos, ir iš jo (jos) gaunam? pajam? vietos. Taigi principo esm? yra nustatyti, kas, neatsižvelgiant ? tariam? organizacin? strukt?r?, yra tikrasis pajam? gav?jas ir tod?l privalo sumok?ti atitinkam? mokest?.

27

Keturiose pagrindinėse bylose Liuksemburgo bendrovė, peržmūs Danijos bendrovės sąpareigojimus (byla C-115/16), taip pat trys Danijos bendrovės (bylos C-118/16, C-119/16 ir C-299/16) ginėja SKAT (mokesčių administratorius, Danija; toliau – SKAT) sprendimus, kuriais buvo atsisakyta atleisti jas nuo Direktyvoje 2003/49 numatyto pelno mokesčio už palūkanas, sumokėtas kitoje valstybėje narėje steigtoms bendrovėms, motyvuojant tuo, kad šios bendrovės nebuvo šių palūkanų tikrosios savininkės ir yra tik bendrovės tarpininkės.

28

Tam, kad galėtų pasinaudoti Direktyvoje 2003/49 numatytais mokesčių lengvatomis, palūkanų gaunanti bendrovė turi atitikti šioje direktyvoje nustatytas sąlygas. Vis dėlto, kaip nurodo Danijos vyriausybė savo pastabose, gali taip būti, kad ši sąlyga neatitinkančios bendrovės grupės tarp bendrovės, kuri sumoka palūkanas, ir subjekto, kuris realiai gali jomis disponuoti, sukuria vieną ar kelias dirbtines bendroves, formaliai atitinkančias minėtos direktyvos sąlygas. Būtent dėl tokių finansinių konstrukcijų nacionaliniai teismai pateikia klausimus, susijusius su piktnaudžiavimu teise ir su sąvoka „tikrasis savininkas“.

29

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismą aprašytos aplinkybės, į nutartyse dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą apibūdintos pateikiant kelias susijusių bendrovės grupių struktūros schemas, yra ypač sudėtingos ir išsamios. Bus nurodytos tik atsakymams reikalingos prejudicinius klausimus būtinoms aplinkybės.

1) Byla C-115/16, N Luxembourg 1

30

Pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą penki kapitalo investiciniai fondai, iš kurių nė vienas nėra valstybės narės ar šalies, su kuria Danijos Karalystė pasirašė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, bendrovės rezidentai, 2005 m. sudarė kelių bendrovės grupių tam, kad įsigytų T Danmark, stambių Danijos paslaugų teikėjų.

31

Savo pastabose Danijos vyriausybė nurodė, kad byla C-115/16 susijusi su ta pačia bendrovės grupe, kaip ir aptariama byloje C-116/16, kurioje nagrinėjamas dividendų apmokestinimas ir dėl kurios šiandien priimtas sprendimas T Danmark ir Y Denmark Aps (C-116/16 ir C-117/16).

32

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad kapitalo investiciniai fondai ?steig? bendroves Liuksemburge, be kita ko, A Luxembourg Holding, taip pat bendroves Danijoje, tarp j? – N Danmark 1. T Danmark ?sigijimas buvo finansuotas, be kita ko, paskolomis, kurias N Danmark 1 suteik? kapitalo investiciniai fondai ir padidinus šios bendrov?s kapital?. 2009 m. N Danmark 1 susijung? su kita Danijos bendrove, kuri 2010 m. buvo pertvarkyta atlikus tarptautin? jungim? su C Luxembourg. C Luxembourg v?liau pakeit? pavadinim? ir buvo likviduota aptariamus skolinius ?sipareigojimus perk?lus N Luxembourg 1, kuri dalyvauja procese pagrindin?je byloje vietoj N Danmark 1.

33

Viena iš kapitalo investicini? fond? ?steigt? Danijos bendrovi?, t. y. N Danmark 5, ?sigijo T Danmark. 2006 m. pavasar? N Danmark 5 perleido savo turimas T Danmark akcijas bendrovei C Luxembourg, kuri d?l to tapo T Danmark patronuojan?ia bendrove.

34

2006 m. balandžio 27 d. skoliniai reikalavimai, susij? su kapitalo investicini? fond? suteiktomis paskolomis, ši? fond? buvo perleisti A Luxembourg Holding, ši juos t? pa?i? dien? perleido C Luxembourg, T Danmark patronuojan?iajai bendrovei.

35

Nuo šios datos C Luxembourg tapo skolinga A Luxembourg Holding sum?, lygi? bendrov?s N Danmark 1 mok?tina C Luxembourg sumai. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad N Danmark 1 skolai buvo taikoma 10 % pal?kan? norma, o C Luxembourg ir A Luxembourg Holding skolai –9,96875 % pal?kan? norma. 2008 m. liepos 9 d. buvo nustatyta 10 % paskol?, d?l kuri? buvo susitarta tarp C Luxembourg ir A Luxembourg Holding, pelningumo norma. Ta?iau paskol?, d?l kuri? susitar? A Luxembourg Holding ir kapitalo investiciniai fondai, gr?ža liko 9,96875 % normos.

36

2006 m. C Luxembourg patyr? išlaid?, vadinam?j? kit? išorini? išlaid?, kurios siek? 8701 eur?, iš kuri? 7810 eur? buvo skirti darbo užmokes?iui. Be to, ši bendrov? patyr? 209349 eur? „kit? veiklos išlaid?“.

37

Tais pa?iais 2006 m. A Luxembourg Holding taip pat patyr? 3337 eur? „kit? išorini? išlaid?“, iš kuri? 2996 eurai buvo skirti darbo užmokes?iui. Be to, ši bendrov? patyr? 127031 eur? „kit? veiklos išlaid?“.

38

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, 2007 ir 2008 m. C Luxembourg apskaitos duomenys rodo, kad ji tais metais ?darbino vidutiniškai du asmenis ne visai darbo dienai. Iš A Luxembourg Holding metin?s atskaitomyb?s už t? pat? laikotarp? matyti, kad ši bendrov? min?tais metais ?darbino vidutiniškai vien? asmen? ne visai darbo dienai.

39

Be bendrov?s N Danmark 1 akcij? tur?jimo C Luxembourg veikl? sudar? tik pastarosios bendrov?s

išleisti? skolos vertybini? popieri? tur?jimas.

40

C Luxembourg ir A Luxembourg Holding buvein?s yra tuo pa?iu adresu. T? adres? taip pat naudoja bendrov?s, tiesiogiai susijusios su vienu iš investicini? fond?.

41

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod?, kad 2011 m. SKAT pri?m? sprendim? apmokestinti bendr? pal?kan? sum? – 925 764 961 Danijos krona (DKK) (maždaug 124 milijonai eur?) už 2006–2008 m. SKAT iš esm?s man?, kad C Luxembourg ir A Luxembourg Holding nebuvo tikrosios pal?kan? savinink?s, bet veik? kaip papras?iausios tarpinink?s ir kad pal?kanos iš Danijoje esan?ios grup?s dalies buvo pervestos ? kapitalo investicinius fondus per šias dvi Liuksemburgo bendroves. Iš to SKAT padar? išvad?, kad ieškov? pagrindin?je byloje prival?jo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio už sumok?tas ir apskaitytas pal?kanas ir kad ji tur?jo prievol? sumok?ti neišskaityt? mokest? prie šaltinio.

42

Nurodym? sumok?ti mokest? ieškov? pagrindin?je byloje apskund? Danijos teismuose.

43

N Luxembourg 1 nesutinka su tuo, kad situacija pagrindin?je byloje susijusi su suk?iavimu ar piktnaudžiavimu. Ji tvirtina, kad bet kuriuo atveju, net suk?iavimo ar piktnaudžiavimo atveju, galima atsisakyti taikyti Direktyv? 2003/49, remiantis jos 5 straipsnio 1 dalimi, tik jei yra atitinkamas teisinis pagrindas nacionalin?je teis?je. Ta?iau tokio pagrindo n?ra Danijos teis?je.

44

Tuo atveju, jei C Luxembourg netur?t? b?ti laikoma tikr?ja pal?kan? savininke, ieškov? pagrindin?je byloje tvirtina, kad Danijos nuostatos d?l mokes?io prie šaltinio išskaitymo, jo sumok?jimo ir su tuo susijusi atsakomyb? pažeidžia S?jungos teis?je garantuojam? ?sisteigimo laisv? ir subsidiariai laisv? kapitalo jud?jim?, be kita ko, d?l ši? motyv?: pirma, mokes?io prie šaltinio sumok?jimas ?vyksta anks?iau nei panašaus pelno mokes?io, antra, delspinigiai už mokest? prie šaltinio yra kur kas didesni nei delspinigiai už pelno mokest?, tre?ia, paskolos gav?jas turi atlikti mokes?io prie šaltinio išskaitym? ir, ketvirta, skolininkas turi prisiimti atsakomyb? už mokes?io prie šaltinio išskaitym? pagal Mokes?io prie šaltinio ?statym?.

45

Šiomis aplinkyb?mis Østre Landsret (Ryt? regiono apeliacinis teismas, Danija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

a)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad pagal ją bendrovė, valstybės narės rezidentė, kuriai taikomas šios direktyvos 3 straipsnis ir kuri tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, gauna palikimą iš patronuojamosios bendrovės kitoje valstybėje narėje, yra tai palikimas „tikroji savininkė“, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą?

b)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, vartojamą „tikrojo savininko“ sąvoką reikia aiškinti atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties] 11 straipsnyje?

c)

Jeigu 1 klausimo b punkto b) atsakyta teigiamai, ar ši sąvoką reikėtų aiškinti atsižvelgiant tik į [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties] 11 straipsnio komentarą (8 punktas), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovių tarpininkių“ (8.1 punktas, dabar 10.1 punktas) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinių ar statyminių prievolių“ (10.2 punktas)?

d)

Jeigu aiškinant galima atsižvelgti ir į 2003 m. komentarus, ar tam, kad bendrovė būtų laikoma nesančia „tikroja savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2003/49], išsąlygotas turto b) faktiškai perduotos asmenims, kurie valstybėje, kurios rezidentas yra palikimą mokėtojas, laikomi aptariamą palikimą „tikraisiais savininkais“, ir – jei taip – ar taikoma papildoma sąlyga, kad faktinis perdavimas turto vykti maždaug palikimą sumokėjimo momentu ir (arba) jis turto vykti kaip palikimą sumokėjimas?

e)

Kokią reikšmę šiuo klausimu turi tai, kad paskolai naudojamas akcinis kapitalas, aptariamą palikimą sąskaitomas į pagrindinį sumą („rolled up“), palikimą gavėjas vėliau atliko perdavimą grupės viduje savo patronuojančiajai bendrovei, kuri yra tos pačios valstybės rezidentė, siekdamas nustatyti rezultatą pusiausvyrą mokesčių tikslais pagal toje valstybėje galiojančias nuostatas, aptariamą palikimą toliau paverčiamą skolinančios bendrovės akciniu kapitalu, palikimą gavėjas turto sutartinį ar statyminį prievolę perduoti palikimą kitam asmeniui ir dauguma asmenų, valstybėje, kurios rezidentas yra palikimą mokantis asmuo, laikomų palikimą „tikraisiais savininkais“, yra kitų valstybių narių ar kitų valstybių, su kuriomis Danijos Karalystė yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentai, kad pagal Danijos apmokestinimo teisės aktus nebūtų pagrindo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, jei tie asmenys būtų buvę skoliniojo ir todėl būtų tiesiogiai gavę palikimą?

f)

Kokią reikšmę atsakymui į klausimą, ar palikimą gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal direktyvą, turi tai, kad, išnagrinėjus bylos faktus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendžia, kad gavėjas – neturintis sutartinį ar statyminį prievolę perduoti gautas palikimą kitam asmeniui – neturto „neribotos“ teisės „naudotis“ palikimais, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose dėl [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties]?

2.

a)

Ar tai, kad, taikydama nacionalines nuostatas dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos, valstybės narė remiasi Direktyvos [2003/49] 5 straipsnio 1 dalimi arba 2 dalimi, reiškia, kad ta valstybės narė priėmė konkrečią nacionalinę nuostatą, kuria įgyvendinamas direktyvos 5 straipsnis, arba kad nacionalinėje teisėje yra bendrų nuostatų ar principų dėl sukčiavimo, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kuriuos galima aiškinti remiantis 5 straipsniu?

b)

Jeigu 2 klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Pelnų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies d punktą, kuriame numatyta, kad ribota mokesčių atsakomybė dėl palūkanų pajamų neapima „palūkanų, kurios neapmokestinamos <...> pagal Direktyvą [2003/49] dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių“, galima laikyti konkrečia nacionaline nuostata, nurodyta direktyvos 5 straipsnyje?

3.

Ar nuostata, esanti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, sudarytoje dviejų valstybių narių ir parengtoje remiantis EBPO pavyzdine sutartimi, pagal kurią palūkanų apmokestinimas priklauso nuo to, ar palūkanų gavėjas laikomas tikruoju palūkanų savininku, yra sutartyje įtvirtinta kovos su piktnaudžiavimu nuostata, numatyta direktyvos 5 straipsnyje?

4.

Ar pagal Direktyvą [2003/49] yra piktnaudžiavimas, jeigu valstybėje narėje, kurios rezidentas yra palūkanų mokėtojas, leidžiama išskaityti mokestį už palūkanas, o valstybėje narėje, kurios rezidentas yra palūkanų gavėjas, palūkanos neapmokestinamos?

5.

Ar valstybės narė, kuri nenori pripažinti, kad kitos valstybės narės bendrovė yra palūkanų tikroji savininkė, ir teigia, kad kitos valstybės narės bendrovė yra vadinamoji dirbtinė bendrovė tarpininkė, pagal Direktyvą [2003/49] arba EB 10 straipsnį privalo nurodyti, kokią ji tokiu atveju laiko tikrąjį savininką?

6.

Jeigu bendrovė, valstybės narės rezidentė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai nelaikoma atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą [2003/49] dėl palūkanų, gautų iš bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės (patronuojamosios bendrovės), ir pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė laikoma turinčia ribotą mokesčių atsakomybę dėl tų palūkanų toje valstybėje narėje, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu, draudžiami teisės aktai, kuriais remdamasi pastaroji valstybės narė reikalauja, kad išskaityti mokestį prie šaltinio turinti bendrovė (patronuojamoji bendrovė), praleidusi reikalaujamo mokesčio prie šaltinio sumokėjimo terminą, sumokėtų delspinigius, kurių norma didesnė nei delspinigių norma, kuri valstybės narė taiko pelno mokesčio reikalavimams (be kita ko, dėl palūkanų pajamų) bendrovei, tos pačios valstybės narės rezidentei?

7.

Jeigu bendrovė, valstybės narės rezidentė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai nelaikoma atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 2003/49 dėl palėkanų, gautų iš bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės (patronuojamosios bendrovės), ir pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė laikoma ribotą mokestinį atsakomybę dėl to palėkanų toje valstybėje narėje turinčiu apmokestinamuoju asmeniu, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu (arba EB 56 straipsniu), vertinant kartu ar atskirai, draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos:

—

pastaroji valstybė narė reikalauja, kad palėkanas mokantis asmuo išskaitytų mokestį prie šaltinio nuo palėkanų, ir laiko tą asmenį atsakingu valdžios institucijoms dėl neišskaityto mokesčio prie šaltinio, nors tokios prievolės išskaityti mokestį prie šaltinio nėra, jei palėkanas gavėjas yra pastarosios valstybės narės rezidentas;

—

pastarosios valstybės narės patronuojančiajai bendrovei nenustatoma pareiga sumokėti pelno mokestį avansu per pirmuosius dvejus mokestinius metus ir ji turi pradėti mokėti pelno mokestį tik daug vėliau, nei sueina mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminas?

Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakant į 7 klausimą būtų atsižvelgiama į atsakymą į 6 klausimą.“

2) Byla C-118/16, X Denmark

46

Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad grupė X yra pasaulinė įmonių grupė, kuriai priklauso ir ieškovų pagrindinėje byloje. 2005 m. ši grupė įsigijo kapitalo investiciniai fondai, ieškovų pagrindinėje byloje buvo steigta tais pačiais metais.

