

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0116

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 26 d. (*1)

Turinys

Teisinis pagrindas

EBPO pavyzdin? apmokestinimo sutartis

Direktyva 90/435

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Danijos teis?

Dividend? apmokestinimas

Mokestis prie šaltinio

Suk?iavimui ir piktnaudžiavimui taikoma teis?

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

1) Byla C?116/16, T Danmark

2) Byla C?117/16, Y Denmark

Procesas Teisingumo Teisme

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo–tre?iojo klausim? ir d?l ketvirtojo klausimo a–c punkt? pagrindin?se bylose

D?l ketvirtojo klausimo d ir e punkt?, taip pat d?l penktojo ir aštuntojo klausim? pagrindin?se bylose

Dėl piktnaudžiavimo teise sudarančių veiksnių ir su tuo susijusių rodymų

Dėl piktnaudžiavimo teise rodinėjimo naštos

Dėl šeštojo, septintojo, devintojo ir dešimtojo klausimų pagrindinėse bylose

Dėl bylinėjimosi išlaidų

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisės aktų derinimas – Bendra mokesčių sistema, taikoma valstybių narių patronuojamiesiems ir patronuojamosiems bendrovėms – Direktyva 90/435/EEB – Valstybės narų bendrovių pelno, paskirstyto kitų valstybių narių bendrovėms, neapmokestinimas – Tikrasis paskirstyto pelno savininkas – Piktnaudžiavimas teise – Valstybėje narėje steigta bendrovė, kitoje valstybėje narėje steigta asocijuotai bendrovei pervedanti dividendus, kuri visa suma ar beveik visa suma vėliau pervedama už Europos Sąjungos teritorijos ribas – Patronuojamoji bendrovė, kuriai nustatyta pareiga išskaičiuoti pelno mokestį prie šaltinio“

Sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16

dėl Østre Landsret (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2016 m. vasario 19 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2016 m. vasario 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Skatteministeriet

prieš

T Danmark (C-116/16),

ir

Y Denmark Aps (C-117/16)

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, kolegijų 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. Ąere, administratorę,

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

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

—

T Danmark, atstovaujamos advokater A. M. Ottosen ir S. Andersen,

—

Y Denmark Aps, atstovaujamos advokater L. E. Christensen ir H. S. Hansen,

—

Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, J. Nymann-Lindegren ir M. S. Wolff, padedamą
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,

—

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 avokado H. Peytz,
susipažinęs su 2018 m. kovo 1 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1

Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos
90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms
ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1
t., p. 147; toliau – Direktyva 90/435), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva
2003/123/EB (OL L 7, 2003, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3), SESV
49, 54 ir 63 straipsnių išaiškinimo.

2

Šie prašymai pateikti nagrinėjant Skatteministeriet (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą su T

Danmark ir Y Denmark Aps dėl šioms bendrovoms nustatytos pareigos sumokėti mokestį prie šaltinio dėl to, kad jos sumokėjo dividendus bendrovoms nerezidentams, kurios, mokesčių administratoriaus nuomone, nėra tikrosios šios dividendų savininkės ir todėl negali pasinaudoti Direktyvoje 90/435 nustatytu atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio.

Teisinis pagrindas

EBPO pavyzdinė 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 vyriausybės, 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 pavyzdinė apmokestinimo sutartis). Ši pavyzdinė apmokestinimo sutartis yra reguliariai peržiūrima ir iš dalies keičiama. Dėl jos pateikiami EBPO tarybos patvirtinti komentarai.

4

EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties redakcijos pagal 1977 m. atliktus pakeitimus (toliau – 1977 m. EBPO pavyzdinė 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 dirbtinių teisinių konstrukcijų gali būti netinkamai pastarąja pasinaudota siekiant išvengti mokesčių. Šiuose komentarų punktuose pabrėžiama sąvoka „tikrasis savininkas“, tvirtintos, be kita ko, šios pavyzdinės sutarties 10 straipsnyje (dividendų apmokestinimas) ir 11 straipsnyje (palūkanų apmokestinimas), reikšmė, taip pat būtų kovoti su mokestiniu sukčiavimu.

5

1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 10 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. Bendrovės, vienos valstybės rezidentės, išmokėti dividendai bendrovei, kitos valstybės rezidentei, yra apmokestinami šioje kitoje valstybėje narėje.

2. Tačiau tokie dividendai gali būti apmokestinami susitariančioje valstybėje, kurios rezidentas yra dividendus išmokanti bendrovė, ir remiantis tos valstybės įstatymais, bet jeigu dividendų gavėjas yra dividendų tikrasis savininkas, taip apmokestintas mokestis neturi viršyti:

a)

5 % bendros dividendų sumos, jei tikr[oji] savinink[is] yra bendrovė (ne įkinė bendrija), kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo;

b)

visais kitais atvejais –15 % bendros dividendų sumos.“

6

2003 m. peržiūrėti komentarai buvo papildyti pastaba, kiek tai susiję su „bendrovėmis tarpininkėmis“, t. y. bendrovėmis, kurios, nors ir yra oficialios pajamų savininkės, praktiškai turi tik

labai mažai ?galiojim? ir yra tik suinteresuot?j? šali? s?skaita veikian?ios patik?tin?s ar valdytojos, tod?l jos neturi b?ti laikomis tikrosiomis ši? pajam? savinink?mis. 2003 m. redakcijos komentar? 12 punkte d?l 10 straipsnio numatyta, be kita ko, kad „s?vokai „tikrasis savininkas“ tur?t? b?ti suteikiama ne siaura ir technin? reikšm?, bet ji turi b?ti suprantama atsižvelgiant ? jos kontekst?, ? Sutarties dalyk? ir tiksl?, be kita ko, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti keli? mokes?i? vengimui ir suk?iavimui mokes?i? srityje“. Tos pa?ios redakcijos komentar? 12.1 punkte nurodyta, kad „Sutarties dalykui ir tikslui prieštaraut? tai, jei šaltinio valstyb? susitarian?iosios valstyb?s rezidentui, kuris yra tik kito asmens, faktiškai gaunan?io naudos iš aptariam? pajam?, s?skaita veikian?is tarpininkas, taikyt? atleidim? nuo mokes?io ar jo sumažinim?“ ir kad „paprastai bendrov? tarpinink? negali b?ti laikoma tikr?ja savininke, jei ji, nors ir yra oficiali pajam? savinink?, ta?iau praktiškai turi tik labai mažai ?galiojim? ir yra tik suinteresuot?j? šali? s?skaita veikianti patik?tin? ar valdytoja“.