47

Šie fondai yra tiesioginiai pagrindinės grupės bendrovės, t. y. Liuksemburge steigtos bendrovės X SCA, SICAR, akcininkai, o ši bendrovė veikia kaip komanditinė įkinė bendrija (SCA) ir turi rizikos kapitalo investicinių bendrovės (SICAR) statusą.

48

Danijos mokesčių institucija laikė, kad X SCA, SICAR buvo skaidrus subjektas Danijos teisės požiūriu, t. y. kad ji nebuvo atskira mokesčių mokėtoja, kaip tai suprantama pagal Danijos teisę.

49

Pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą X SCA, SICAR portfelį sudarė 100 % Švedijoje steigtos X Sweden Holding AB kapitalo dalis ir tai pačiai bendrovei suteikta paskola. Be to, kad turėjo ši kapitalo dalis ir šias paskolas, X SCA, SICAR nevykdė jokios veiklos.

50

X Sweden Holding vienintelė veikla yra būti Švedijoje steigtos X Sweden kontroliuojančioja bendrove, kuri pati yra X Denmark, ieškovų pagrindinėje byloje, patronuojančioji bendrovė. 2006

m. gruodžio 27 d. X Sweden Holding su savo patronuojančia bendrove X SCA, SICAR sudarė ankstesniame punkte minėtą 498500000 eurų paskolos sutartį. X Sweden Holding, apskaituodama apmokestinamąsias pajamas, išskaitė bendrovei X, SCA, SICAR pervestas palūkanas.

51

97,5 % X Sweden kapitalo priklausė X Sweden Holding ir 2,5 % grupės X valdymo teisių. Per pagrindinįje byloje nagrinįjamą laikotarpį X Sweden turėjo tą patį valdybą kaip ir X Sweden Holding ir neturėjo kitų bendrovių, išskyrus X Denmark, akcijų.

52

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad 2007 m. pradžioje X Sweden perėmė kitos bendrovės, Švedijoje įsteigtos X AB, veiklą, kurią sudarė prekės registravimas valdžios institucijose ir įvairios administracinės užduotys dėl klinikinių tyrimų. Tuo metu X Sweden dirbo dešimt darbuotojų ir ši bendrovė nuomojosi dalį X AB buveinės patalpų, kuriose perleisti darbuotojai tęsė savo darbą.

53

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, iš 2007–2009 m. metinių ataskaitų matyti, kad X Sweden turėjo dvejopą pajamų: „palūkanų ir panašią pelno pajamų“ ir „kitų pajamų“. X Sweden neturėjo kitų pajamų iš palūkanų, išskyrus palūkanas, gautas iš X Denmark pagal 2006 m. gruodžio 27 d. sutartį 501 milijono eurų paskolą, kaip ir pagal šio sprendimo 50 punkte nurodytą paskolą. 2007, 2008 ir 2009 m. palūkanų pajamos sudarė atitinkamai 98,1, 97,8 ir 98 % visų X Sweden pajamų, o kitos pajamos sudarė atitinkamai 1,9, 2,2 ir 2 %. Ši bendrovei X Denmark suteiktą paskolą įskaitomas palūkanas buvo atsižvelgta apskaituodant X Sweden apmokestinamąsias pajamas už minėtus metus. Tais metais X Sweden, laikydamasi specialios taisyklės, taikomą Švedijoje siekiant suderinti grupės rezultatus mokesčių tikslais, kaip numatyta Pelną mokesčio įstatymo 35 skyriuje, savo patronuojančiajai bendrovei X Sweden Holding pervadė atitinkamai 60468000 eurų, 75621000 eurų ir 60353294 eurus. Šie pervedimai grupės viduje suteikė X Sweden teisę išskaityti, o už pervestas sumas buvo apmokestinta X Sweden Holding.

54

X Denmark savo ruožtu, apskaituodama savo apmokestinamąsias pajamas, išskaitė X Sweden pervestas palūkanas vykdant su pastarąja bendrove 2006 m. gruodžio 27 d. sudarytą 501 milijono eurų paskolos sutartį. Manydama, kad X Sweden buvo ji tikroji savininkė, ji dėl minėtų palūkanų neišskaitė mokesčio prie šaltinio.

55

Savo 2010 m. gruodžio 13 d. sprendime SKAT nurodė, kad X Sweden, X Sweden Holding ir X SCA, SICAR nebuvo tikrosios palūkanų savininkės, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/49, Liuksemburgo ir Danijos apmokestinimo sutartį ir Šiaurės šalies apmokestinimo sutartį, ir kad tikrosios palūkanų gavėjos buvo X SCA, SICAR savininkės. Mokesčių ministerijos teigimu, X SCA, SICAR yra bendrovė, kurios nėra Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punkto i papunktyje įtvirtintame bendrovė, kurios priskirtinos šios direktyvos taikymo srities, sąrašė ir, be to, kuri neatitinka minėtųs direktyvos 3 straipsnio a punkto iii papunktyje nustatytos sąlygos, kad bendrovei neturi būti taikoma išimtis. Iš tiesų, ši bendrovė atleista nuo pajamų palūkanų, pelno ir dividendų forma mokesčio. Bet kuriuo atveju X SCA, SICAR negali būti tikroji palūkanų savininkė,

nes ji yra skaidri Danijos teisės požiūriu. Atsižvelgdama į tai, Mokesčių ministerija mano, kad X Denmark nepateikė dokumentų, rodančių, kad dauguma investuotojų – kapitalo investicinius fondus, kurie turi X SCA, SICAR, yra kitų Europos Sąjungos šalių ar šalių, su kuriomis Danijos Karalystė sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentai mokesčių tikslais. Todėl SKAT mano, kad X Denmark turėjo sumokėti mokestį prie šaltinio už bendrovei X Sweden sumokėtas palūkanas.

56

2010 m. gruodžio 13 d. SKAT sprendimą X Denmark apskundė Danijos teismuose.

57

Šiomis aplinkybėmis Østre Landsret (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

a)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad pagal ją bendrovė, valstybės narės rezidentė, kuriai taikomas šios direktyvos 3 straipsnis ir kuri tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, gauna palūkaną iš patronuojamosios bendrovės kitoje valstybėje narėje, yra ta palūkanų „tikroji savininkė“, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą?

b)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, vartojamą „tikrojo savininko“ sąvoką reikia aiškinti atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties] 11 straipsnyje?

c)

Jeigu į 1 klausimo b punktą būtų atsakyta teigiamai, ar ši sąvoką reikėtų aiškinti atsižvelgiant tik į [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties] 11 straipsnio komentarą (8 punktas), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovių tarpininkių“ (8.1 punktas, dabar 10.1 punktas) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinių ar statyminių prievolių“ (10.2 punktas)?

d)

Jeigu aiškinant galima atsižvelgti ir į 2003 m. komentarus, ar tam, kad bendrovė būtų laikoma nesančia „tikrąja savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2003/49], lėšos turėjo būti faktiškai perduotos asmenims, kurie valstybėje, kurios rezidentas yra palūkanų mokėtojas, laikomi aptariamą palūkanų „tikraisiais savininkais“, ir – jei taip – ar taikoma papildoma sąlyga, kad faktinis perdavimas turėjo vykti maždaug palūkanų sumokėjimo momentu ir (arba) jis turėjo vykti kaip palūkanų sumokėjimas?

e)

Kokią reikšmę šiuo klausimu turi tai, kad paskolai naudojamas akcinis kapitalas, aptariamą palūkanų skaitomos pagrindinė sumos („rolled up“), palūkanų gavėjas vėliau atliko pervedimą grupės viduje savo patronuojančiajai bendrovei, kuri yra tos pačios valstybės narės rezidentė,

siekdamas nustatyti rezultat? pusiausvyr? mokes?i? tikslais pagal toje valstyb?je galiojan?ias nuostatas, aptariamoms pal?kanoms toliau paver?iamoms skolinan?ios bendrov?s nuosavu kapitalu, pal?kan? gav?jas tur?jo sutartin? ar ?statymin? prievol? perduoti pal?kanas kitam asmeniui ir dauguma asmen?, valstyb?je, kurios rezidentas yra pal?kanas mokantis asmuo, laikom? pal?kan? „tikraisiais savininkais“, yra kit? valstybi? nari? ar kit? valstybi?, su kuriomis Danijos Karalyst? yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?, rezidentai, kad pagal Danijos apmokestinimo teis?s aktus neb?t? pagrindo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio, jei tie asmenys b?t? buv? skoliniojai ir tod?l b?t? tiesiogiai gav? pal?kanas?

f)

Koki? reikšm? atsakymui ? klausim?, ar pal?kan? gav?jas turi b?ti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal direktyv?, turi tai, jei, išnagrin?j?s bylos faktus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprendžia, kad gav?jas, neturintis sutartin?s ar ?statymin?s prievol?s perduoti gautas pal?kanas kitam asmeniui, netur?jo teis?s „naudotis“ pal?kanomis, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose d?l [1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties]?

2.

a)

Ar tai, kad, taikydama nacionalines nuostatas d?l suk?iavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos, valstyb? nar? remiasi Direktyvos [2003/49] 5 straipsnio 1 dalimi arba 2 dalimi, reiškia, kad ta valstyb? nar? pri?m? konkre?i? nacionalin? nuostat?, kuria ?gyvendinamas direktyvos 5 straipsnis, arba kad nacionalin?je teis?je yra bendr? nuostat? ar princip? d?l suk?iavimo, piktnaudžiavimo ar mokes?i? vengimo, kuriuos galima aiškinti remiantis 5 straipsniu?

b)

Jeigu ? 2 klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar Danijos pelno mokes?io ?statymo 2 straipsnio 2 dalies d punkt?, kuriame numatyta, kad ribota mokestin? atsakomyb? d?l pal?kan? pajam? neapima „pal?kan?, kurios neapmokestinamos <...> pagal Direktyv? [2003/49] d?l bendros apmokestinimo sistemos, taikomos pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimams tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrov?“, galima laikyti konkre?ia nacionaline nuostata, nurodyta direktyvos 5 straipsnyje?

3.

Ar nuostata, esanti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, sudarytoje dviej? valstybi? nari? ir parengtoje remiantis [EBPO pavyzdine apmokestinimo sutartimi], pagal kuri? pal?kan? apmokestinimas priklauso nuo to, ar pal?kan? gav?jas laikomas tikruoju pal?kan? savininku, yra sutartyje ?tvirtinta kovos su piktnaudžiavimu nuostata, numatyta direktyvos 5 straipsnyje?

4.

Ar pagal Direktyv? [2003/49] yra piktnaudžiavimas, jeigu valstyb?je nar?je, kurios rezidentas yra pal?kan? mok?tojas, leidžiama išskaityti mokes?ius, susijusius su pal?kanoms, o valstyb?je nar?je, kurios rezidentas yra pal?kan? gav?jas, pal?kanoms neapmokestinamos?

5.

a)

Ar Direktyva [2003/49] taikoma bendrovei, Liuksemburgo rezidentei, ?steigta ir ?registruota pagal Liuksemburgo bendrovi? teis? kaip „société en commandite par actions“ (SCA) ir kvalifikuojamai kaip „société d’investissement en capital à risque“ (SICAR) pagal 2004 m. birželio 15 d. Liuksemburgo ?statym? d?l rizikos kapitalo investicini? bendrovi??

b)

Jeigu ? 5 klausimo a punkt? b?t? atsakyta teigiamai, ar Liuksemburgo „SCA, SICAR“ gali b?ti pal?kan? „tikroji savinink?“ pagal Direktyv? [2003/49], nors valstyb? nar?, kurioje pal?kanas mokanti bendrov? yra rezident?, laiko aptariam? bendrov? mokes?i? poži?riu skaidriu subjektu pagal savo nacionalin? teis??

c)

Jeigu ? 1 klausimo a punkt? b?t? atsakyta neigiamai, kad pal?kanas gaunanti bendrov? nelaikoma aptariam? pal?kan? „tikr?ja savininke“, ar tokiomis aplinkyb?mis, kaip šioje byloje, SCA, SICAR galima laikyti aptariam? pal?kan? „tikr?ja savininke“, kaip tai suprantama pagal direktyv??

6.

Ar valstyb? nar?, kuri nenori pripažinti, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra tikroji pal?kan? savinink?, ir teigia, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra vadinamoji dirbtin? bendrov? tarpinink?, pagal Direktyv? [2003/49] arba EB 10 straipsn? privalo nurodyti, k? ji tokiu atveju laiko tikruoju savininku?

7.

Jeigu bendrov?, valstyb?s nar?s rezident? (patronuojan?ioji bendrov?), faktiškai nelaikoma neapmokestinama mokes?iu prie šaltinio pagal Direktyv? [2003/49] d?l pal?kan?, gaut? iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s (patronuojamosios bendrov?s), ir pastarosios valstyb?s nar?s patronuojan?ioji bendrov? laikoma turin?ia ribot? mokestin? atsakomyb? d?l t? pal?kan? toje valstyb?je nar?je, ar pagal EB 43 straipsn?, siejam? su EB 48 straipsniu, draudžiami teis?s aktai, kuriais remdamasi pastaroji valstyb? nar? išskaityti mokest? prie šaltinio turin?iai bendrovei (patronuojamajai bendrovei), praleidusiai reikalaujamo mokes?io prie šaltinio sumok?jimo termin?, nustato pareig? sumok?ti delspinigius, kuri? norma didesn? nei delspinigi? norma, kur? valstyb? nar? taiko pelno mokes?io reikalavimams (be kita ko, d?l pal?kan? pajam?), pateiktiems bendrovei, rezidentei toje pa?ioje valstyb?je nar?je?

8.

Jeigu bendrov?, valstyb?s nar?s rezident? (patronuojan?ioji bendrov?), faktiškai nelaikoma neapmokestinama mokes?iu prie šaltinio pagal Direktyv? [2003/49] d?l pal?kan?, gaut? iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s (patronuojamosios bendrov?s), ir pastarosios valstyb?s nar?s patronuojan?ioji bendrov? laikoma ribot? mokestin? atsakomyb? d?l t? pal?kan? toje valstyb?je nar?je turin?iu apmokestinamuoju asmeniu, ar pagal EB 43 straipsn?, siejam? su 48 straipsniu (arba EB 56 straipsniu), vertinant kartu ar atskirai, draudžiami teis?s aktai, pagal kuriuos:

—

pastaroji valstyb? nar? reikalauja, kad pal?kanas mokantis asmuo išskaityt? mokest? prie šaltinio nuo pal?kan?, ir laiko t? asmen? atsakingu valdžios institucijoms d?l neišskaityto mokes?io prie šaltinio, nors tokios prievol?s išskaityti mokest? prie šaltinio n?ra, jei pal?kan? gav?jas yra

pastarosios valstybės narės rezidentas;

—

pastarosios valstybės narės patronuojančiąjai bendrovei nenustatoma pareiga sumokėti pelno mokestį avansu per pirmuosius dvejus mokestinius metus, bet ji turi pradėti mokėti pelno mokestį tik daug vėliau, nei sueina mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminas?

Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakant į 8 klausimą būtų atsižvelgta į atsakymą į 7 klausimą.“

3) Byla C-119/16, C Danmark I

58

Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, JAV steigta bendrovei C USA priklauso Kaiman Salose steigta C Cayman Islands, kuri iki 2004 m. pabaigos buvo Danijoje steigta C Danmark II, pagrindinės bendrovės grupės patronuojančiosios bendrovės, savininkė. Iki to pačio 2004 m. pabaigos grupė atliko restruktūrizaciją, per kurią dvi Švedijos bendrovės, C Sverige I ir C Sverige II, taip pat Danijos bendrovė C Danmark I, buvo įterptos tarp C Cayman Islands ir C Danmark II. Nuo 2005 m. sausio 1 d. C Danmark I tapo pagrindine patronuojančia bendrove Amerikos bendrovės grupės, kurioje pagrindinė patronuojančioji bendrovė yra C USA, Danijos dalyje.

59

Europos grupės dalies restruktūrizacijos motyvai buvo aprašyti C Danmark I rašte 2004 European Restructuring Process (2004 m. restruktūrizacijos procesas Europoje), kuriame, be kita ko, nurodyta:

„2004 m. <...> grupė peržiūrėjo savo organizacinę struktūrą ir nusprendė kurti papildomą kontroliuojančiąją bendrovę ir taikyti svertą savo Europos padalinyje. Papildomos kontroliuojančiosios bendrovės užtikrina bendrovei geresnę prieigą prie kapitalo Europoje ir veiksmingesnę kapitalo judėjimą tarp grupės priklausančių bendrovių. Be to, naują kontroliuojančiąją bendrovę finansinės ataskaitos atspindi teisingą Europos grupės rinkos vertinimą, o tai gali padėti bendrovei ateityje gauti trečiųjų šalių finansavimą. Galiausiai ir tikriausia visų svarbiausia tai, kad sverto taikymas padalinyje padeda sumažinti verslo riziką, sumažinant verslo operacijose naudojamo akcinio kapitalo dydį.

Dėl šiuo metu palankaus kontroliuojančiąją bendrovę reguliavimo Švedijoje <...> grupė nusprendė ten steigti savo naujas Europos kontroliuojančiąsias bendroves, kad galėtų pasinaudoti šiuo reguliavimu.“

60

Mokesčių ministerija mano, kad dviejų Švedijos bendrovių įterpimas virš grupės Danijos dalies buvo pagrįstas mokestiniais aspektais. 2009 m. spalio 30 d. SKAT priėmė sprendimą, pagal kurį C Sverige II ir C Sverige I negalėjo būti laikomos tikrosiomis C Danmark I sumokėto palėkanų savininkėmis, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/49 ir Šiaurės šalies apmokestinimo sutartį.

61

2011 m. gegužės 25 d. nutartimi Landskatteretten (Nacionalinė mokestinė ginčų komisija, Danija) paliko galioti SKAT sprendimą, nes mano, kad Švedijos bendrovės yra tik tarpininkės. Šioje

nutartyje, be kita ko, buvo nurodyta:

„Iki restruktūrizavimo 2004 m. pabaigoje–2005 m. pradžioje pagrindinė Danijos grupės bendrovė [C Danmark II] tiesiogiai priklauso bendrovei [C Cayman Islands].

Restruktūrizuojant tarp [C Cayman Islands] ir [C Danmark II] įterptos trys naujai steigtos bendrovės, taigi bendrovei [C Cayman Islands] tuomet priklauso Švedijos kontroliuojančioji bendrovė, kuriai priklauso kita Švedijos bendrovė, kuriai priklauso [C Danmark I], kuri tapo pagrindine patronuojančioja bendrove grupės Danijos dalyje. Grupės struktūra sukurta, be kita ko, atlikus kelis bendrovių pardavimus grupės viduje, naudojant dvi 75 milijonų eurų ir 825 milijonų eurų paskolas tarp [C Cayman Islands] ir [C Sverige I] ir dvi 75 milijonų eurų ir 825 milijonų eurų paskolas tarp [C Sverige II] ir [C Danmark I].

Paprastasis vekselis dėl 75 milijonų eurų, dėl kurio susitarė [C Cayman Islands] ir [C Sverige I], buvo išduotas pagal sąlygas, kurios visiškai identiškos sąlygoms, taikytoms paprastajam vekseliui dėl 75 milijonų eurų, dėl kurio susitarė [C Sverige II] ir [C Danmark I]. Tai taikytina ir paprastiesiems vekseliams dėl 825 milijonų eurų <...> Per atliktą restruktūrizavimą ir per skolinius santykius, susiformavusius šiame kontekste ir išreikštus sandoriais, sudarytais su šalimis, turinčiomis bendrą interesą, [C Sverige II], pasinaudodama Švedijos taisyklėmis dėl pervedimų grupės viduje, iš [C Danmark I] gautas palūkanas pervedė [C Sverige I], o [C Sverige I] šias sumas toliau pervedė [C Cayman Islands], kaip palūkanų išlaidas.

Pagal tuo metu galiojusias Švedijos apmokestinimo nuostatas nebuvo Švedijoje apmokestinamų grynųjų pajamų, todėl visi palūkanų mokėjimai, tenkantys [C Danmark I], buvo pervesti [C Cayman Islands] per Švedijos bendroves.

Nė viena per restruktūrizavimą steigta bendrovė nevykdė kitos veiklos, išskyrus kontroliuojančiosios bendrovės veiklą, ir tai yra priežastis, dėl kurios ji numatomos pajamos buvo tik tos, kurios susijusios su šia veikla. Todėl nustatant skolinius santykius, susijusius su restruktūrizavimu, neišvengiamai turėjo būti suponuojama, kad jei bendrovės skolininkės gali vykdyti su tuo susijusius savo sipareigojimus, jos gauna lūšį iš kitų grupės bendrovių. Tai turėjo būti išankstinė sąlyga nuo pat pradžios.

Todėl [C Sverige II] laikoma bendrove tarpininke, turinčia tiek mažai galių dėl gautų sumų, kad ši bendrovė negali būti laikoma tikrąja palūkanų, gautų iš [C Danmark I], savininke nei pagal [Šiaurės šalies apmokestinimo sutartį], nei pagal Direktyvą 2003/49. Šiuo klausimu neturi reikšmės tai, kad pervedimai tarp Švedijos bendrovių buvo vykdomi pervedimų grupės viduje forma, o ne kaip palūkanų pervedimas.“

62

Ieškovų pagrindinėje byloje C Danmark I mano, kad C Sverige II ir C Sverige I buvo steigtos Švedijoje, tai siejant su grupės Europoje restruktūrizavimu, kuris buvo pagrįstas bendrais ir komerciniais argumentais. Ieškovų pagrindinėje byloje teigimu, C Sverige II yra palūkanų, kurias ji pervedė jai, „tikroji savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/49.

63

Šiomis aplinkybėmis Østre Landsret (Rytų regiono apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

a)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad pagal ją bendrovė, valstybės narės rezidentė, kuriai taikomas minėtos direktyvos 3 straipsnis ir kuri tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, gauna palėkaną iš patronuojamosios bendrovės kitoje valstybėje narėje, yra tai palėkaną „tikroji savininkė“, kaip tai suprantama pagal tą pačią direktyvą?

b)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, vartojamą „tikrojo savininko“ sąvoką reikia aiškinti atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties] 11 straipsnyje?

c)

Jeigu 1 klausimo b punktą būtų atsakyta teigiamai, ar ši sąvoką reikėtų aiškinti atsižvelgiant tik į [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties] 11 straipsnio komentarą (8 punktas), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovių tarpininkių“ (8.1 punktas, dabar 10.1 punktas) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinių ar statyminių prievolių“ (10.2 punktas)?

d)

Jeigu aiškinant galima atsižvelgti ir į 2003 m. komentarus, ar tam, kad bendrovė būtų laikoma nesančia „tikroja savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2003/49], išsotų būtų faktiškai perduotos asmenims, kurie valstybėje, kurios rezidentas yra palėkaną mokėtojas, laikomi aptariamą palėkaną „tikraisiais savininkais“, ir – jei taip – ar taikoma papildoma sąlyga, kad faktinis perdavimas būtų vykdyti maždaug palėkaną sumokėjimo momentu ir (arba) jis būtų vykdyti kaip palėkaną sumokėjimas?

e)

Kokią reikšmę šiuo klausimu turi tai, kad paskolai naudojamas akcinis kapitalas, aptariamą palėkanos sąskaitomos pagrindinė suma („rolled up“), palėkaną gavėjas vėliau atliko pervedimą grupės viduje savo patronuojančiajai bendrovei, kuri yra tos pačios valstybės narės rezidentė, siekdamas nustatyti rezultatą pusiausvyrą mokesčių tikslais pagal toje valstybėje galiojančias taisykles, aptariamą palėkanos toliau paverčiamą skolinančios bendrovės nuosavu kapitalu, palėkaną gavėjas būtų sutartinis ar statyminis prievolę perduoti palėkanas kitam asmeniui ir dauguma asmenų, valstybėje, kurios rezidentas yra palėkanas mokantis asmuo, laikomą palėkaną „tikraisiais savininkais“, yra kitų valstybių narių ar kitų valstybių, su kuriomis Danijos Karalystė yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentai, kad pagal Danijos apmokestinimo teisės aktus nebūtų pagrindo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, jei tie asmenys būtų buvę skolintojai ir todėl būtų tiesiogiai gavę palėkanas?

f)

Koki? reikšm? atsakymui ? klausim?, ar pal?kan? gav?jas turi b?ti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal direktyv?, turi tai, kad, išnagrin?j?s bylos faktus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprendžia, kad gav?jas, neturintis sutartin?s ar ?statymin?s prievol?s perduoti gautas pal?kanas kitam asmeniui, netur?jo teis?s „naudotis“ pal?kanomis, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose d?l [1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties]?

2.

a)

Ar tai, kad, taikydama nacionalines nuostatas d?l suk?iavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos, valstyb? nar? remiasi direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi arba 2 dalimi, reiškia, kad ta valstyb? nar? pri?m? konkre?i? nacionalin? nuostat?, kuria ?gyvendinamas direktyvos 5 straipsnis, ar kad nacionalin?je teis?je yra bendr? nuostat? ar princip? d?l suk?iavimo, piktnaudžiavimo ar mokes?i? vengimo, kuriuos galima aiškinti remiantis 5 straipsniu?

b)

Jeigu ? 2 klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar Peln? mokes?io ?statymo 2 straipsnio 2 dalies d punkt?, kuriame numatyta, kad ribota mokestin? atsakomyb? d?l pal?kan? pajam? neapima „pal?kan?, kurios neapmokestinamos <...> pagal Direktyv? [2003/49] d?l bendros apmokestinimo sistemos, taikomos pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimams tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrov?“, galima laikyti konkre?ia nacionaline nuostata, nurodyta direktyvos 5 straipsnyje?

3.

Ar nuostata, esanti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, sudarytoje dviej? valstybi? nari? ir parengtoje remiantis [EBPO pavyzdine apmokestinimo sutartimi], pagal kuri? pal?kan? apmokestinimas priklauso nuo to, ar pal?kan? gav?jas laikomas tikruoju pal?kan? savininku, yra sutartyje ?tvirtinta kovos su piktnaudžiavimu nuostata, numatyta direktyvos 5 straipsnyje?

4.

Ar valstyb? nar?, kuri nenori pripažinti, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra tikroji pal?kan? savinink?, ir teigia, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra vadinamoji dirbtin? bendrov? tarpinink?, pagal Direktyv? 2003/49/EB arba EB 10 straipsn? privalo nurodyti, k? ji tokiu atveju laiko tikruoju savininku?

5.

Jeigu bendrov?, valstyb?s nar?s rezident? (patronuojan?ioji bendrov?), faktiškai nelaikoma atleista nuo mokes?io prie šaltinio pagal Direktyv? [2003/49] d?l pal?kan?, gaut? iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s (patronuojamosios bendrov?s), ir pastarosios valstyb?s nar?s patronuojan?ioji bendrov? laikoma turin?ia ribot? mokestin? atsakomyb? d?l t? pal?kan? toje valstyb?je nar?je, ar pagal EB 43 straipsn?, siejam? su EB 48 straipsniu, draudžiami teis?s aktai, kuriais remdamasi pastaroji valstyb? nar? reikalauja, kad išskaityti mokest? prie šaltinio turinti bendrov? (patronuojamoji bendrov?), praleidusi reikalaujamo mokes?io prie šaltinio sumok?jimo termin?, sumok?t? delspinigius, kuri? norma didesn? nei delspinigi? norma, kuri? valstyb? nar? taiko pelno mokes?io reikalavimams (be kita ko, d?l pal?kan? pajam?) bendrovei, tos pa?ios valstyb?s nar?s rezidentei?

6.

Jeigu bendrovė, valstybės narės rezidentė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai nelaikoma neapmokestinama mokesčiu prie šaltinio pagal Direktyvą [2003/49] dėl palėkanų, gautų iš bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės (patronuojamosios bendrovės), ir pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė laikoma ribotą mokestiną atsakomybę dėl to palėkanų toje valstybėje narėje turinčiu apmokestinamuoju asmeniu, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu (arba EB 56 straipsniu), vertinant kartu ar atskirai, draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos:

—

pastaroji valstybė narė reikalauja, kad palėkanas mokantis asmuo išskaitytą mokestį prie šaltinio nuo palėkanų, ir laiko tą asmenį atsakingu valdžios institucijoms dėl neišskaityto mokesčio prie šaltinio, nors tokios prievolės išskaityti mokestį prie šaltinio nėra, jei palėkaną gavėjas yra pastarosios valstybės narės rezidentas;

—

pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė neturi pareigos mokėti pelno mokesčio avansu per pirmuosius dvejus mokestinius metus ir turi pradėti mokėti pelno mokestį tik daug vėliau, nei sueina mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminas?

Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakant į 6 klausimą būtų atsižvelgta į atsakymą į 5 klausimą.“

4) Byla C-299/16, Z Denmark

64

Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Z Denmark yra Danijos pramonės įmonė.

65

2005 m. rugpjūtio mėn. kapitalo investicinis fondas A Fund įsigijo maždaug 66 % šios bendrovės A rėšies akcijų (atitinka maždaug 64 % balsavimo teisių) iš jė ankstesnių savininkų, t. y. kapitalo investicinio fondo B ir Danijos finansų įstaigos C, o D išsaugojo likusią A rėšies akcijų dalį. Be to, kai kurie aukštesnes pareigas einantys Z Denmark darbuotojai buvo B klasės akcijų savininkai.

66

A Fund sudaro penki fondai, iš kurių keturi buvo įsteigti kaip įkinės bendrijos (Limited Partnership) Džersyje, t. y. Danijos mokesčių teisės požiūriu mokestine prasme skaidrios formos. Paskutinis fondas, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, yra mokestiniu požiūriu neskaidri bendrovė, ji turi maždaug 0,5 % A Fund kapitalo. Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusia teismo pateikta informacija, investuotojai į keturis pirmuosius fondus yra rezidentai mokesčių tikslais daugelyje šalių, kurios priklauso Sąjungai arba jai nepriklauso.

67

Dėl šio sprendimo 65 punkte minėto įsigijimo A Fund 2005 m. rugsėjo 27 d. suteikė Z Denmark 146010341 DKK (maždaug 19,6 milijono eurų) paskolą. Už šią paskolą mokėtiną

metin?s pal?kanos siek? 9 %.

68

2006 m. balandžio 28 d. A Fund vis? savo skolin? reikalavim?, kurio bendra vert? 146010341 DKK (maždaug 19,6 milijono eur?), perleido bendrovei Z Luxembourg (jos t? pa?i? dien? Liuksemburge ?steigtai bendrovei).

69

Perleidimo sandoris buvo papildytas A Fund paskolos, kuri taip pat siek? 146010341 DKK (maždaug 19,6 milijono eur?), suteikimu Z Luxembourg. Už paskol? mok?tinos pal?kanos siek? 9,875 %; pal?kanos tur?jo b?ti apskaitomos met? pabaigoje.

70

2006 m. birželio 21 d. A Fund perleido turimas Z Denmark akcijas bendrovei Z Luxembourg.

71

Remiantis 2007 m. Z Luxembourg apskaitos duomenimis (2006 m. apskaitos duomenyse pateikta panaši informacija), ši bendrov? nevykd? kitos veiklos, išskyrus Z Denmark akcij? tur?jimo veikl?. Iš šios apskaitos taip pat matyti, kad Z Luxembourg nuostolis 2006 m. siek? 23588 eurus, o 2007 m. ji gavo 15587 eurus pelno. Iš min?t? apskaitos duomen? taip pat matyti, kad pajamos iš pal?kan? tais metais padid?jo atitinkamai nuo 1497208 eur? iki 1192881 euro, o pal?kan? išlaidos buvo atitinkamai 1473675 eurai ir 1195124 eurai. Eilut?je „Pelno mokestis“ (Tax on profit) už 2006 m. nurodyta 3733 eur? suma, o už 2007 m. – nulis.

72

Z Denmark 2007 m. lapkri?io 1 d. gr?žino A Fund suteikt? paskol?, o bendra pal?kan? suma t? dien? siek? 21241619 DKK (maždaug 2,85 milijono eur?). Z Luxembourg t? pa?i? dien? sumok?jo A Fund savo skol?, kuri? sudar? kapitalas ir pal?kanos.