7

2014 m. iš naujo perži?r?jus komentarus buvo patikslintos s?vokos „tikrasis savininkas“ ir „bendrov? tarpinink?“. Šios redakcijos komentar? 10.3 punkte buvo numatyta, kad „yra daug priemoni?, kurios pad?t? spr?sti bendrovi? tarpininki? problem? ir, bendresne prasme, išvengti palankesni? mokes?i? s?lyg? ieškojimo rizikos; tai, be kita ko, specialios prieš piktnaudžiavim? nukreiptos sutar?i? nuostatos, bendrosios prieš piktnaudžiavim? nukreiptos taisykl?s, taisykl?s, kuriomis turiniui teikiama pirmenyb? prieš form?, ir „ekonominio turinio“ taisykl?s“.

Direktyva 90/435

8

Direktyvos 90/435 pirmoji ir tre?ioji konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„kadangi tam, kad Bendrijoje b?t? sukurtos analogiškos vidaus rinkai s?lygos ir kad b?t? užtikrintas bendrosios rinkos suk?rimas bei efektyvus jos veikimas, gali b?ti reikalinga grupuoti ?vairi? valstybi? nari? ?mones; kadangi ši? operacij? netur?t? apsunkinti apribojimai, kli?tys ar suvaržymai, atsirandantys, vis? pirma, d?l valstybi? nari? mokes?i? nuostat?; kadangi d?l to b?tina nustatyti skirting? valstybi? nari? ?moni? grupavimui taikytinas konkurencijos poži?riu neutralias mokes?i? taisykles, kad ?mon?s gal?t? prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavim?, tarptautiniu lygiu padid?t? j? gamybiniai paj?gumai ir konkurencingumas;

<...>

kadangi ?vairi? valstybi? nari? mokes?i? nuostatos, reglamentuojan?ios patronuojan?i? ir dukterini? ?moni? santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pa?ios valstyb?s nar?s patronuojan?ioms ir dukterin?ms ?mon?ms; kadangi d?l to skirting? valstybi? nari? ?moni? bendradarbiavimo s?lygos yra mažiau palankios nei tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygos; kadangi tam, kad b?t? lengviau grupuoti ?mones, b?tina ši? kli?t? pašalinti sukuriant bendr?j? sistem?[,]“

9

Direktyvos 90/435 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstyb? nar? ši? direktyv? taiko:

<...>

–
pelno, kur[?] tos valstybės narės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esantiems savo dukterinėms įmonėms, paskirstymui.

–
<...>

2. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalini? arba susitarimais paremt? nuostat? dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

10

Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatytos bendrovės formos, buveinės mokesčių tikslais ir apmokestinimo sąlygos, kurios turi būti vykdytos, jei norima pasinaudoti šia direktyva.

11

Direktyvos 90/435 3 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant šią direktyvą:

a)

patronuojančia bendrove būtinai laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažesnį kaip 20 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį;

toks statusas tomis pačiomis sąlygomis suteikiamas ir valstybės narės bendrovei, kuri turi ne mažesnį kaip 20 % toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį, kuri? vis? ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esančios buvusios bendrovės nuolatinę buveinę;

nuo 2007 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 15 %;

nuo 2009 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 10 %;

b)

„dukterinė bendrovė“ yra įmonė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.

2. Nukrypdamos nuo 1 dalies, valstybės narės turi galimybę pasirinktinai:

–
dvišaliu susitarimu vietoj turimo kapitalo dalies kriterijaus taikyti turimų balsavimo teisių kriterijų,

–
netaikyti šios direktyvos tomis valstybės narės įmonėms, kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis įmonėmis, arba tomis įmonėms, kuriose kitos valstybės narės įmonės tokios kapitalo dalies neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus.“

12

Min?tos direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? pasirinkti vien? iš dviej? sistem?, t. y. atleidimo nuo mokes?io sistem? arba mokes?io išskai?iavimo sistem?.

13

Tos pa?ios direktyvos 5 straipsnis suformuluotas taip:

„Iš pelno, kur? dukterin? bendrov? paskirsto savo patronuojan?iai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

14

1980 m. lapkri?io 17 d. Liuksemburge pasirašytos Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s vyriausyb?s ir Danijos Karalyst?s vyriausyb?s dvigubo apmokestinimo išvengimo ir abipus?s administracin?s pagalbos pajam? ir pelno mokes?io srityje sutarties (toliau – Liuksemburgo ir Danijos apmokestinimo sutartis) 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytas dividend? apmokestinimo kompetencijos paskirstymas šioms dviem valstyb?ms nar?ms; jos suformuluotos taip:

„1. Bendrov?s, vienos valstyb?s rezident?s, išmok?ti dividendai bendrovei, kitos valstyb?s rezidentei, yra apmokestinami šioje kitoje valstyb?je nar?je.