73

Savo 2010 m. gruodžio 10 d. sprendime SKAT nepripažino, kad Z Luxembourg yra tikroji pal?kan?, kurias jai perved? Z Denmark, savinink?, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2003/49 ir Liuksemburgo ir Danijos apmokestinimo sutart?.

74

2012 m. sausio 31 d. sprendimu Nacionalin? mokestini? gin?? komisija paliko nepakeist? SKAT sprendim?. Sprendime buvo tokios pastraipos:

„[Z Luxembourg] negalima laikyti „tikr?ja savininke“ [beneficial owner] nei pagal [Liuksemburgo ir Danijos apmokestinimo sutart?], nei pagal Direktyv? [2003/49].

Šiuo klausimu reikia atsižvelgti ? faktin? grup?s, turin?ios bendr? interes?, nari? sudaryt? strukt?r?, pagal kuri? [Z Luxembourg] perveda iš Z Denmark gautas pal?kan? pajamas kapitalo fondui; iš jo jos pervedamos fondo investuotojams.

Perleidus [Z Luxembourg] kapitalo fondo skolinius reikalavimus [Z Denmark] ir [Z Luxembourg] tuo pat metu ?sigijus [Z Denmark] akcij?, naudojantis beveik tokio paties dydžio ir beveik tomis pa?iomis s?lygomis iš kapitalo fondo gauta paskola ir iš bendrov?s gautinomis sumomis, [Z

Luxembourg] mokest? nuo iš Danijos bendrov?s gaut? pal?kan? padengt? bendrov?s pal?kan? mok?jimai kapitalo fondui, tod?l vis? bendrov?s sandori?, kurie tur?t? b?ti apmokestinami, atžvilgiu neb?t? gryn?j? apmokestinam?j? pajam?. Taigi Liuksemburgo bendrov? reikia laikyti bendrove tarpininke, neturin?ia realios galios ar galimybi? priimti sprendim? d?l disponavimo gautomis pervestomis sumomis.

Tod?l [Z Luxembourg] nesuteikiama lengvata d?l Danijos mokes?io prie šaltinio netaikymo pagal [Liuksemburgo ir Danijos apmokestinimo sutart?] ir (arba) Direktyv? [2003/49].

Buvo paaiškinta, kad iš [Z Luxembourg] pervestos pal?kanos kapitalo investiciniam fondui, kuris tur?jo b?ti laikomas skaidriu, buvo dar kart? pervestos fond? investuotojams. Tod?l kyla klausimas, ar galima netaikyti pal?kan? mokes?io remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, kuri apima investuotojus. Atsižvelgiant ? tai, kaip situacija buvo pateikta, sprendimas n?ra aiškus d?l paprastos priežasties, kad pateikti s?rašai n?ra dokumentai, ?rodantys, jog buvo dvigubai apmokestinta.“

75

Š? Nacionalin?s mokestini? gin?? komisijos sprendim? Z Denmark apskund? Danijos teismuose.

76

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme Z Denmark tvirtino, be kita ko, kad s?voka „tikrasis savininkas“, kaip ji suprantama pagal Direktyv? 2003/49, yra S?jungos teis?s s?voka, kuri? reikia aiškinti savarankiškai, bet ne atsižvelgiant ? EBPO pavyzdin? apmokestinimo sutart?. Bet kuriuo atveju aiškinimas gali b?ti atliktas tik atsižvelgiant ? 1977 m. EBPO pavyzdin? apmokestinimo sutart? ir ? jos komentarus. Dinaminis aiškinimas prieštaraut? teisinio saugumo principui. Be to, Z Denmark gin?ija tai, kad šiuo atveju buvo piktnaudžiauta, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2003/49.

77

Galiausiai Z Denmark kritikuoja šiuo atveju taikyt? skirting? vertinim?, prieštaraujant? EB 43 straipsniui, b?tent tai, kad bendrovei Z Luxembourg ne?manoma išskaityti pal?kan?, sumok?t? už paskol?, d?l kurios buvo susitarta su jos akcininku tam, kad b?t? suteikta paskola Z Denmark. Iš ties?, jei Z Luxembourg b?t? buvusi Danijos bendrov?, ji b?t? gal?jusi išskaityti šias išlaidas ir neb?t? tur?jusi apmokestinam?j? pal?kan?.

78

D?l apmokestinimo prie šaltinio Z Denmark tvirtina, kad yra tam tikr? esmini? skirtum? bendrovi? reziden?i? apmokestinimo atžvilgiu. Pirma, mokestis prie šaltinio apskai?iuojamas prieš pelno mokest?. Antra, delspinigiai už mokest? prie šaltinio yra gerokai didesni nei pelno mokes?io atveju. Tre?ia, paskolos gav?jas turi išskai?uoti mokest? prie šaltinio. Ketvirta, paskolos gav?jas turi pervesti mokest? prie šaltinio.

79

Šiomis aplinkyb?mis Vestre Landsret (Vakar? regiono apeliacinis teismas, Danija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

a)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad pagal ją bendrovė, valstybės narės rezidentė, kuriai taikomas minėtos direktyvos 3 straipsnis ir kuri tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, gauna palėkaną iš patronuojamosios bendrovės kitoje valstybėje narėje, yra tai palėkaną „tikroji savininkė“, kaip tai suprantama pagal tą pačią direktyvą?

b)

Ar Direktyvos [2003/49] 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su tos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, vartojamą „tikrojo savininko“ sąvoką reikia aiškinti atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties] 11 straipsnyje?

c)

Jeigu į pirmojo klausimo b punktą būtų atsakyta teigiamai, ar ši sąvoką reikėtų aiškinti atsižvelgiant tik į [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties] 11 straipsnio komentarą (8 punktas), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovių tarpininkių“ (8.1 punktas, dabar 10.1 punktas) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinių ar statyminių prievolių“ (10.2 punktas)?

d)

Jeigu aiškinant galima atsižvelgti ir į 2003 m. komentarus, kokią reikšmę vertinant, ar bendrovė galima laikyti nesančia „tikrąja savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2003/49], tokiu atveju turi tai, jei aptariamose palėkanose skaitomos į pagrindinę sumą („rolled up“), jei palėkaną gavėjas turėjo sutartinę ar statyminę prievolę perleisti palėkanas kitam asmeniui ir jei dauguma asmenų, valstybėje, kurios rezidentas yra palėkanas mokantis asmuo, laikomą palėkaną „tikraisiais savininkais“, yra kitų valstybių narių ar kitų valstybių, su kuriomis Danijos Karalystė yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentai, kad pagal nacionalinės teisės aktus nebūtų pagrindo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, jei tie asmenys būtų buvę skolintojai ir todėl būtų tiesiogiai gavę palėkanas?

e)

Kokią reikšmę atsakymui į klausimą, ar palėkaną gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal direktyvą, turi tai, kad, išnagrinėjus bylos faktus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendžia, kad gavėjas, neturintis sutartinės ar statyminės prievolės perleisti gautas palėkanas kitam asmeniui, neturėjo „neribotos“ teisės „naudotis“ palėkanomis, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose dėl [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties]?

2.

a)

Ar tai, kad, taikydama nacionalines nuostatas dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos, valstybė narė remiasi Direktyvos [2003/49] 5 straipsnio 1 dalimi arba 2 dalimi, reiškia, kad ta valstybė narė priėmė konkrečią nacionalinę nuostatą, kuria gyvendinamas direktyvos 5 straipsnis, ar kad nacionalinėje teisėje yra bendrų nuostatų ar principų dėl sukčiavimo, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kuriuos galima aiškinti remiantis 5 straipsniu?

b)

Jeigu ? 2 klausimo a punkt? b?t? atsakyta teigiamai, ar Danijos pelno mokes?io ?statymo 2 straipsnio 2 dalies d punkt?, kuriame numatyta, kad ribota mokestin? atsakomyb? d?l pal?kan? pajam? neapima „pal?kan?, kurios neapmokestinamos <...> pagal Direktyv? [2003/49] d?l bendros apmokestinimo sistemos, taikomos pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimams tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrovi?“, galima laikyti konkre?ia nacionaline nuostata, nurodyta direktyvos 5 straipsnyje?

3.

Ar nuostata, esanti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, sudarytoje dviej? valstybi? nari? ir parengtoje remiantis [EBPO pavyzdine apmokestinimo sutartimi], pagal kuri? pal?kan? apmokestinimas priklauso nuo to, ar pal?kan? gav?jas laikomas pal?kan? tikruoju savininku, yra sutartyje ?tvirtinta kovos su piktnaudžiavimu nuostata, numatyta direktyvos 5 straipsnyje?

4.

Ar valstyb? nar?, kuri nenori pripažinti, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra pal?kan? tikroji savinink?, ir teigia, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra vadinamoji dirbtin? bendrov? tarpinink?, pagal Direktyv? [2003/49] arba EB 10 straipsn? privalo nurodyti, k? ji tokiu atveju laiko tikruoju savininku?

5.

Kai pal?kan? mok?tojas yra vienos valstyb?s nar?s rezidentas, o pal?kan? gav?jas – kitos valstyb?s nar?s rezidentas ir kai pirmoji valstyb? nar? nelaiko pal?kan? gav?jo aptariam? pal?kan? „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal Direktyv? [2003/49], ir tod?l jis laikomas ribotai apmokestinamu t? pal?kan? atžvilgiu toje valstyb?je nar?je, ar pagal EB 43 straipsn?, siejam? su EB 48 straipsniu, draudžiami teis?s aktai, pagal kuriuos pirmoji valstyb? nar?, apmokestindama pal?kan? gav?j? nerezident?, neatsižvelgia ? pal?kan? išlaid? formos išlaidas, kurias pal?kan? gav?jas patyr? tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, nors pal?kan? išlaidas paprastai galima išskaityti pagal tos valstyb?s nar?s teis?s aktus ir tod?l jas galima išskaityti iš pal?kan? gav?jo rezidento apmokestinam? pajam??

6.

Jeigu bendrov?, valstyb?s nar?s rezident? (patronuojan?ioji bendrov?), faktiškai nelaikoma atleista nuo mokes?io prie šaltinio pagal Direktyv? [2003/49] d?l pal?kan?, gaut? iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s (patronuojamosios bendrov?s), ir pastarosios valstyb?s nar?s patronuojan?ioji bendrov? laikoma ribotai apmokestinama d?l t? pal?kan? toje valstyb?je nar?je, ar pagal EB 43 straipsn?, siejam? su EB 48 straipsniu, draudžiami teis?s aktai, kuriais remdamasi pastaroji valstyb? nar? reikalauja, kad išskaityti mokest? prie šaltinio turinti bendrov? (patronuojamoji bendrov?), praleidusi reikalaujamo mokes?io prie šaltinio sumok?jimo termin?, sumok?t? delspinigius, kuri? norma didesn? nei delspinigi? norma, kuri? valstyb? nar? taiko pelno mokes?io reikalavimams (be kita ko, d?l pal?kan? pajam?) bendrovei, tos pa?ios valstyb?s nar?s rezidentei?

7.

Jeigu bendrov?, valstyb?s nar?s rezident? (patronuojan?ioji bendrov?), faktiškai nelaikoma atleista nuo mokes?io prie šaltinio pagal Direktyv? [2003/49] d?l pal?kan?, gaut? iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s (patronuojamosios bendrov?s), ir pastarosios valstyb?s nar?s

patronuojančioji bendrovė laikoma ribotą mokestinį atsakomybę dėl to, kad palėkanė toje valstybėje narėje turinti apmokestinamuoju asmeniu, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu (arba EB 56 straipsniu), vertinant kartu ar atskirai, draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos:

—

pastaroji valstybė narė reikalauja, kad palėkanas mokantis asmuo išskaitytą mokestį prie šaltinio nuo palėkanų, ir laiko to asmenį atsakingu valdžios institucijoms dėl neišskaityto mokesčio prie šaltinio, nors tokios prievolės išskaityti mokestį prie šaltinio nėra, jei palėkanas gavėjas yra pastarosios valstybės narės rezidentas;

—

pastarosios valstybės narės patronuojančiajai bendrovei nenustatoma pareiga sumokėti pelno mokestį avansu per pirmuosius dvejus mokestinius metus ir ji turi pradėti mokėti pelno mokestį tik daug vėliau, nei sueina mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminas?

Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakant į šį klausimą būtų atsižvelgta į atsakymą į 6 klausimą.“

Procesas Teisingumo Teisme

80

Kadangi keturios pagrindinės bylos, kurios visos susijusios su Direktyvoje 2003/49 ir Sutartyse tvirtintą pagrindinį laisvą aiškinimu, yra susijusios, reikia jas sujungti, kad būtų priimtas bendras sprendimas.

81

2017 m. kovo 2 d. raštu Danijos vyriausybė, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 16 straipsnio trečioja pastraipa, paprašė, kad šias bylas nagrinėtų Teisingumo Teismo didžioji kolegija. Be to, dėl šių bylų ir bylų C-116/16 bei C-117/16, kurios yra šios dienos sprendimo T Danmark ir Y Denmark Aps (C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135) dalykas, panašumo Danijos vyriausybė taip pat pasiūlė, kad pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 77 straipsnį šis teismas surengtų bendrą visoms šioms byloms teismo posėdį. Teisingumo Teismas patenkino Danijos vyriausybės prašymus.

Dėl prejudicinio klausimo

82

Nacionalinio teismo pateikti klausimai susiję su trimis temomis. Pirmoji tema susijusi su sąvoka „tikrasis savininkas“, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2003/49, ir su teisinio pagrindo, leidžiančio valstybei narei dėl piktnaudžiavimo teise atsisakyti atleisti bendrovę, sumokėjusi palėkanas kitoje valstybėje narėje steigtam subjektui, nuo visų mokesčių, kaip numatyta minėtos direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje, buvimu. Jei toks teisinis pagrindas yra, antroji tema klausimuose susijusi su piktnaudžiavimu teise sudarančiomis aplinkybomis ir su jų rodinėjimo tvarka. Galiausiai trečioji klausimų tema, kuri taip pat pateikta tuo atveju, jei valstybė narė turi galimybę atsisakyti taikyti tokiai bendrovei Direktyvoje 2003/49 numatytas lengvatas, susijusi su SESV nuostatų, reglamentuojančių steigimo laisvę ir laisvą kapitalo judėjimą, aiškinimu tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktų teismai galėtų patikrinti, ar Danijos teisės aktais pažeidžiamos šios laisvės.

Dėl pirmojo klausimo a–c punktų, antrojo klausimo a ir b punktų ir trečiojo klausimo bylose C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16

83

Visų pirma pirmojo klausimo a–c punktais bylose C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktų teismai siekia išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinama sąvoka „palėkanų savininkas“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 ir 4 dalis. Antra, antrojo klausimo a ir b punktais ir trečiuoju klausimu bylose C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktų teismai iš esmės siekia išsiaiškinti, ar kova su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, leidžiama pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnį, suponuoją nacionalinės ar sutartyje įtvirtintos nuostatos, būtinos piktnaudžiavimo prevencijai, buvimą, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dalį. Tie teismai klausia, be kita ko, ar nacionalinė, ar sutartyje įtvirtinta nuostata, kurioje yra sąvoka „tikrasis savininkas“, gali būti laikoma teisiniu pagrindu, leidžiančiu kovoti su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu teise.

Dėl sąvokos „palėkanų savininkas“

84

Visų pirma reikia pažymėti, kad sąvoka „palėkanų savininkas“, įtvirtinta Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje, neturėtų nukreipti į nacionalinės teisės sąvokas, kurių apimtis skiriasi.

85

Šiuo klausimu buvo nuspręsta, kad iš Direktyvos 2003/49 2–4 konstatuojamųjų dalių matyti, kad ja siekiama panaikinti palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimą, atliekamą tarp skirtingose valstybėse narėse steigtų asocijuotųjų bendrovių, dvigubą apmokestinimą ir kad tokie mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą vienoje valstybėje narėje, o šie mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje valstybėje narėje, kur jie susidarė, yra tinkamiausias būdas užtikrinti nacionalinių ir tarpvalstybinių sandorių vienodą mokesčių vertinimą (2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, 24 punktą).