2. Ta?iau tokie dividendai gali b?ti apmokestinti susitarian?ioje valstyb?je, kurios rezident? yra dividendus išmokanti bendrov?, ir remiantis tos valstyb?s ?statymais, bet jeigu dividend? gav?jas yra dividend? tikrasis savininkas, taip apmokestintas mokestis neturi viršyti:

a)

5 % bendros dividend? sumos, jei tikr[oji] savinink[?] yra bendrov? (ne ?kin? bendrija), kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 25 % dividendus mokan?ios bendrov?s kapitalo;

b)

visais kitais atvejais –15 % bendros dividend? sumos.“

15

1981 m. geguž?s 26 d. pasirašytos Danijos Karalyst?s vyriausyb?s ir Kipro Respublikos vyriausyb?s dvigubo apmokestinimo išvengimo pajam? ir kapitalo mokes?io srityje sutarties 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse paskirstyta teis? apmokestinti dividendus ir numatyta:

„1. Bendrov?s, rezident?s vienoje iš susitarian?i?j? valstybi?, kitos susitarian?iosios valstyb?s rezidentei išmok?ti dividendai apmokestinami toje kitoje valstyb?je.

2. Ta?iau tokie dividendai gali b?ti apmokestinti susitarian?ioje valstyb?je, kurios rezident? yra dividendus išmokanti bendrov?, ir remiantis tos valstyb?s ?statymais, bet jeigu dividend? gav?jas yra dividend? tikrasis savininkas, taip apmokestintas mokestis neturi viršyti:

a)

10 % bendros dividend? sumos, jei tikr[oji] savinink[?] yra bendrov? (ne ?kin? bendrija), kuriai

tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo;

b)

visais kitais atvejais –15 % bendros dividendų sumos.“

16

Pagal 1999 m. rugpjūtio 19 d. Vašingtone pasirašytos Jungtinių Amerikos Valstijų vyriausybės ir Danijos Karalystės vyriausybės dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčio vengimo prevencijos sutarties 10 straipsnio 2 dalį susitariančioji valstybė, kurios rezidentų yra dividendus mokanti bendrovė, gali apmokestinti dividendus, paskirstytus kitos valstybės bendrovei rezidentei, kuri yra jos „tikroji savininkė“, taikydama 5 % normą nuo jos bendros sumos.

17

Nėra apmokestinimo sutarties tarp Danijos Karalystės ir Bermudų.

18

Iš šios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties matyti, kad šaltinio valstybė, t. y. pagrindinėse bylose Danijos Karalystė, gali apmokestinti dividendus, pervestus kitoje valstybėje narėje steigta bendrovei, jei ji nėra tikroji savininkė, taikydama didesnę normą nei ta, kuri numatyta minėtose sutartyse. Tačiau net vienoje iš šių sutarties neapibrėžiama sąvoka „tikrasis savininkas“.

Danijos teisė

Dividendų apmokestinimas

19

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

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

<...>

c)

jos gauna dividendų, kuriems taikomos įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo <...> 16A straipsnio 1 ir 2 dalys. Pareiga mokėti mokestį netaikoma dėl dividendų, gautų iš patronuojamųjų bendrovių akcijų (žr. įstatymo dėl kapitalo prieaugio apmokestinimo 4A straipsnį), jei patronuojamosios bendrovės pervesti dividendai neapmokestinami mokesčiu arba jiems taikomas mokesčio sumažinimas pagal Direktyvos [90/435] nuostatas arba pagal apmokestinimo sutartį, sudarytą su Farerų salomis, Grenlandija ar valstybe, kurios rezidentų yra šios patronuojančiosios bendrovės. Pareiga mokėti mokestį taip pat netaikoma dėl dividendų, gautų iš asocijuotų bendrovių akcijų (žr. įstatymo dėl kapitalo prieaugio apmokestinimo 4B straipsnį), kurios nėra patronuojamųjų bendrovių akcijos, jei juos gaunanti bendrovė, kuri yra grupės narė, yra [Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės (EEE)] valstybės narės rezidentė ir jei dividendai būtų atleisti nuo mokesčio arba jis būtų sumažintas pagal Direktyvos [90/435] nuostatas ar pagal su aptariama valstybe sudarytą apmokestinimo sutartį, jei jie susidarytų dėl patronuojamųjų bendrovių akcijų. Pareiga mokėti mokestį taip pat netaikoma dėl dividendų, kuriuos gavo patronuojančiosios bendrovės, esančios Direktyvos [90/435] 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą

bendrovi? s?raše, kapitalo dali? tur?tojai, bet kurie j? apmokestinimo Danijoje tikslais laikomi skaidriais subjektais. Ši nuostata taikoma tik su s?lyga, kad bendrov?s kapitalo dali? tur?tojas n?ra Danijos rezidentas.“

Mokestis prie šaltinio

20

Jeigu dividendams iš Danijos taikoma ribota mokestin? prievol? pagal Peln? mokes?io ?statymo 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, remiantis kildeskattelov (Mokes?io prie šaltinio ?statymas) 65 straipsniu dividendus paskirstanti Danijos bendrov? privalo išskai?iuoti 28 % dydžio mokest? prie šaltinio.

21

Mokes?io prie šaltinio ?statymo (pagrindin?s bylos aplinkyb?ms aktualios redakcijos) 65 straipsnio 1 ir 5 dalyse buvo nustatyta:

„1. Kiekvienu atveju, kai bendrov?s ar asociacijos ir kiti subjektai, nurodyti Peln? mokes?io ?statymo 1 straipsnio 1 dalies 1, 2, 2e ir 4 punktuose, už akcijas ar kapitalo dalis gauna, paskirsto dividendus ar d?l j? suteikia kredit?, min?tos bendrov?s, asociacijos ir kiti subjektai privalo išskai?iuoti 28 % bendros paskirstytos sumos, išskyrus 4 dalyje ir 5–8 dalyse numatytas išimtis. <...> Taip išskai?iuota suma vadinama „dividend? mokes?iu“.

<...>

5. Mokestis už dividendus, kuriuos užsienio bendrov? rezident? gavo iš Danijos bendrov?s rezident?s, neišskaitomas, jei d?l ši? dividend? nekyla pareiga mok?ti mokest? (žr. Peln? mokes?io ?statymo 2 straipsnio 1 dalies c punkt?).“

22

Iš Peln? mokes?io ?statymo 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto matyti, kad šio ?statymo 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta mokestin? pareiga visiškai ?vykdoma išskai?iuojant Mokes?io prie šaltinio ?statymo 65 straipsnyje numatyt? mokest? prie šaltinio. Be to, pelno mokes?io tarifas pagrindin?je byloje aptariamam laikotarpiu buvo 28 %.

23

Remiantis Peln? mokes?io ?statymo 13 straipsnio 1 dalies 2 punktu Danijos patronuojan?iosios bendrov?s buvo neapmokestintos dividend?, gaut? iš Danijos patronuojam?j? bendrovi?, mokes?iu. Be to, iš kildeskattebekendtgørelsen (Nutarimas d?l mokes?io prie šaltinio) 31 straipsnio 1 dalies 2 punkto matyti, kad tokius dividendus paskirstanti Danijos bendrov? neprivalo išskai?iuoti mokes?io prie šaltinio.

24

Vis d?lto, jei Danijos bendrov? apmokestinama už kitos Danijos bendrov?s paskirstytus dividendus, pastaroji pagal Mokes?io prie šaltinio ?statymo 65 straipsnio 1 dal? privalo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio.

25

Mokes?i? ministerija nacionaliniame teisme (b?tent pagrindin?je byloje C?116/16) pripažino, kad

Danijos Karalystė, pažeisdama SESV nuostatas, 2011 m. rinko mokestį už dividendus, kuriuos gavo kitos valstybės narės bendrovė, taikydama didesnį pelno mokesčio tarifą, nei buvo tuo metu nustatytas. Todėl Mokesčių ministerija sumažino reikalaujamą sumą iki 25 %, t. y. iki dydžio, kuris buvo lygus tuo metu taikytam pelno mokesčiui.

26

Mokesčio prie šaltinio mokėjimo data patikslinta Mokesčio prie šaltinio įstatymo 66 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje, kuriame nustatyta:

„Mokestis prie šaltinio gavus dividendų, priėmus sprendimą juos paskirstyti ar suteikus jį kreditą mokėtinas vėliausiai kitą mėnesį po datos, kurią sueina bendrovės mokesčių (vadinamųjų „A skat“) ir darbuotojų specialiojo mokėjimo terminas.“

27

Dividendų mokėtojas yra atsakingas valstybei už išskaičiuotą sumą sumokėjimui.

28

Jei vėluojama sumokėti mokestį prie šaltinio, delspinigių norma yra didesnė nei norma, taikytina Danijos bendrovei vėluojant sumokėti pelno mokestį. Vis dėlto nacionalinis teismas nurodo, kad pagal 2013 m. rugpjūčio 1 d. įsigaliojusius įstatymo pakeitimus nustatyta tokio pat dydžio delspinigių norma tiek dėl mokesčio prie šaltinio, tiek dėl pelno mokesčio.

29

Delspinigius privalo mokėti kiekvienas asmuo, turintis išskaičiuoti mokestį prie šaltinio. Bendrovei, kuriai Danijoje taikoma neribota mokestinė prievolė, apmokestinami dividendai sudaro dalį jo apmokestinamųjų pajamų. Būtent dividendus paskirstanti bendrovė privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio ir jį su delspinigiais pavėluoto mokėjimo atveju sumokėti į biudžetą.

30

Mokesčio prie šaltinio įstatymo 65C straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių, kurių šaltinis yra Danijoje, mokėtojas iš principo privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, nepriklausomai nuo to, ar jį gavėjas yra Danijos rezidentas, ar ne.

Sukčiavištvai ir piktnaudžiavištvai taikoma teisė

31

Iki 2015 m. balandžio 29 d. įstatymo Nr. 540 priėmimo Danijoje nebuvo bendros įstatymo nuostatos, kuria būtų kovojama su piktnaudžiavištvu. Vis dėlto jurisprudencijoje buvo išplėtotas „realybės“ principas, pagal kurį apmokestinama konkrečiai įvertinus faktines aplinkybes. Tai, be kita ko, reiškia, kad apskaičiuojant mokesčius tam tikromis aplinkybėmis turi būti vadovaujamasi realybe, užuot atsižvelgus į su mokesčiais susijusius sandorius, kurie yra fiktyvūs („turinio viršenybės prieš formą principas“) (substance over form).

32

Iš nutarimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad kiekvienoje pagrindinėje byloje šalys neginčija to, jog realybės principas nėra pakankamas pateisinimas siekiant neleisti sudaryti fiktyvių sandorių, aptariamų minėtose bylose.

33

Iš nutarimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jurisprudencijoje taip pat išplėtotas vadinamasis „teisto pajamų gavėjo“ principas (rette indkomstmodtager). Pagal šį principą, grindžiamą Statsskatteloven (Valstybės mokesčių įstatymas) 4 straipsnyje esančia pagrindine nuostata dėl pajamų apmokestinimo, mokesčių administratorius neprivalo pripažinti dirbtinės atskirties tarp verslo (veiklos), iš kurio (kurios) gaunamos pajamos, ir iš jo (jos) gaunamų pajamų vietos. Taigi principo esmė yra nustatyti, kas – neatsižvelgiant į tariamą organizacinę struktūrą – yra tikrasis pajamų gavėjas ir atitinkamai turi mokesčių prievolę.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

34

Dviejose pagrindinėse bylose Mokesčių ministerija ginčija sprendimus, kuriais Landsskatteret (Nacionalinė mokesčių ginčų komisija, Danija) nusprendė, kad T Danmark (byla C-116/16) ir Y Denmark (byla C-117/16) turėjo būti atleistos nuo mokesčių prie šaltinio, kaip numatyta Direktyvoje 90/435, už dividendus, pervestus kitoje valstybėje narėje steigtomis bendrovėmis.