86

Taigi Direktyvos 2003/49 taikymo sritis, kaip ji apibrėžta jos 1 straipsnio 1 dalyje, apima palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimą, susidariusį valstybėje narėje, atleidimą nuo mokesčių šioje valstybėje su sąlyga, kad ji tikroji savininkė yra kitoje valstybėje narėje steigta bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje (2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, 25 punktą).

87

Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, kadangi šios direktyvos 2 straipsnio a punkte palėkanos apibrėžiamos kaip „pajamos iš bet kokios rėšies skolinių reikalavimų“, tik tikrasis savininkas gali gauti palėkanų, kurios yra pajamos iš tokių skolinių reikalavimų (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, 27 punktą).

88

Todėl sąvoka „palėkanų savininkas“, kaip ji suprantama pagal minėtą direktyvą, turėtų būti aiškinama kaip reiškianti subjektą, kuris faktiškai gauna naudos iš jam sumokėtų palėkanų. Šios

direktyvos 1 straipsnio 4 dalyje ši nuoroda siejama su ekonomine realybe ir patikslinama, kad valstybės narės bendrovė laikoma tikrąja palėkanė ar autorinio atlyginimo savininke tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkė, pavyzdžiui, atstovė, patikėtinė ar asmuo, įgaliotas pasirašyti, kito asmens naudai.

89

Kaip matyti iš šio sprendimo 10 punkto, nors kai kuriose Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalies kalbinėse versijos, kaip antai bulgarė, prancėzė, latviė ir rumunė kalbomis, vartojama sėvoka „gavėjas“, kitose versijose vartojami tokie žodžiai, kaip „tikrasis savininkas“ (versijos ispanė, čekė, estė, anglė, italė, lietuviė, maltieė, portugalė ir suomiė kalbomis) arba „savininkas“ / „teisė naudoti turintis asmuo“ (versijos vokieė, danė, graikė, kroatė, vengrė, lenkė, slovake, slovėnė ir švedė kalbomis), arba dar „galutinis teisė turintis asmuo“ (versija nyderlandė kalba). Šiė vėairiė sėvokė vartojimas parodo, kad žodis „savininkas“ reiškia ne formaliai nustatytė savininkė, bet veikiau bendrovė, kuri ekonomiškai naudojasi gautomis palėkanomis ir todėl turi galimybė laisvai nustatyti, kaip jos bus panaudotos. Atsižvelgiant į tai, kas buvo priminta šio sprendimo 86 punkte, tik Sėjungoje įsteigta bendrovė gali bėti tikroji palėkanė savininkė, kuriai gali bėti taikomas Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesėi.

90

Be to, kaip matyti iš Tarybos direktyvos dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palėkanė ir autoriniė atlyginimė mokėjimams tarp skirtingė valstybiė nariė asocijuotė bendrovė, pasiėlymo, pateikto 1998 m. kovo 6 d. (dokumentas COM (1998) 67 final), kuriuo remiantis buvo priimta Direktyva 2003/49, pastaroji grindžiama 1996 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 11 straipsniu ir ja siekiama to paties tikslo, t. y. išvengti dvigubo tarptautinio apmokestinimo. Todėl sėvoka „tikrasis savininkas“, kuri įtvirtinta šia pavyzdine sutartimi grindžiamose dvišalėse sutartyse, taip pat vėlesni minėti pavyzdinės sutarties ir jos komentarė pakeitimai yra reikšmingi aiškinant minėtė direktyvė.

91

Iėškovė pagrindinėje byloje tvirtina, kad sėvokos „palėkanė ar autoriniė atlyginimė savininkas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalė, aiškinimas atsižvelgiant į EBPO pavyzdinė apmokestinimo sutartė ir jos komentarus negali bėti leidžiamas, nes jis netektė bet kokio demokratinio teisėtumo. Vis dėlto šiam argumentui nereikėtė pritarti, nes šio aiškinimo, nors ir grindžiamo EBPO darbais, pagrindas, kaip matyti iš šio sprendimo 85–90 punktė, yra įtvirtintas paėioje šioje direktyvoje ir jos rengimo istorijoje, atspindinėioje demokratinius procesus Europoje.

92

Iš EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties ir jos komentarė raidos, nurodytos šio sprendimo 4–6 punktuose, matyti, kad sėvoka „tikrasis savininkas“ neapima bendrovė tarpininkė ir turi bėti suprantama ne siaurėja ir technine reikšme, bet taip, kad ja siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti keliė sukėiavimui ir mokesėi vengimui.

93

Valstybiė nariė su kitomis valstybėmis narėmis sudarytos dvišalė sutartys remiantis EBPO pavyzdine apmokestinimo sutartimi, kaip antai Šiaurės šalė apmokestinimo sutartis, taip pat liudija apie šiė raidė. Iš to matyti, kad visose minėtose sutartyse, cituotose šio sprendimo 16–18 punktuose, yra žodžiai „tikrasis savininkas“, kaip tai suprantama pagal minėtė pavyzdinė sutartė.

Be to, reikia pažymėti, kad vien tai, jog bendrovė, kuri valstybėje narėje gauna palėkaną, nėra „tikroji savininkė“, nebūtinai reiškia, kad Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikytinas. Iš tiesų manoma, kad tokios palėkanos nebus apmokestintos šaltinio valstybėje, jei jas gaunanti bendrovė jas perveda Sėjungoje įsisteigusiam tikrajam savininkui, be kita ko, tenkinančiam visas Direktyvoje 2003/49 nustatytas sąlygas tam, kad jam galėtų būti taikomas toks atleidimas.

Dėl specialios nacionalinės ar sutartyje įtvirtintos nuostatos, įgyvendinančios Direktyvos 2003/49 5 straipsnį, būtų?

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai toliau siekia išsiaiškinti, ar valstybė narė, siekdama kovoti su piktnaudžiavimu teise taikant Direktyvą 2003/49, turi būti priėmusi specialią šios direktyvos perkėlimo nacionalinę nuostatą, o gal ji gali remtis nacionaliniais ar sutartiniais piktnaudžiavimo prevencijos principais ar nuostatomis.

Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad Sėjungos teisėje yra bendrasis teisės principas, jog teisės subjektai negali sukčiaudami arba piktnaudžiaudami remtis Sėjungos teisės normomis (1999 m. kovo 9 d. Sprendimo Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax ir kt., C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktas; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 35 punktas; 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas ir 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo Komisija / Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktas).

Šio bendrojo teisės principo teisės subjektai turi laikytis. Iš tiesų Sėjungos teisės aktų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą sukčiaujant arba piktnaudžiaujant pasinaudoti Sėjungos teisėje numatytais lengvatomis (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktą; 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktą ir 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo Komisija / Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktą).

Iš šio principo išplaukia, kad valstybė narė turi atsisakyti leisti pasinaudoti Sėjungos teisės nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šios nuostatos tikslus, bet siekiant pasinaudoti Sėjungos teisės lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo vykdytos tik formaliai.

Taip yra, pavyzdžiui, kai muitinės formalumų įgyvendinimas nepriskirtinas įprastiniams komerciniams sandoriams, bet yra visiškai formalus ir juo siekiama tik piktnaudžiaujant pasinaudoti kompensacinėmis sumomis (šiuo klausimu žr. 1981 m. spalio 27 d. Sprendimo Schumacher ir kt., 250/80, EU:C:1981:246, 16 punktą ir 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo General Milk Products, C-78/92, EU:C:1993:82, 21 punktą) ar eksporto grąžinamosiomis išmokomis (šiuo

klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo Emsland?Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, 59 punkt?).

100

Be to, draudimo piktnaudžiauti teise principas taikomas tokiose ?vairiose srityse, kaip laisvas prekų judėjimas (1985 m. sausio 10 d. Sprendimo Association des Centres distributeurs Leclerc ir Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, 27 punktas), laisvų teikti paslaugas (1993 m. vasario 3 d. Sprendimo Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, 13 punktas), paslaugų viešieji pirkimai (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino ir kt., C?113/13, EU:C:2014:2440, 62 punktas), ?sisteigimo laisvų (1999 m. kovo 9 d. Sprendimo Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, 24 punktas), bendrovių teisų (2000 m. kovo 23 d. Sprendimo Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, 33 punktas), socialinų apsauga (1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, 24 punktas; 2018 m. vasario 6 d. Sprendimo Altun ir kt., C?359/16, EU:C:2018:63, 48 punktas ir 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo Komisija / Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, 99 punktas), transportas (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, 19–25 punktai), socialinų politika (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, 37–41 punktai), ribojamosios priemonės (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo Afrasiabi ir kt., C?72/11, EU:C:2011:874, 62 punktas) ar pridėtinės vertės mokestis (PVM) (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax ir kt., C?255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas).

101

Kalbant apie pastarąją sritį, pasakytina, kad Teisingumo Teismas kelis kartus yra nurodęs, kad nors kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388 d?l valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) pripažįstamas ir skatinamas tikslas, draudimo piktnaudžiauti principas yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kuris taikomas neatsižvelgiant į tai, ar šios teisės ir lengvatos ?tvirtintos Sutartyse, reglamente ar direktyvoje (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C?251/16, EU:C:2017:881, 30 ir 31 punktus).

102

Iš to darytina išvada, kad bendrasis draudimo piktnaudžiauti principas turi būti taikomas prieš asmenį, kai jis remiasi tam tikromis Sąjungos teisės nuostatomis, kuriose numatyta lengvata, tokiu būdu, kuris nesuderinamas su šiose nuostatose ?tvirtintais tikslais. Taigi draudimo piktnaudžiauti principu gali būti remiamasi prieš apmokestinamąjį asmenį siekiant atsisakyti jam suteikti, be kita ko, teisę neapmokestinimui PVM, net jeigu nėra tokio atsisakymo numatančio nacionalinės teisės nuostatą (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt., C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C?251/16, EU:C:2017:881, 33 punktą).

103

Pagrindinėse byloje taisyklės, kuriomis, kaip tvirtina SKAT, buvo piktnaudžiaujama, yra Direktyvos 2003/49, priimtose siekiant paskatinti bendrosios rinkos, turinčios vidaus rinkos požymių, vystymąsi ir numatančios, kad kilmės valstybėje narėje neapmokestinamos palūkanos, sumokėtos kitoje valstybėje narėje, steigčiai asocijuotajai bendrovei, nuostatos. Kaip matyti iš šio sprendimo 90 punkte minėto direktyvos pasiūlymo, kai kurios šioje direktyvoje nustatytos apibrėžtos kildinamos iš apibrėžti, pateiktos 1996 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 11 straipsnyje.

104

Nors Direktyvos 2003/49 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad ji neužkerta kelio nacionalinei ar sutartyse tvirtintai nuostatai, būtinai sukūrimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui, ši nuostata neturėtų būti aiškinama kaip draudžianti taikyti Sąjungos teisės bendrąjį draudimo piktnaudžiauti principą, primintą šio sprendimo 96–98 punktuose. Iš tiesų sandoriai, kurie, SKAT teigimu, sudaro piktnaudžiavimo teise veiksmus, priskirtini Sąjungos teisės taikymo sritims (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, 42 punktą) ir gali būti pripažinti nesuderinamais su šia direktyva siekiamu tikslu.

105

Be to, nors Direktyvos 2003/49 5 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad valstybės narės sukūrimo, vengimo ar piktnaudžiavimo atveju gali panaikinti šios direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti jų taikyti, ši nuostata taip pat neturėtų būti aiškinama kaip draudžianti taikyti Sąjungos teisės bendrąjį draudimo piktnaudžiauti principą, jei minėto principo taikymas nesusietas su perkėlimo reikalavimu, kaip yra šios direktyvos nuostata atveju (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C-251/16, EU:C:2017:881, 28 ir 31 punktus).

106

Kaip buvo priminta šio sprendimo 85 punkte, iš Direktyvos 2003/49 2–4 konstatuojamąjį dalį matyti, kad ja siekiama panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimą, atliekamą tarp skirtingose valstybėse narėse steigčių asocijuotųjų bendrovių arba tarp šių bendrovių nuolatinių padalinių, dvigubą apmokestinimą siekiant, pirma, išvengti pernelyg varginančių administracinių formalumų ir biudžetui tenkančios naštos ir, antra, įgyvendinti vienodą nacionalinei ir tarpvalstybinei sandorių mokesčių vertinimą.

107

Leidimas sukurti finansinius darinius, kurių vienintelis tikslas yra pasinaudoti mokesčiais lengvatomis taikant Direktyvą 2003/49, neatitinka tokių tikslų, bet, priešingai, kelia pavojų ekonominei sanglaudai ir geram vidaus rinkos veikimui ir iškreipia konkurencijos sąlygas. Kaip iš esmės nurodė ir generalinis advokatas savo išvados byloje C-115/16 63 punkte, tai taikytina ir tada, kai nagrinėjami sandoriai nesiekia vien tik šio tikslo, nes Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad draudimo piktnaudžiauti mokesčių srityje principas taikomas, kai mokesčių lengvatos siekimas yra pagrindinis aptariamų sandorių tikslas (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 45 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C-251/16, EU:C:2017:881, 53 punktą).

108

Vis dėlto bendrojo draudimo piktnaudžiauti principo taikymui neturėtų būti priešpastatyta valstybių narių mokesčių mokėtojams suteikta teisė pasinaudoti konkurenciniu pranašumu dėl pajamų apmokestinimo suderinimo nebuvimo. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2003/49 tikslas

yra tiesiogini? mokes?i? suderinimas tam, kad ?kio subjektai gal?t? pasinaudoti vidaus rinka pašalinant dvigub? apmokestinim? ir kad, konkre?iau kalbant, šios direktyvos 6 konstatuojamojoje dalyje patikslinta, jog svarbu netrukdyti valstyb?ms nar?ms imtis reikiam? kovos su suk?iavimu ir piktnaudžiavimu priemoni?.

109

Nors tai, kad mokes?i? mok?tojas ieško palankiausios jam apmokestinimo schemos, netur?t? pagr?sti bendrosios suk?iavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcijos (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 50 punkt?; 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, 84 punkt? ir 2016 m. lapkri?io 24 d. Sprendimo SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, 60 punkt?), vis d?lto toks mokes?i? mok?tojas netur?t? pasinaudoti teise ar nauda, kylan?ia iš S?jungos teis?s, jei aptariamas sandoris ekonominiu aspektu yra visiškai apsimestinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s akt? taikymo (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 51 punkt?; 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimo K, C?322/11, EU:C:2013:716, 61 punkt? ir 2017 m. spalio 25 d. Sprendimo Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, 61–63 punktus).

110

Iš ši? argument? darytina išvada, kad nacionalin?s valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 2003/49 numatytais teis?mis, kuriomis remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant.

111

Taigi, atsižvelgiant ? S?jungos teis?s bendr?j? draudimo piktnaudžiauti princip? ir ? b?tinyb? laikytis šio principo ?gyvendinant S?jungos teis?, nacionalini? ar sutartyse ?tvirtint? nuostat?, skirt? piktnaudžiavimo prevencijai, nebuvimas neturi reikšm?s valdžios institucij? pareigai atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 2003/49 numatytais teis?mis, kuriomis remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant.

112

Ieškov?s pagrindin?je byloje remiasi 2007 m. liepos 5 d. Sprendimu Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), susijusiu su pasinaudojimu atleidimu nuo mokes?i?, numatytu 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 90/434/EEB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 142), ir tvirtina, kad d?l Direktyvos 2003/49 5 straipsnio 1 dalies atitinkama valstyb? nar? gali atsisakyti leisti pasinaudoti šioje direktyvoje numatytais lengvatomis, tik jei nacionalin?s teis?s aktuose yra atskiras ir konkretus teisinis pagrindas šiuo aspektu.

113

Vis d?lto šiems argumentams negalima pritarti.

114

Žinoma, Teisingumo Teismas 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) 42 punkte priminė, kad teisinio saugumo principas draudžia direktyvoms pažeidimams sukurti pareigas asmenims, todėl valstybės narės negali remtis direktyvomis asmenų atžvilgiu.