35

Tam, kad galėtų pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytomis mokesčių lengvatomis, dividendus gaunanti bendrovė turi atitikti šioje direktyvoje nustatytas sąlygas. Vis dėlto, kaip nurodo Danijos vyriausybė savo pastabose, gali taip būti, kad ši sąlyga neatitinkančios bendrovių grupės tarp bendrovių, kuri paskirsto dividendus, ir subjekto, kuris realiai gali jais disponuoti, sukuria vieną ar kelias dirbtines bendroves, formaliai atitinkančias minėtų direktyvos sąlygas. Būtent dėl tokių finansinių konstrukcijų nacionaliniai teismai pateikia klausimus, susijusius su piktnaudžiavimu teise ir su sąvoka „tikrasis savininkas“.

36

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismų aprašytos aplinkybės, į nutartyse dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą apibūdintos pateikiant kelias susijusių bendrovių grupių struktūros schemas, yra ypač sudėtingos ir išsamios. Bus nurodytos tik atsakymams į prejudicinius klausimus būtinos aplinkybės.

1) Byla C-116/16, T Danmark

37

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, bendrovė rezidentė, 2005 m. sudarė kelių bendrovių grupę, tam, kad įsigytų T Danmark, stambių Danijos paslaugų teikėjų.

38

Savo pastabose Danijos vyriausybė nurodė, kad byla C-116/16 susijusi su ta pačia bendrovių grupe, kaip ir aptariama byloje C-115/16, kurioje nagrinėjamas palėkanų apmokestinimas ir dėl

kurios šiandien priimtas Sprendimas N Luxembourg 1 ir kt. (C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16).

39

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad kapitalo investiciniai fondai ?steig? bendroves Liuksemburge. Viena iš j? – bendrov? N Luxembourg 2, 2010 m. ?sigijo didel? T Danmark kapitalo dal?; ji pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu tur?jo daugiau kaip 50 % T Danmark akcij?. Kitos T Danmark akcijos priklaus? t?kstan?iams akcinink?.

40

Danijos valdžios institucij? prašymu Liuksemburgo mokes?i? administratorius 2011 m. pavasar? pareng? „pažym? apie rezidavimo viet?“, kurioje, be kita ko, nurodyta, kad N Luxembourg 2 buvo juridini? asmen? pelno mokes?io (impôt sur le revenu des collectivités) mok?toja ir vis? dividend?, gaut? už tur?tas T Danmark dalis, ar vis? kit? iš j? kildinam? pajam? tikroji savinink?. Savo pastabose Danijos vyriausyb? nurod?, kad šioje pažymoje nepatikslinama, kokia faktine informacija remiantis ji buvo parengta.

41

Remdamasi savo dividend? politika, T Danmark savo akcininkams 2011 m. vasar? perved? dividend? už bendr? apytiksl? 1,8 milijardo Danijos kron? (DKK; maždaug 241,4 milijono eur?) sum?. Dividendai buvo pervesti ir 2012 m. pavasar?.

42

2011 m. T Danmark pateik? SKAT (Mokes?i? administratorius, Danija) prašym? pateikti ?pareigojan? atsakym?, siekdama sužinoti, ar jos paskirstyti dividendai N Luxembourg 2 atleisti nuo mokes?io remiantis Pelno mokes?io ?statymo 2 straipsnio 1 dalies c punkto tre?iuoju sakiniu ir tod?l d?l j? nereikia išskai?iuoti mokes?io.

43

Prašyme d?l ?pareigojan?io atsakymo buvo nurodyta, kad numatyta dividend?, kurie buvo paskirstyti N Luxembourg 2 2011 m. tre?iajame ketvirtyje, suma siek? maždaug 6 milijardus DKK (maždaug 805 milijonus eur?). Taip pat buvo nurodyta, kad, kadangi N Luxembourg 2 buvo nepriklausoma bendrov?, turinti savo valdymo ir sprendim? pri?mimo organus, negalima iš anksto žinoti, ar N Luxembourg 2 valdyba faktiškai priims ir kaip priims sprendimus disponuoti šiais dividendais. Galiausiai buvo patikslinta, kad didel? galutini? investuotoj? dal? sudar? JAV rezidentai.

44

Mokes?i? ministerija atsak?, kad negalima pateikti atsakymo ? š? prašym?, nežinant, kaip N Luxembourg 2 a priori naudos T Danmark pervestus dividendus.

45

T Danmark atsak?, kad ?pareigojan?io atsakymo tikslais buvo galima atsižvelgti ? tai, kad T Danmark perveda dividendus N Luxembourg 2, kuri pati dividendus perveda savo patronuojan?iajai bendrovei. Remiantis tuo, buvo galima daryti prielaid?, kad ji dal? ši? sum? (kaip dividendus ir (arba) kaip skolos gr?žinim?) paskirstys bendrov?ms, kontroliuojamoms ?vairi? kapitalo investicini? fond? arba jos kreditori?. T Danmark taip pat nurod?, kad N Luxembourg 2

patronuojančiosios bendrovės pervestos sumos bendrovėms, kontroliuojamoms įvairių kapitalo investicinių fondų, vėliau buvo pervedamos galutiniams investuotojams ir kapitalo investicinius fondus, tačiau T Danmark nepatikslino nei kaip šie pervedimai buvo atliekami, nei kaip jie buvo vertinami mokesčių požiūriu.

46

Skatterådet (Nacionalinė mokesčių taryba, Danija) neigiamai atsakė į prašymą dėl įpareigojančio atsakymo.

47

Gavusi T Danmark skundą dėl šio sprendimo, Nacionalinė mokesčių ginčų komisija vis dėlto nusprendė, kad šios bendrovės paskirstyti dividendai N Luxembourg 2 neapmokestinami mokesčiu. Ji iš tiesų nusprendė, kad ribota mokesčių prievolė netaikoma pagal Direktyvą 90/435, nes Danijos Karalystė neprieštarė šio statymo nuostatai, skirtai tam, kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui ir piktnaudžiavimui, kaip numatyta šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, todėl negalėjo apmokestinti dividendų pagal Pelną mokesčių įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Mokesčių ministerija pareiškė ieškinį teismuose dėl šio Nacionalinės mokesčių ginčų komisijos sprendimo.