115

Jis taip pat priminė, kad tokia išvada neturi jokios reikšmės, jog valstybės narės valdžios institucijos, taikydamos nacionalinę teisę, turi ją aiškinti kiek įmanoma labiau atsižvelgdamos į direktyvų tekstą ir tikslus, kad būtų pasiektas šiomis direktyvomis siekiamas rezultatas; minėtos valdžios institucijos gali remtis Sąjungos teisę atitinkančiu nacionalinės teisės aktu aiškinimu asmenų atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

116

Būtent remdamasis šiais argumentais Teisingumo Teismas pasiūlydamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui išnagrinėti, ar Danijos teisėje yra nuostata ar bendras principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas, ar kitos nuostatos dėl mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo, kurios galėtų būti aiškinamos pagal Direktyvos 90/434 nuostatą, pagal kurią iš esmės valstybės narės gali atsisakyti suteikti teisę šioje direktyvoje numatytą išskaitymą, kai yra sandoris, kuriuo iš esmės siekiama tokio sukčiavimo ar vengimo, ir prireikus patikrinti, ar pagrindinėje byloje vykdytos šios vidaus nuostatos taikymo sąlygos (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 46 ir 47 punktus).

117

Vis dėlto, net jei pagrindinėse bylose paaiškėtų, kad nacionalinėje teisėje nėra taisyklių, kurias būtų galima aiškinti taip, kad tai atitiktų Direktyvos 2003/49 5 straipsnį, iš to negalima daryti išvados, nepaisant to, kad Teisingumo Teismas nusprendė 2007 m. liepos 5 d. Sprendime Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai negali atsisakyti suteikti lengvatą, susijusią su teise atleidimui nuo mokesčių, numatytą šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje, sukčiavimo ar piktnaudžiavimo teise atveju (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 54 punktą).

118

Iš tiesų, atsisakymas mokesčių mokėtojui taikyti lengvatą esant tokioms aplinkyboms nepriskirtinas prie šio sprendimo 114 punkte nurodytą atvejų, nes jis atitinka bendrąją Sąjungos teisės principą, pagal kurį niekam neleidžiama sukčiaujant arba piktnaudžiaujant remtis Sąjungos teisės normomis (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 55 ir 56 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

119

Taigi, kadangi, kaip buvo priminta šio sprendimo 96 punkte, faktinėmis aplinkybomis, susijusiomis su piktnaudžiavimu arba sukčiavimu, negalima pagrįsti Sąjungos teisinėje sistemoje numatytos teisės, atsisakymas suteikti lengvatą pagal direktyvą (nagrinėjamu atveju pagal Direktyvą 2003/49) nereiškia, kad atitinkamam asmeniui nustatoma pareiga pagal šią direktyvą, nes tai yra tik paprasta pasekmė to, jog nustatyta, kad minėtoje direktyvoje, kiek tai susiję su šia teise, numatytos objektyvios sąlygos, kurias būtina, kad būtų suteikta siekiama lengvata, vykdytos tik

formaliai (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

120

Todėl šiomis aplinkybėmis valstybės narės turi netaikyti lengvatos, išplaukiančios iš Direktyvos 2003/49, remiantis bendruoju draudimo piktnaudžiauti principu, pagal kurį Sąjungos teisė neturėtų apimti tokio subjekto piktnaudžiavimo veiksmų (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo Komisija / Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

121

Atsižvelgiant į argumentą, pateiktą šio sprendimo 111 punkte, nereikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismų trečioji klausimą, iš esmės susijusį su tuo, ar dvišalio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, kurioje daroma nuoroda į šlovą „tikrasis savininkas“, gali būti teisinis pagrindas kovojant su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu remiantis Direktyva 2003/49.

122

Atsižvelgiant į visas šias aplinkybes, į pirmojo klausimo a–c punktus ir antrojo klausimo a ir b punktus bylose C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16 reikia atsakyti taip:

–

Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su šios direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad joje numatytas atleidimas nuo bet kokių mokesčių už palėkaną mokėjimus taikomas tik tikriesiems tokių palėkanų savininkams, t. y. subjektams, kurie ekonominiu požiūriu faktiškai gauna šią palėkaną ir kurie dėl to turi teisę laisvai nuspręsti, kaip jas panaudoti;

–

bendrujį Sąjungos teisės principą, kad teisės subjektai neturi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti Sąjungos teisės normomis, reikia aiškinti taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti mokesčių mokėtojui sukčiaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimu nuo mokesčių už palėkaną mokėjimus, net ir nesant nacionalinės teisės ar sutartyje tvirtintų nuostatų dėl tokio atsisakymo.

Dėl pirmojo klausimo d–f punktų bylose C-115/16, C-118/16 ir C-119/16, dėl pirmojo klausimo d ir e punktų bylose C-299/16, dėl ketvirtąjo klausimo bylose C-115/16 ir C-118/16, dėl penktojo klausimo bylose C-115/16, dėl šeštojo klausimo bylose C-118/16 ir dėl ketvirtąjo klausimo bylose C-119/16 ir C-299/16

123

Pirmojo klausimo d–f punktais bylose C-115/16, C-118/16 ir C-119/16, pirmojo klausimo d ir e punktais bylose C-299/16 ir ketvirtuoju klausimu bylose C-115/16 ir C-118/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktų teismai iš esmės siekia išsiaiškinti, kokie veiksmai sudaro piktnaudžiavimą teise ir kaip galima nustatyti šiuos veiksmus. Atsižvelgdami į šias aplinkybes, jie, be kita ko, siekia išsiaiškinti, ar gali būti piktnaudžiavimas teise, jei palėkaną, kurias perveda bendrovės tarpininkas, galutinę tikroji savininkė yra bendrovė, turinti buveinę trečiojoje šalyje, su kuria atitinkama valstybė narė sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Penktuoju klausimu bylose C-115/16, šeštuoju klausimu bylose C-118/16 ir ketvirtuoju klausimu bylose

C?119/16 ir C?299/16 tie teismai iš esmės siekia išsiaiškinti, ar valstybės narė, kuri atsisako pripažinti, kad kitos valstybės narės bendrovė yra palėkanė savininkė, turi nustatyti bendrovę, kurią ji prireikus laiko tikrąja savininke.

Dėl piktnaudžiavimų teise sudarančių veiksmų ir su tuo susijusių rodymų

124

Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant parodyti piktnaudžiavimų būtiną, pirma, objektyvią aplinkybę, iš kurių matyti, kad nors formaliai Sąjungos teisės akte numatytos sąlygos vykdytos, šio akto tikslas nepasiektas, visetas ir, antra, subjektyvus elementas, kurį sudaro siekis gauti naudos iš Sąjungos teisės akto, dirbtinai sukuriant sąlygas, būtiną šiai naudai gauti (2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, 52 ir 53 punktai ir 2014 m. kovo 12 d. Sprendimo O. ir B., C?456/12, EU:C:2014:135, 58 punktas).

125

Taigi visą aplinkybę išnagrinėjimas leidžia patikrinti, ar vykdytos piktnaudžiavimų sudarančių veiksmų sąlygos ir, be kita ko, ar kio subjektai sudarę visiškai formalius, ar apsimestinius sandorius, neturinčius jokio ekonominio ir komercinio pagrindo, siekdami pagrindinio tikslo pasinaudoti nepagrėsta lengvata (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, 47–49 punktus; 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo SICES ir kt., C?155/13, EU:C:2014:145, 33 punktą ir 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimo Cervati ir Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, 47 punktą).

126

Teisingumo Teismas neturi tikrinti pagrindinių bylų faktinių aplinkybių. Vis dėlto Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, gali prireikus nacionaliniams teismams suteikti gairių, kurios jiems padėtų vertinti konkretų jų nagrinjamą atvejį. Nors pagrindinėse bylose tam tikros šios gairės galėtų leisti padaryti išvadą apie piktnaudžiavimo teise buvimą, vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai turi patikrinti, ar šios gairės yra objektyvios ir tarpusavyje derančios ir ar ieškovs pagrindinėse bylose turėjo galimybę pateikti priešingų rodymų.

127

Fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės tikslui ar paskirčiai. Taip yra, be kita ko, tuomet, kai dėl subjekto tarpininko tarpimo grupės struktūra tarp bendrovės, kuri moka palėkanas, ir subjekto, kuris yra tikrasis savininkas, išvengiama mokesčių už palėkanas mokėjimo.

128

Taigi, rodymas apie darinį, kuriuo siekiama nepagrėstai pasinaudoti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimu nuo mokesčių, yra tai, kad visas minėtas palėkanas ar jų daugumą gavusi bendrovė per labai trumpą laiką nuo jų gavimo perveda subjektams, kurie neatitinka Direktyvos 2003/49 taikymo sąlygų dėl to, kad šie subjektai arba nėra steigti jokioje valstybėje narėje, arba jie nėra steigti viena iš šios direktyvos priede nurodytų formų, arba jie nėra vieno iš minėtos direktyvos 3 straipsnio a punkto iii papunktyje nurodytų mokesčių mokėtojai nepasinaudoję atleidimu nuo mokesčių, arba dar – jie nėra asocijuotosios bendrovės, kaip tai

suprantama pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio b punktą.

129

Direktyvos 2003/49 taikymo sąlygų neatitinka subjektai, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais ne Sąjungoje, kaip antai bylose C-119/16 ir C-299/16 aptariamos bendrovės ar bylose C-115/16 ir C-299/16 aptariamieji investiciniai fondai. Tose bylose, jei palūkanos būtų buvusios tiesiogiai išmoktos Danijos įmonės skolininkams įmonėms gavėjams, kurios, Mokesčių ministerijos teigimu, yra jos tikrosios savininkės, Danijos Karalystė būtų galėjusi surinkti mokestį prie šaltinio.

130

Be to, fiktyvaus darinio pobūdį gali patvirtinti aplinkybės, kad atitinkama bendrovė grupę turi tokios struktūros, kad bendrovė, kuri iš bendrovės skolininkams gauna palūkanas, pati turi pervesti šias palūkanas trečiajai bendrovei, neatitinkančiai Direktyvos 2003/49 taikymo sąlygų, o tai lemia, kad ji gauna tik nedidelį apmokestinamąjį pelną, kai ji veikia kaip bendrovė tarpininkė, leidžianti užtikrinti finansinius srautus iš bendrovės skolininkams bendrovei, kuri yra tikroji pervestų sumų savininkė.

131

Aplinkybės, kad bendrovė veikia kaip bendrovė tarpininkė, gali būti nustatyta, jei jos vienintelė veikla yra gauti palūkanas ir pervesti jas tikrajam savininkui ar kitoms bendrovėms tarpininkėms. Tikrosios ekonominės veiklos nebuvimas, atsižvelgiant į aptariamą ekonominės veiklos savybę, šiuo aspektu gali būti nustatytas išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrovės valdymu, balansu, išlaidų struktūra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, darbiniais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir įranga.

132

Fiktyvaus darinio rodymai taip pat gali būti įvairios sutartys tarp bendrovės, dalyvaujančios aptariamuose finansiniuose sandoriuose, dėl kurių susidaro finansų srautai grupės viduje, kurių tikslas, kaip nurodyta ir Direktyvos 2003/49 4 straipsnyje, yra komercinės bendrovės gauti palūkanas pervedimas bendrovėms akcininkams siekiant išvengti mokestinės naštos ar maksimaliai ją sumažinti. Be to, tokie dariniai rodymais gali būti sandorių finansavimo būdai, bendrovės tarpininkė nuosavų lėšų vertinimas, taip pat bendrovės tarpininkė teisės ekonomiškai disponuoti gautomis palūkanomis nebuvimas. Šiuo klausimu tokie rodymai gali būti ne tik sutartinės ar teisės aktuose nustatyta pareiga bendrovei, kuri gauna palūkanas, jas pervesti tretiesiems asmenims, bet ir tai, kad „iš esmės“, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bylose C-115/16, C-118/16 ir C-119/16, ši bendrovė, nesaistoma tokios sutartinės ar teisės aktuose nustatytos pareigos, neturi teisės naudoti šių sumų ir gauti naudos iš jų.

133

Be to, tokius rodymus gali patvirtinti sutapimai ar artumas laiko atžvilgiu tarp, viena vertus, naujų svarbių mokesčių teisės aktų, kaip antai pagrindinio bylose nagrinėjamo Danijos teisės akto, kuriuos tam tikros bendrovės grupės stengiasi apeiti, signaliojimo ir, kita vertus, sudėtingo finansinių sandorių sudarymo ir paskolų suteikimo toje pačioje grupėje.

134

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai taip pat siekia išsiaiškinti, ar iš esmės yra piktnaudžiavimas teise, jei bendrovė tarpininkė pervestų palūkanų tikroji savininkė yra bendrovė, kurios buveinė yra trečiojoje šalyje, su kuria šaltinio valstybė narė sudarė apmokestinimo sutartį,

pagal kuri? pal?kanos neb?t? išskaitomos, jei jos b?t? buvusios tiesiogiai sumok?tos bendrovei, kurios buvein? yra šioje tre?ioje šalyje.

135

Šiuo klausimu nagrin?jant grup?s strukt?r? neturi reikšm?s tai, kad pal?kan?, sumok?t? bendrov?s tarpinink?s, tikrieji savininkai rezidentai mokes?i? tikslais tre?ioje šalyje su šaltinio valstybe nare sudar? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?. Reikia konstatuoti, kad tokios sutarties buvimas netur?t? savaime pašalinti piktnaudžiavimo teise. Taigi, tokia sutartis netur?t? kelti abejoni? d?l piktnaudžiavimo teise, tinkamai nustatyto remiantis visomis faktin?mis aplinkyb?mis, ?rodan?iomis, kad ?kio subjektai sudar? visiškai formalius ar apsimestinius sandorius siekdami pagrindinio tikslo – nepagr?stai pasinaudoti atleidimu nuo vis? mokes?i?, numatytu Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje.

136

Reikia pridurti, kad nors apmokestinimas turi atitikti ekonomin? realyb?, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties buvimas savaime negali nustatyti mok?jimo, atlikto gav?jams, tre?iosios šalies, su kuria yra sudaryta ši sutartis, rezidentams, realumo. Jei bendrov?, turinti sumok?ti pal?kanas, nori pasinaudoti tokios sutarties teikiama nauda, ji šias pal?kanas gali pervesti tiesiogiai ?mon?ms, kurios yra rezident?s mokes?i? tikslais valstyb?je, kuri su šaltinio valstybe yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?.

137

Atsižvelgiant ? tai, taip pat negalima atmesti to, kad esant situacijai, kai pal?kanos atleidžiamos nuo mokes?i? jas tiesiogiai sumokant bendrovei, kurios buvein? yra tre?iojoje šalyje, grup?s strukt?ros tikslas nebus susij?s su jokių piktnaudžiavimu teise. Tokiu atveju grup? netur?t? b?ti kaltinama tuo, kad ji pasirinko toki? strukt?r?, o ne tiesiogin? pal?kan? sumok?jim? min?tai bendrovei.

138

Be to, kai tikrasis pal?kan? savininkas yra rezidentas mokes?i? tikslais tre?ioje šalyje, atsisakymas taikyti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?io niekaip nereiškia suk?iavimo ar piktnaudžiavimo teise konstatavimo. Iš ties?, kaip iš esm?s buvo priminta šio sprendimo 86 punkte, šia nuostata siekiama atleisti nuo mokes?io pal?kanas, susidariusias šaltinio valstyb?je nar?je, tik jei min?t? pal?kan? tikroji savinink? yra kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? ar kitoje valstyb?je nar?je esantis nuolatinis padalinys, priklausantis valstyb?s nar?s bendrovei.

139

Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirmojo klausimo d–f punktus bylose C?115/16, C?118/16 ir C?119/16, ? pirmojo klausimo d ir e punktus bylose C?299/16, taip pat ? ketvirt?j? klausim? bylose C?115/16 ir C?118/16 reikia atsakyti taip, kad, siekiant ?rodyti piktnaudžiavim?, reikia, pirma, kad b?t? visuma objektyvi? aplinkybi?, iš kuri? matyt?si, kad, nepaisant formalaus S?jungos teis?s aktuose numatyt? s?lyg? laikymosi, šiais teis?s aktais siekiamas tikslas nebuvo ?vykdytas, ir, antra, subjektyvus aspektas, kaip siekis gauti naudos iš S?jungos teis?s akt?, dirbtinai sukuriant s?lygas, kuri? reikia jai gauti. Tam tikra ?rodym? visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvim?, jei šie ?rodymai yra objektyv?s ir nuosekl?s. Tokie ?rodymai, be kita ko, gali b?ti ekonominio pateisinimo neturin?i? bendrovi? tarpininki? buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovi? grup?s strukt?ros, finansinio darinio ir paskol? pob?dis. Aplinkyb?, kad

valstyb? nar?, i? kurios kildinamos pal?kanos, sudar? sutart? su tre?i?ja ?alimi, kurioje buvein? turi bendrov?, kuri yra j? tikroji savinink?, neturi reik?m?s galimam piktnaud?iavimo teise konstatavimui.