48

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

„1.

a)

Ar valstybės narės rėmimasis Direktyvos [90/435] 1 straipsnio 2 dalimi dėl nacionalinių nuostatų taikymo apgaulės ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslais suponuoja tai, kad ši valstybė narė priėmė specialias nacionalines nuostatas, įgyvendinančias šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, arba kad nacionalinėje teisėje yra bendrųjų nuostatų ar principų dėl apgaulės, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kurie gali būti aiškinami atsižvelgiant į minėto 1 straipsnio 2 dalį?

b)

Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Pelną mokesčių įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktas, kuriame numatyta, kad „taikoma sąlyga, kad dividendų apmokestinimas netaikomas <...> pagal <...> Direktyvos [90/435] <...> nuostatas“, gali būti laikomas specialia nacionaline nuostata, kaip nurodyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje?

2.

Ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, sudarytos tarp dviejų valstybių narių ir parengtos pagal [EBPO pavyzdinį apmokestinimo sutartį], nuostata, pagal kurią paskirstytų dividendų apmokestinimas priklauso nuo to, ar dividendų gavėjas laikomas dividendų tikruoju savininku, yra sutartinė prieš piktnaudžiavimą nukreipta nuostata, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 90/435] 1 straipsnio 2 dalį?

3.

Jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet nacionaliniai teismai turi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ir ar sąvoka pagal Direktyvą 90/435 turi būti aiškinama kaip

reiškianti tai, kad s?vokai turi b?ti suteikta speciali S?jungos teis?s reikšm?, o tai turi patikrinti Teisingumo Teismas?

4.

a)

Jei Teisingumo Teismas ? antr?j? klausim? atsakyt? teigiamai, o atsakymas ? tre?i?j? klausim? b?t? toks, kad nacionalinis teismas neturi nustatyti, k? apima s?voka „tikrasis savininkas“, ar tuomet s?voka turi b?ti aiškinama taip, kad bendrov?, reziduojanti valstyb?je nar?je, kuri, esant tokioms aplinkyb?ms, kokios yra šioje byloje, gauna dividend? iš kitoje valstyb?je nar?je esan?ios patronuojamosios bendrov?s, ar ši? dividend? „tikrasis savininkas“ yra s?voka, kuri? reikia aiškinti pagal S?jungos teis??

b)

Ar s?voka „tikrasis savininkas“ turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? atitinkam? s?vok? 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB d?l bendros apmokestinimo sistemos, taikomos pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimams tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrovi? (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 380), 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su jos 1 straipsnio 4 dalimi?

c)

Ar s?voka turi b?ti aiškinama vien remiantis [1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties] 10 straipsnio komentaru (12 punktas) ir ar v?lesniais komentarais galima remtis aiškinant, ?skaitant papildymus, padarytus 2003 m. d?l „bendrovi? tarpininki?“, ir papildymus, padarytus 2014 m. d?l „sutartini? ar ?statymini? pareig?“?

d)

Koki? reikšm? tai turi vertinant klausim?, ar dividend? gav?jas turi b?ti laikomas „tikruoju savininku“, jei dividend? gav?jas tur?jo sutartin? ar ?statymin? pareig? perleisti dividendus kitam asmeniui?

e)

Koki? reikšm? tai turi vertinant klausim?, ar dividend? gav?jas turi b?ti laikomas „tikruoju savininku“, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikiantis teismas, atsižvelgdamas ? bylos faktini? aplinkybi? vertinim?, padaryt? išvad?, kad gav?jas, neb?damas sutartimi ar ?statymu ?pareigotas perleisti gaut? naud? kitam asmeniui, neturi „visos“ teis?s „naudotis“ gauta nauda, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose d?l [1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties]?

5.

Jei byloje b?t? daroma prielaida, kad:

—

yra „nacionalini? arba susitarimais paremt? nuostat? d?l apgaul?s ar piktnaudžiavimo prevencijos“ (žr. Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dal?),

—
dividendai buvo paskirstyti iš bendrovės A, reziduojančios valstybėje narėje, patronuojančiai bendrovei B, esančiai kitoje valstybėje narėje, ir iš ten perduoti tos bendrovės patronuojančiai bendrovei C, esančiai ne Sąjungoje [ar EEE], o ši juos perduoda savo patronuojančiai bendrovei D, kuri taip pat yra ne Sąjungoje ar EEE,

—
dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nebuvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė C,

—
dvigubo apmokestinimo sutartis buvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė D, ir

—
todėl pirmoji minėta valstybė pagal jos teisės aktus neturėjo reikalauti mokesčio prie šaltinio už dividendus, pervestus iš bendrovės A bendrovei D, jei pastaroji buvo tiesioginė bendrovės A savininkė,

ar yra piktnaudžiavimas pagal minėtą direktyvą ir bendrovė B nėra apsaugota pagal ją?

6.

Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamoji bendrovė), ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė apmokestina patronuojančią bendrovę, reziduojančią kitoje valstybėje narėje, už dividendus, o aptariama valstybė narė traktuoja patronuojančiąsias bendroves rezidentes tokiomis aplinkybėmis, kurios panašios į atleidimo nuo tokių dividendų apmokestinimo aplinkybes?

7.

Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi, už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamoji bendrovė), ir patronuojančioji bendrovė pastarojoje valstybėje narėje laikoma ribotai apmokestinama toje valstybėje narėje už nagrinjamus dividendus, ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė reikalauja, kad bendrovė, atsakinga už vėlavimą sumokėti mokestį prie šaltinio (patronuojamoji bendrovė), mokėtų delspinigius už uždelstą mokesčio prie šaltinio sumokėjimą taikydama didesnį delspinigį normą nei delspinigio norma, kuri valstybė narė taiko pelno mokesčio reikalavimams, pareikštiems toje pačioje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei?

8.

Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas, o atsakymas į trečiąjį klausimą būtų toks, kad nacionaliniai teismai turi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ir jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) tuo pagrindu negali būti laikoma atleista nuo

mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 90/435 už dividendus, gautus iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės (patronuojamoji bendrovė), ar pastaroji valstybė narė pagal Direktyvą 90/435 ar ESS 4 straipsnio 3 dalį privalo nurodyti, kokią valstybę narę tokiu atveju laiko tikruoju savininku?

9.

Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojamoji bendrovė) faktiškai laikoma neatleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 90/435 už dividendus, gautus iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės (patronuojamoji bendrovė), ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu (ir (arba) SESV 63 straipsnis), paimtas atskirai ar kartu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos:

–

pastaroji valstybė narė reikalauja iš patronuojamosios bendrovės mokėti mokestį prie šaltinio už dividendus ir numato, kad šis asmuo atsakingas valdžios institucijoms už nesumokėtą mokestį prie šaltinio, kai tokios pareigos mokėti mokestį prie šaltinio nėra, kai patronuojamoji bendrovė reziduoja valstybėje narėje;

–

pastaroji valstybė narė apskaičiuoja delspinigius už mokėtiną mokestį prie šaltinio?

Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakant į devintąjį klausimą būtų atsižvelgta į atsakymus, pateiktus į šeštąjį ir septintąjį klausimus.

10.

Kai:

–

valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojamoji bendrovė) vykdo Direktyvoje 90/435 numatytą reikalavimą 2011 m. turėti ne mažiau kaip 10 % (patronuojamosios) bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje, akcinio kapitalo;

–

patronuojamoji bendrovė faktiškai laikoma neatleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi už patronuojamosios bendrovės paskirstytus dividendus;

–

patronuojančiosios bendrovės (tiesioginis ar netiesioginis) akcininkas (akcininkai), reziduojantis (ys) trečiojoje šalyje, laikomas (i) nagrinėjamą dividendą tikruoju (aisiais) savininku (ais);

–

prieš tai nurodytas (nurodyti) tiesioginis ar netiesioginis akcininkas (akcininkai) taip pat nevykdo prieš tai minėto kapitalo reikalavimo,

ar SESV 63 straipsniu draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė, kurioje yra patronuojamoji bendrovė, apmokestina nagrinėjamus dividendus, kai nagrinėjama valstybė narė laiko, kad reziduojančios bendrovės vykdo kapitalo reikalavimą pagal Direktyvą 90/435, t. y. 2011

mokestiniais metais turi ne mažiau kaip 10 % dividendus paskirstančios bendrovės akcinio kapitalo, kad būtų atleistos nuo mokesčio už šiuos dividendus“

2) Byla C-117/16, Y Denmark

49

Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad JAV įsteigtos Y Inc. (toliau – Y USA), kuri yra pagrindinė Y grupės bendrovė, akcijos yra kotiruojamos vertybiniuose popieriuose biržoje. Jos užsienyje įsteigtas patronuojamasis bendrovės turi tarpininką Y Global Ltd, įsteigta Bermuduose (toliau – Y Bermudes), kurios vienintelė veikla, be jos patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalį turėjimo, sudaro intelektinės nuosavybės teisių grupės produktus turėjimas. Ji administruoja nepriklausoma valdymo bendrovė.

50

Y Denmark (jį steigė bendrovė Y USA Danijoje 2000 m., ji nuolat turėjo dvidešimt darbuotojų) teikia pardavimų ir pagalbos paslaugas ir už šią veiklą atsiskaito Nyderlanduose įsteigta bendrovei Y BV (toliau – Y Holland), kuri atsakinga už grupės pardavimo operacijas už JAV, Kanados ir Meksikos ribas. Y Denmark taip pat yra Y grupės Europos dalies patronuojamoji bendrovė.

51

JAV priėmus American Jobs Creation Act of 2004 (2004 m. JAV darbo vietų sukūrimo įstatymas), JAV įsteigtoms bendrovėms buvo suteikta laikina galimybė gauti iš užsienio patronuojamųjų bendrovių dividendus itin palankiomis mokesčių sąlygomis tam, kad žmonės galėtų panaudoti dividendus konkrečioms tikslams JAV, įskaitant tyrimus ir plėtrą. Tuo remdamasi Y USA nusprendė už finansinius metus nuo 2005 m. gegužės 1 d. iki 2006 m. balandžio 30 d. paimti iš Y Bermudes kiek galima daugiau dividendų. Bendra dividendų suma, kuri, inter alia, suteiktina paskirstant dividendus iš įvairių Y Bermudes patronuojamųjų bendrovių, buvo vertinama 550 milijonų JAV dolerių (USD) (maždaug 450,82 milijono eurų).

52

Prieš paskirstant šiuos dividendus buvo atlikta grupės Y Europos dalies restruktūrizacija. Todėl 2005 m. gegužės 9 d. Y Bermudes Kipre steigė bendrovė Y Cyprus su pradiniu 20000 USD (maždaug 16400 eurų) kapitalu, iš kurio buvo sumokėta 2000 USD (maždaug 1640 eurų). Pagal 2005 m. rugsėjo 16 d. sutartį Y Bermuda pardavė Y Denmark akcijas Y Cyprus už 90 milijonų eurų. Kaina buvo sumokėta išduodant skolos priemonę.

53

Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Y Cyprus yra turto valdymo (kontroliuojamoji) bendrovė ir vykdo tam tikrą išdo valdymo veiklą (paskolos patronuojamosioms bendrovėms). Iš šios bendrovės 2005–2006 ir 2006–2007 m. metinių apskaitos dokumentuose esančių valdymo ataskaitų matyti, kad jos pagrindinė veikla buvo kapitalo dalį valdymas. Be to, bendrovė mokėjo darbo užmokestį, kuris atitinkamai siekė 571 USD (maždaug 468 eurais) ir 915 USD (maždaug 750 eurų). Pagal metinius apskaitos dokumentus bendrovė nebuvo apmokestinta, nes neturėjo apmokestinamojo pelno.