D?l piktnaud?iavimo teise ?rodin?jimo na?tos

140

Reikia konstatuoti, kad, kaip matyti i? Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 11 ir 12 dali? bei 1 straipsnio 13 dalies b punkto, ?altinio valstyb? nar? gali pareikalauti, kad pal?kan? gavusi bendrov? ?rodyt?, jog ji yra tikroji j? savinink?, kaip ?i s?voka yra patikslinta ?io sprendimo 122 punkto pirmoje ?traukoje.

141

Be to, Teisingumo Teismas yra bendresne prasme nusprend?s, kad atitinkamoms mokes?i? institucijoms niekas netrukdo reikalauti i? mokes?i? mok?tojo pateikti ?rodym?, kurie, j? nuomone, reikalingi atitinkamoms rinkliavoms ir mokes?iams teisingai nustatyti, ir prireikus atsisakyti taikyti pra?om? atleidim? nuo mokes?io, jei toki? ?rodym? nepateikta (?iuo klausimu ?r. 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo Petersen ir Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, 51 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

142

Vis d?lto tuo atveju, jei ?altinio valstyb?s nar?s mokes?i? institucija, remdamasi piktnaud?iavimo buvimo motyvu, ketina atsisakyti bendrovei, sumok?jusiai pal?kanas kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei, taikyti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?i?, ji turi ?rodyti tokius piktnaud?iavimo veiksmus, atsi?velgdama ? visas reik?mingas aplinkybes, be kita ko, ? tai, kad bendrov?, kuriai buvo sumok?tos pal?kanos, n?ra tikroji j? savinink?.

143

?iuo klausimu tokia institucija turi nustatyti ne tikruosius ?i? pal?kan? savininkus, bet tai, kad tariama tikroji savinink? yra tik bendrov? tarpinink?, kuriai padedant buvo piktnaud?iaujama teise. I? ties?, pana?us nustatymas gali b?ti ne?manomas, be kita ko, d?l to, kad galimi tikrieji savininkai yra ne?inomi. Nacionalin? mokes?i? institucija, atsi?velgiant ? tam tikr? finansini? darini? sud?tingum? ir ? tai, kad dirbtiniuose dariniuose dalyvaujan?ios bendrov?s tarpinink?s gali b?ti ?steigtos ne S?jungoje, neb?tina turi informacijos, kuri jai leist? nustatyti ?iuos savininkus. Tod?l netur?t? b?ti reikalaujama, kad ji pateikt? ?rodym?, kuri? ji pateikti negali.

144

Be to, net jei galimi tikrieji savininkai yra ?inomi, neb?tina galima nustatyti, kuris i? j? yra ar bus faktinis tikrasis savininkas. Tod?l, jei pal?kan? gaunanti bendrov? turi patronuojan?i?j? bendrov?, kuri pati turi patronuojan?i?j? bendrov?, ?altinio valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos ir teismai veikiausiai negal?s nustatyti, kuri i? ?i? dviej? patronuojan?i?j? bendrovi? yra ar bus tikroji pal?kan? savinink?. Be to, d?l ?i? pal?kan? priskyrimo gali b?ti nuspr?sta po mokes?i? institucijos konstatavim? d?l bendrov?s tarpinink?s.

145

Tod?l ? penkt?j? klausim? byloje C?115/16, ?e?t?j? klausim? byloje C?118/16 ir ketvirt?j? klausim? byloje C?119/16 ir C?299/16 reikia atsakyti taip, kad, siekdama atsisakyti pripa?inti

bendrovei tikrosios pal?kan? savinink?s status? ar nustatyti piktnaudžiavimo teise buvim?, nacionalin? institucija neprivalo nustatyti ?mon?s ar ?moni?, kurias ji laiko tikrosiomis ši? pal?kan? savinink?mis.

D?l penktojo klausimo a–c punkt? byloje C?118/16

146

Penktojo klausimo a–c punktais byloje C?118/16 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti ar SCA, pagal Liuksemburgo teis? patvirtinta kaip SICAR, gali pasinaudoti Direktyvos 2003/49 nuostatomis. Reikia konstatuoti, kad d?l šio klausimo suinteresuotumas kyla tik tuo atveju, jei X SCA, SICAR tur?t? b?ti laikoma tikr?ja pal?kan?, kurias jai perved? X Denmark, savininke, o tai patikrinti turi tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

147

Tai patikslinus reikia pažym?ti, kaip tai padar? Komisija ir kelios pastabas pateikusios vyriausyb?s, kad Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punktas „valstyb?s nar?s bendrov?s“, galin?ios pasinaudoti šioje direktyvoje nustatytais lengvatomis, status? sieja su trimis s?lygomis. Pirma, ši bendrov? turi b?ti vienos iš min?tos direktyvos priede nustatyt? form?. Antra, ji pagal valstyb?s nar?s mokes?io teis?s aktus turi b?ti laikoma jos rezidente mokes?io tikslais ir, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, neturi b?ti laikoma rezidente mokes?io tikslais už S?jungos rib?. Tre?ia, ji turi b?ti vieno iš Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punkto iii papunktyje išvardyt? mokes?io mok?toja ir nenumatoma galimyb?s j? atleisti nuo mokes?io ar bet kurio tapataus ar analogiško mokes?io, kuris nustatytas ?sigaliojus šiai direktyvai ir kuris pakei?ia esamus mokes?ius ar juos papildo.

148

Kalbant apie pirm?j? s?lyg? reikia pažym?ti, kad ji turi b?ti laikoma ?vykdyta X SCA, SICAR atveju, nes, kaip per pos?d? nurod? Liuksemburgo vyriausyb?, SCA, patvirtinta kaip SICAR, atitinka vien? iš bendrovi? form?, išvardyt? Direktyvos 2003/49 priede, o tai patikrinti turi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

149

D?l antrosios s?lygos reikia pažym?ti, kad ji taip pat yra ?vykdyta, nes X SCA, SICAR yra Liuksemburgo rezident? mokes?io tikslais, o tai taip pat turi b?ti patikrinta.

150

D?l tre?iosios s?lygos yra negin?ijama, kad X SCA, SICAR yra juridini? asmen? pelno mokes?io (impôt sur les revenus des collectivités) mok?toja Liuksemburge, o tai yra vienas iš Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punkto iii papunktyje nurodyt? mokes?io.

151

Vis dėlto, jei reikėtų konstatuoti, kaip teigia SKAT pagrindinėje byloje C-118/16, kad X SCA, SICAR gautos palėkanos faktiškai dėl to atleidžiamos nuo juridinių asmenų pelno mokesčių Liuksemburge, reikėtų konstatuoti, kad minėta bendrovė nevykdo šio sprendimo 147 punkte nurodytos trejosios sąlygos ir kad todėl ji neturėtų būti laikoma „valstybės narės bendrove“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/49. Vis dėlto tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prireikus turi atlikti šiuo aspektu būtina patikrinimą.

152

Šio sprendimo 147 punkte primintos trejosios sąlygos apimties aiškinimą patvirtina, pirma, Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 5 dalies b punktas, iš kurio matyti, kad nuolatinė buveinė gali būti laikoma tikrąja palėkaną savininke, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, tik „jei [jos gaunami] palėkaną ar autorinio atlyginimo mokėjimai prilygsta išlaidoms, kurių atžvilgiu tai nuolatinei buveinei jos buvimo vietos valstybėje narėje taikomas vienas iš [minėtos direktyvos] 3 straipsnio a dalies iii punkte minėtų mokesčių“, ir, antra, tos pačios direktyvos tikslas, kuris, kaip iš esmės buvo priminta šio sprendimo 85 punkte, yra užtikrinti, kad šie palėkaną mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą vienoje valstybėje narėje.

153

Taigi, ? penktojo klausimo a–c punktus byloje C-118/16 reikia atsakyti taip: Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punktas aiškinamas taip, kad SCA, pagal Liuksemburgo teisę patvirtinta kaip SICAR, neturi būti kvalifikuojama kaip valstybės narės bendrovė, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą, galinti pasinaudoti jos 1 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimu nuo mokesčių, jei minėtos SICAR gautos palėkanos esant pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai atleidžiamos nuo juridinių asmenų pelno mokesčių Liuksemburge, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl šeštojo ir septintojo klausimų byloje C-115/16, septintojo ir aštuntojo klausimų byloje C-118/16, penktojo ir šeštojo klausimų byloje C-119/16, taip pat dėl penktojo–septintojo klausimų byloje C-299/16

154

Šeštuoju ir septintuoju klausimais byloje C-115/16, septintuoju ir aštuntuoju klausimais byloje C-118/16, penktuoju ir šeštuoju klausimais byloje C-119/16, taip pat penktuoju–septintuoju klausimais byloje C-299/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei Direktyvos 2003/49 1 straipsnyje numatyta atleidimo nuo mokesčių prie šaltinio už bendrovės rezidentų valstybėje narėje sumokėtas palėkanas kitos valstybės narės bendrovei rezidentei tvarka netaikoma, SESV 49, 54 ir 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais dėl to vairių aspektų draudžiami pirmosios valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, susiję su šia palėkaną apmokestinimu.

155

Šiuo klausimu visų pirma reikia atskirti dvi prielaidas. Pirmoji prielaida yra tai, kad Direktyvoje 2003/49 numatytos atleidimo nuo mokesčių prie šaltinio tvarkos netaikymą lemia sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo konstatavimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsnį. Esant tokiai prielaidai bendrovė rezidentų valstybėje narėje, kaip matyti iš šio sprendimo 96 punkte primintos jurisprudencijos, neturi reikalauti leisti pasinaudoti SESV garantuojamomis laisvėmis tam, kad užginėtų nacionalinės teisės aktus, reglamentuojančius bendrovės rezidentų kitoje valstybėje narėje sumokėtą palikantį apmokestinimą.

156

Antroji prielaida yra ta, kad Direktyvoje 2003/49 numatytos atleidimo nuo mokesčių prie šaltinio tvarkos netaikymą lemia tai, jog nevykdytos šios atleidimo tvarkos taikymo sąlygos, tačiau nekonstatavus sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 5 straipsnį. Esant panašiai prielaidai, reikia patikrinti, ar šio sprendimo 154 punkte minėti SESV straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, susiję su minėtu palikantį apmokestinimu.

157

Visų pirma septintuoju klausimu byloje C-115/16, aštuntuoju klausimu byloje C-118/16, šeštuoju klausimu byloje C-119/16, taip pat septintuoju klausimu byloje C-299/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49, 54 ir 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentų, kuri sumoka palikant bendrovei nerezidentei, turi išskaityti mokestį prie šaltinio už šias palikant, nors tokia pareiga šiai bendrovei rezidentei nenumatyta tuomet, kai palikant gaunanti bendrovė taip pat yra bendrovė rezidentų. Be to, jie klausia, ar tie patys straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei, palikant gaunančiai iš kitos bendrovės rezidentų, netaikoma pareiga sumokėti pelno mokesčių avansų per pirmuosius dvejus apmokestinimo metus, todėl privalo mokėti šį mokestį už palikant gerokai vėliau, nei mokestį prie šaltinio tuo atveju, jei palikant bendrovė rezidentų moka bendrovei nerezidentei.

158

Visų pirma reikia pažymėti, kaip nurodė Komisija, kad palikant, susijusi su paskolos santykiais tarp dviejų skirtingose valstybėse narėse reziduojančių bendrovių, mokėjimas priskirtinas laisvo kapitalo judėjimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį, nuostatą taikymo srityje (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, 41 ir 42 punktus, taip pat 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, 14 punktą). Todėl šiuos klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į šį straipsnį.

159

Neatsižvelgiant į galimus mokesčių prie šaltinio padarinius palikant gaunančios bendrovės finansinei situacijai, jas mokančios bendrovės pareiga išskaičiuoti tokį mokestį, kai šis mokėjimas atliekamas bendrovei nerezidentei, gali tarpvalstybines paskolas padaryti mažiau patrauklias nei nacionalinės paskolos, nes lemia papildomą administracinę naštį ir su tuo susijusią atsakomybę riziką, kurios nebūtų, jei dėl paskolos būtų susitarta su bendrove rezidente (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo X, C-498/10, EU:C:2012:635, 28 ir 32 punktus). Todėl ši pareiga gali reikšti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį.

Vis dėlto būtinyb? užtikrinti mokes?io surinkimo veiksmingum? yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti tok? apribojim?. Iš ties? mokes?io prie šaltinio išskai?iavimo proced?ra ir atsakomyb?s tvarka, padedanti tai užtikrinti, yra teis?ta ir tinkama priemon? užtikrinti mokestin? bendrov?s rezident?s pajam? vertinim? ne apmokestinimo valstyb?je. Be to, tokia priemone nevirsijama to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo X, C?498/10, EU:C:2012:635, 39 ir 43–52 punktus, taip pat žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo Brisal ir KBC Finance Ireland, C?18/15, EU:C:2016:549, 21 ir 22 punktus).

Iš to, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose numatyta, jog bendrovei rezidentei, kuri gauna pal?kan? iš kitos bendrov?s rezident?s, netaikoma pareiga pervesti pelno mokes?io avans? per pirmuosius dvejus apmokestinimo metus, tod?l š? mokest? už pal?kanas privalo mok?ti tik gerokai v?liau nei mokest? prie šaltinio bendrov?s rezident?s pal?kan? mok?jimo bendrovei nerezidentei atveju, išplaukia, kad, kadangi bendrov?s rezident?s bendrovei nerezidentei sumok?tos pal?kanos yra apmokestinamos nedelsiant ir galutinai, tam, k? bendrov? rezident? sumoka kitai bendrovei rezidentei, n?ra taikoma pareiga sumok?ti avans? per dvejus pirmuosius apmokestinimo metus, o tai pastarajai bendrovei sukuria pranašum? apyvartini? l?š? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo Sofina ir kt., C?575/17, EU:C:2018:943, 28 punkt?).

Pranašumo apyvartini? l?š? aspektu nesuteikimas esant tarpvalstybin?ms situacijoms, nors jis suteikiamas susiklos?ius tokiai pat situacijai nacionalin?je teritorijoje, yra laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas (2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo Sofina ir kt., C?575/17, EU:C:2018:943, 29 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

Danijos vyriausyb?, remdamasi 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), vis dėlto tvirtina, kad nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose tik numatyta skirtinga mokes?i? surinkimo tvarka, atsižvelgiant ? bendrov?s, kuri gauna pal?kan?, buvein?, susij? su situacijomis, kurios n?ra objektyviai panašios.

Vis dėlto, žinoma, iš 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762) 41 ir 46 punkt? matyti, jog skirtingas vertinimas, pasireiškiantis skirting? mokes?i? taikymo technika ar rinkimo tvarka, priklausomai nuo bendrov?s, kuri gauna nagrin?jamas pajamas, rezidavimo vietas, apima situacijas, kurios n?ra panašios, vis dėlto Teisingumo Teismas min?to sprendimo 43 ir 44 punktuose nurod?, kad pajamos, nagrin?tos byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, bet kuriuo atveju buvo apmokestintos, nepaisant to, ar jas gauna bendrov? rezident?, ar bendrov? nerezident? (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo Sofina ir kt., C?575/17, EU:C:2018:943, 51 punkt?). Teisingumo Teismas 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762) 49 punkte nurod?, be kita ko, kad bendrov?s rezident?s prival?jo atlikti išankstinius pelno mokes?io mok?jimus, kiek tai susij? su kitos bendrov?s rezident?s gautomis pal?kanomis.

Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai neapsiriboja vien skirtingos mokesčio rinkimo tvarkos nustatymu, priklausomai nuo bendrovės, kuri palėkanas gauna iš jas mokančios bendrovės rezidentės, rezidavimo vietos; jais bendrovė rezidentė, kuri palėkanas gauna iš kitos bendrovės rezidentės, atleidžiama nuo pareigos sumokėti avansą už šias palėkanas per dvejus pirmuosius apmokestinimo metus, todėl ši pirmoji bendrovė privalo sumokėti mokestį už šias palėkanas gerokai vėliau, nei nustatytas mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminas, kai bendrovė rezidentė palėkanas sumoka bendrovei nerezidentei. Tai, ar bendrovės nerezidentės mokamos palėkanos vertinamos galbūt mažiau palankiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į kiekvienus konkrečius finansinius metus (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, 41 punktų ir 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo Sofina ir kt., C-575/17, EU:C:2018:943, 30 ir 52 punktus).

Taigi, Danijos vyriausybei nenurodžius jokio privalomojo bendrojo intereso pagrindo, galinčio pateisinti šio sprendimo 162 punkte konstatuotą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, reikia laikyti, kad jis prieštarauja SESV 63 straipsniui.

Atsižvelgiant į samprotavimą, pateiktą šio sprendimo 158–166 punktuose, SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo iš principo nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė, kuri moka palėkanas bendrovei nerezidentei, turi išskaityti mokestį prie šaltinio už šias palėkanas, nors tokios pareigos nėra šiai bendrovei rezidentei, kai palėkanas gaunanti bendrovė taip pat yra bendrovė rezidentė. Vis dėlto, šiuo straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, numatantys tokį mokestį prie šaltinio išskaitymą, kai palėkanas bendrovė rezidentė sumoka bendrovei nerezidentei, nors bendrovei rezidentei, kuri gauna palėkaną iš kitos bendrovės rezidentės, nenumatyta pareiga sumokėti pelno mokestį avansą pirmaisiais dvejais apmokestinimo metais, todėl turi sumokėti šį mokestį už palėkanas gerokai vėliau nei mokestį prie šaltinio.

Antra, šeštuoju klausimu byloje C-115/16, septintuoju klausimu byloje C-118/16, penktuoju klausimu byloje C-119/16, taip pat šeštuoju klausimu byloje C-299/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktą teismą iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei, kuri įpareigota išskaityti mokestį prie šaltinio už jos bendrovei nerezidentei pervestas palėkanas, pavuoto šio mokestį sumokėjimo atveju numatyta pareiga mokėti delspinigius, kuri norma yra didesnė, nei taikoma pavuoto pelno mokestį, kuriuo apmokestinamos, be kita ko, bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gautos palėkanos, sumokėjimo atveju.

Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 158 punkte, šiuos klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį.

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nacionalinės teisės aktuose, kaip antai nurodytuose šio sprendimo 168 punkte, tvirtintas nevienodas vertinimas dėl delspinigių normos, priklausomai nuo

to, ar mokesčio, bendrovės rezidentės mokėtino už palėkanas, pavėluotas mokėjimas susijęs su bendrovės nerezidentės ar kitos bendrovės rezidentės suteikta paskola. Didesnės delspinigio normos taikymas vėluojant sumokėti mokestį prie šaltinio už palėkanas, bendrovės rezidentės sumokėtas bendrovei nerezidentei, nei tuo atveju, jei vėluojama sumokėti pelno mokestį už palėkanas, bendrovės rezidentės gautas iš kitos bendrovės rezidentės, taip pat lemia mažesnė tarpvalstybinis paskolų patrauklumų nei nacionalinis paskolų. Tai lemia laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

171

Toks apribojimas, kaip nurodė ir Komisija, negali būti pateisinamas Danijos vyriausybės nurodytu argumentu, kad palėkanų, susijusių su paskola, gauta iš bendrovės rezidentės, apmokestinimas ir palėkanų, susijusių su paskola, gauta iš bendrovės nerezidentės, apmokestinimas reiškia skirtingą apmokestinimo techniką ir tvarką. Esant šioms sąlygoms ir dėl to, kad Danijos vyriausybės neįrodė, jog yra koks nors privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti tokį apribojimą, jis turi būti laikomas prieštaraujančiu SESV 63 straipsniui.

172

Atsižvelgiant į argumentus, nurodytus šio sprendimo 169–171 punktuose, SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės rezidentės, kuriai nustatyta pareiga išskaityti mokestį prie šaltinio už palėkanas, jos pervestas bendrovei nerezidentei, pavėluoto šio mokesčio sumokėjimo atveju įpareigojama sumokėti delspinigius, kurių norma yra didesnė, nei taikytina tuo atveju, jei pavėluotai sumokamas pelno mokestis, kuriuo apmokestinamos, be kita ko, bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gautos palėkanos.

173

Trečia, penktuoju klausimu byloje C-299/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tuo atveju, jei bendrovei rezidentei taikoma pareiga išskaityti mokestį prie šaltinio už palėkanas, kurias ji sumoka bendrovei nerezidentei, neatsižvelgiama į pastarosios patirtas išlaidas palėkanų forma, nors pagal šiuos nacionalinės teisės aktus tokios išlaidos bendrovės rezidentės, kuri gauna palėkanų iš kitos bendrovės rezidentės, gali būti išskaičiuotos siekiant nustatyti jos apmokestinamas pajamas.

174

Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 158 punkte, į šį klausimą taip pat reikia atsakyti atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį.

175

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kaip nurodo Komisija ir, kaip matyti iš Danijos vyriausybės pateiktų duomenų, tam pritaria Mokesčių ministerija po to, kai Teisingumo Teisme buvo pradėta nagrinėti byla C-299/16, kad iš 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 23–55 punktai) išplaukia, jog nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės nerezidentė apmokestinama bendrovei rezidentei išskaičius mokestį prie šaltinio už palėkanas, kurias jai sumokėjo pastaroji, nenumatant galimybės išskaityti su veikla susijusias išlaidas, kaip antai palėkanų išlaidas, tiesiogiai susijusias su nagrinėjama paskolos suteikimo veikla, nors tokia išskaitymo galimybė pripažįstama bendrovėms rezidentėms, gaunančioms palėkanų iš kitos bendrovės rezidentės, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kuris iš principo draudžiamas

SESV.

176

Danijos vyriausybė vis dėlto tvirtina, kad toks apribojimas pateisinamas siekiu kovoti su piktnaudžiavimu, kurį lemia tai, kad palėkaną gaunančiai bendrovei nerezidentei rezidavimo valstybėje narėje neabejotinai taikomas mokestis už palėkanas, bet galiausiai jos niekada nebus apmokestintos, nes minėtas palėkanas neutralizuoja atitinkamos palėkanų išlaidos ar išskaitomi pervedimai grupės viduje.

177

Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 155 punkto, galimas dirbtinio darinio piktnaudžiavimo ar sukėiavimo tikslais konstatavimas, kuris pateisina Direktyvos 2003/49 netaikymą, taip pat lemia SESV garantuojamą pagrindinį laisvę netaikymą.

178

Vis dėlto nesant tokio konstatavimo, šio sprendimo 175 punkte minėtas apribojimas neturi būti pateisinamas Danijos vyriausybės nurodytais argumentais ir todėl jis turi būti laikomas prieštaraujančiu SESV 63 straipsniui. Iš tiesų, palėkanų išlaidos ar pervedimai grupės viduje taip pat gali lemti mokėtino mokesčio sumažinimą ar net neutralizavimą, jei bendrovė rezidentė gauna palėkaną iš kitos bendrovės rezidentės.

179

Iš to darytina išvada, kad šis straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami (išskyrus tada, kai konstatuojamas sukėiavimas ar piktnaudžiavimas) nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos numatyta, kad kai bendrovė rezidentė privalo išskaityti mokestį prie šaltinio už palėkanas, kurias ji sumoka bendrovei nerezidentei, neatsižvelgiama į pastarosios bendrovės turėtas išlaidas palėkanų forma, tiesiogiai susijusias su nagrinėjama paskolos suteikimo veikla, nors pagal šiuos nacionalinės teisės aktus tokias išlaidas bendrovė rezidentė, kuri gauna palėkaną iš kitos bendrovės rezidentės, gali išskaičiuoti nustatant jos apmokestinamąsias pajamas.

180

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 6 šeštąjį ir septintąjį klausimus byloje C-115/16, septintąjį ir aštuntąjį klausimus byloje C-118/16, penktąjį ir šeštąjį klausimus byloje C-119/16, taip pat 6 penktąjį–septintąjį klausimus byloje C-299/16 reikia atsakyti taip:

—

Esant situacijai, kai Direktyvoje 2003/49 numatyta atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už palėkanas, valstybės narės bendrovės rezidentės sumokėtas kitos valstybės narės bendrovei rezidentei, tvarka netaikoma dėl sukėiavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsnį, buvimo konstatavimo, SESV garantuojamomis laisvėmis neturėtų būti remiamasi siekiant užginčyti pirmosios valstybės narės teisės aktus, reglamentuojančius šią palėkanų apmokestinimą.

—

Nesant tokios situacijos, SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

—

juo iš principo nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė, kuri palėkanas moka bendrovei nerezidentei, privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio už šias palėkanas, nors tokia pareiga nenumatyta šiai bendrovei rezidentei tuo atveju, jei bendrovė, kuri gauna palėkaną, taip pat yra bendrovė rezidentė; juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos numatyta pareiga išskaičiuoti tokį mokestį prie šaltinio, kai palėkanas bendrovė rezidentė sumoka bendrovei nerezidentei, nors bendrovė rezidentė, kuri gauna palėkaną iš kitos bendrovės rezidentės, neturi pareigos sumokėti pelno mokesčio avansų per pirmuosius dvejus apmokestinimo metus ir todėl šis mokestis už šias palėkanas turi mokėti gerokai vėliau, nei šis mokestis prie šaltinio;

—

juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė, kuriai nustatyta pareiga išskaityti mokestį prie šaltinio už jos bendrovei nerezidentei sumokėtas palėkanas, pavėluoto šio mokesčio prie šaltinio sumokėjimo atveju nepareigota mokėti delspinigius, kurių norma yra gerokai didesnė, nei pavėlavus sumokėti pelno mokestis, kuris, be kita ko, mokamas už bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gautas palėkanas, taikoma delspinigių norma;

—

juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tuo atveju, jei bendrovei rezidentei taikoma pareiga išskaityti mokestį prie šaltinio už palėkanas, kurias ji sumoka bendrovei nerezidentei, neatsižvelgiama į pastarosios bendrovės patirtas išlaidas palėkanų forma, tiesiogiai susijusias su nagrinėjamos paskolos suteikimo veikla, nors pagal šiuos nacionalinės teisės aktus tokias išlaidas bendrovė rezidentė, kuri gauna palėkaną iš kitos bendrovės rezidentės, gali išskaičiuoti nustatant jos apmokestinamąsias pajamas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

181

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1.

Sujungti bylas C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, kad būtų priimtas bendras sprendimas.

2.

2003 m. birželio 3 d. Direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palėkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su šios direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad joje numatytas atleidimas nuo bet kokių mokesčių už palėkanų mokėjimus taikomas tik tikriesiems

toki? pal?kan? savininkams, t. y. subjektams, kurie ekonominiu poži?riu faktiškai gauna šias pal?kanas ir kurie d?l to turi teis? laisvai nuspręsti, kaip jas panaudoti.

Bendr?j? S?jungos teis?s princip?, kad teis?s subjektai neturi suk?iaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti S?jungos teis?s normomis, reikia aiškinti taip, kad nacionalin?s valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti mokes?i? mok?tojai suk?iaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimu nuo mokes?io už pal?kan? mokėjimus, net ir nesant nacionalin?s teis?s ar sutartyje ?tvirtint? nuostat? d?l tokio atsisakymo.

3.

Siekiant ?rodyti piktnaudžiavim?, reikia, pirma, kad b?t? visuma objektyvi? aplinkybi?, iš kuri? b?t? matyti, kad, nepaisant formalaus S?jungos teis?s aktuose numatyt? s?lyg? laikymosi, šiais teis?s aktais siekiamas tikslas nebuvo ?vykdytas ir, antra, subjektyvus aspektas, kaip siekis gauti naudos iš S?jungos teis?s akt?, dirbtinai sukuriant s?lygas, kuri? reikia jai gauti. Tam tikra ?rodym? visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvim?, jei šie ?rodymai yra objektyv?s ir nuosekl?s. Tokie ?rodymai, be kita ko, gali b?ti ekonominio pateisinimo neturin?i? bendrovi? tarpinink? buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovi? grup?s struktūros, finansinio darinio ir paskol? pob?dis.

Aplinkyb?, jog valstyb? nar?, iš kurios kildinamos pal?kanos, sudar? sutart? su tre?i?ja šalimi, kurioje buvein? turi bendrov?, kuri yra j? tikroji savinink?, neturi reikšm?s galimam piktnaudžiavimo teise konstatavimui.

4.

Siekdama atsisakyti pripažinti bendrovei tikrosios pal?kan? savinink?s status? ar nustatyti piktnaudžiavimo teise buvim?, nacionalin? institucija neprivalo nustatyti ?mon?s ar ?moni?, kurias ji laiko tikrosiomis ši? pal?kan? savinink?mis.

5.

Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punktas aiškinamas taip, kad komanditin? ?kin? bendrija (SCA), pagal Liuksemburgo teis? patvirtinta kaip rizikos kapitalo investicin? bendrov? (SICAR), neturi b?ti kvalifikuojama kaip valstyb?s nar?s bendrov?, kaip tai suprantama pagal min?t? direktyv?, galinti pasinaudoti jos 1 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimu nuo mokes?i?, jei min?tos SICAR gautos pal?kanos esant pagrindin?je byloje nagrin?jamai situacijai atleidžiamos nuo juridini? asmen? pelno mokes?io Liuksemburge, o tai patikrinti turi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

6.

Esant situacijai, kai Direktyvoje 2003/49 numatyta atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio už pal?kanas, valstyb?s nar?s bendrov?s rezident?s sumok?tas kitos valstyb?s nar?s bendrovei rezidentei, tvarka netaikoma d?l suk?iavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsn?, buvimo konstatavimo, SESV garantuojamomis laisv?mis netur?t? b?ti remiamasi siekiant užgin?yti pirmosios valstyb?s nar?s teis?s aktus, reglamentuojan?ius ši? pal?kan? apmokestinim?.

Nesant tokios situacijos, SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

—

juo iš principo nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės rezidentė, kuri palūkanas moka bendrovei nerezidentei, privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio už šias palūkanas, nors tokia pareiga nenumatyta šiai bendrovei rezidentei tuo atveju, jei bendrovė, kuri gauna palūkanas, taip pat yra bendrovės rezidentė; juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos numatyta pareiga išskaičiuoti tokį mokestį prie šaltinio, kai palūkanas bendrovės rezidentė sumoka bendrovei nerezidentei, nors bendrovės rezidentė, kuri gauna palūkanas iš kitos bendrovės rezidentės, neturi pareigos sumokėti pelno mokestio avansų per pirmuosius dvejus apmokestinimo metus ir todėl šis mokestis už šias palūkanas turi mokėti gerokai vėliau nei šis mokestis prie šaltinio;

—

juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės rezidentė, kuriai nustatyta pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio už jos bendrovei nerezidentei sumokėtas palūkanas, pavuoto šio mokestio prie šaltinio sumokėjimo atveju nepareigota mokėti delspinigius, kurių norma yra gerokai didesnė, nei pavulavus sumokėti pelno mokestis, kuris, be kita ko, mokamas už bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gautas palūkanas, taikoma delspinigių norma;

—

juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tuo atveju, jei bendrovei rezidentei taikoma pareiga išskaityti mokestį prie šaltinio už palūkanas, kurias ji sumoka bendrovei nerezidentei, neatsižvelgiama į pastarosios bendrovės patirtas išlaidas palūkanų forma, tiesiogiai susijusias su nagrinėjamos paskolos suteikimo veikla, nors pagal šiuos nacionalinės teisės aktus tokias išlaidas bendrovės rezidentė, kuri gauna palūkanas iš kitos bendrovės rezidentės, gali išskaičiuoti nustatant jos apmokestinamąsias pajamas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: danų.