54

2005 m. rugsėjo 26 d. Y Holland nusprendė paskirstyti 76 milijonus eurų dividendų Y Denmark už

2004 ir 2005 finansinius metus. Šie dividendai 2005 m. spalio 25 d. buvo sumokėti Y Denmark. 2005 m. rugsėjo 28 d. Y Denmark visuotinis susirinkimas taip pat patvirtino už tuos pačius finansinius metus pasiūlytą dividendų paskirstymą Y Cyprus – iš viso 76 milijonų eurų. Ši suma 2005 m. spalio 27 d. buvo sumokėta Y Cyprus. 2005 m. spalio 28 d. Y Cyprus šių sumų pervedė Y Bermudes siekdama iš dalies grąžinti paskolą, dėl kurios buvo susitarta susigyjant Y Denmark.

55

2005 m. spalio 21 d. Y Cyprus Nyderlanduose steigė bendrovę Y Holding BV. Pagal 2005 m. spalio 25 d. sutartį Y Denmark pardavė jos turimas Y Holland akcijas Y Holding už 14 milijonų eurų.

56

2006 m. balandžio 3 d. Y Bermudes paskirstė 550 milijonų USD (maždaug 450,82 milijono eurų) dydžio dividendus Y USA. Šie dividendai buvo finansuoti iš dalies savo pinigais, o dalis banko paskola.

57

2006 m. spalio 13 d. Y Denmark visuotinis susirinkimas patvirtino už 2005 ir 2006 finansinius metus pasiūlytą dividendų paskirstymą Y Cyprus – iš viso 92012000 DKK (maždaug 12,3 milijono eurų). Y Denmark nurodė, kad suma buvo išskaičiuota (kaip gautini dividendai) iš bendros 550 milijonų USD (maždaug 450,82 milijono eurų) dividendų sumos, šiuos dividendus Y Bermudes paskirstė Y USA. 2006 m. balandžio 3 d., Mokesčių ministerijos nuomone, jie nepagrįsti dokumentais. 2010 m. Y Denmark 92012000 DKK (maždaug 12,3 milijono eurų) sumą pervedė Y Cyprus.

58

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, pagrindinis klausimas, kuris kyla šiuo atveju, yra visų pirma tas, ar Y Cyprus taikoma ribota mokesčių prievolė Danijoje už aptariamus dividendus. Pagal vidaus teisę užsienio patronuojančioji bendrovė iš principo neturi ribotos mokesčių prievolės Danijoje už dividendus. Vis dėlto dividendų neapmokestinimas ar jo mažesnis apmokestinimas priklauso nuo Direktyvos 90/435 arba nuo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taikymo. Daugelyje Danijos Karalystės sudarytų apmokestinimo sutarčių yra numatyta atleidimo nuo mokesčio ar jo sumažinimo sąlyga, kad dividendų gavėjas būtų jį „tikrasis savininkas“ (retmæssig ejer). Direktyvoje 90/435 nenumatyta analogiška sąlyga.

59

SKAT mano, kad Y Cyprus taikoma ribota mokesčių prievolė Danijoje už aptariamus dividendus, nes minėta bendrovė neturėtų būti laikoma tikrąja šių dividendų savininke, kaip tai suprantama pagal Danijos Karalystės ir Kipro Respublikos apmokestinimo sutartį. Be to, jai netaikomos Direktyvos 90/435 nuostatos, susijusios su pajamų prie šaltinio atleidimu nuo mokesčių.

60

2010 m. rugsėjo 17 d. sprendimu SKAT konstatavo, kad Y Denmark turėjo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio už du dividendų pervedimus 2005 ir 2006 m. savo patronuojančiajai bendrovei Y Cyprus ir kad Y Denmark turėjo būti laikoma atsakinga už minėto mokesčio prie šaltinio sumokėjimą.

61

Tas sprendimas buvo apskųstas Nacionalinei mokesčių ginčų komisijai. 2011 m. gruodžio 16 d. ši komisija, kaip ir SKAT, konstatavo, kad Y Cyprus nebuvo tikroji dividendų savininkė, kaip tai suprantama pagal Danijos Karalystės ir Kipro Respublikos apmokestinimo sutartį, bet pirmą Y Denmark nurodytą pagrindą, kad nereikėjo išskaičiuoti mokesčio prie šaltinio, nes Y Cyprus turėjo būti taikomos Direktyvoje 90/435 numatytos atleidimo nuo mokesčio nuostatos.

62

Mokesčių ministerija pareiškė ieškinti dėl Nacionalinės mokesčių ginčų komisijos sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

63

Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas nurodė, kad ginčo šalys sutaria dėl to, jog „realybės“ principas neleidžia atmesti, kad buvo sukurti dirbtiniai dariniai, ir kad bendrovė, gavusi dividendų, šiuo atveju Y Cyprus, yra teisėta pajamą gavėja, kaip tai suprantama pagal Danijos teisę.

64

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

„1.

a)

Ar valstybės narės remiamasis Direktyvos [90/435] 1 straipsnio 2 dalimi dėl nacionalinių nuostatų taikymo apgaulės ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslais suponuoja, kad ši valstybė narė pirmą specialias nacionalines nuostatas, gyvendinančias šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, arba kad nacionalinėje teisėje yra bendrųjų nuostatų ar principų dėl apgaulės, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kurie gali būti aiškinami atsižvelgiant į minėto 1 straipsnio 2 dalį?

b)

Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktas, kuriame numatyta, kad „taikoma sąlyga, kad dividendų apmokestinimas netaikomas <...> pagal <...> Direktyvos [90/435] <...> nuostatas“, gali būti laikomas specialia nacionaline nuostata, kaip nurodyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje?

2.

a)

Ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, sudarytos tarp dviejų valstybių narių ir parengtos pagal [EBPO pavyzdinį apmokestinimo sutartį], nuostata, pagal kurią paskirstytų dividendų apmokestinimas priklauso nuo to, ar dividendų gavėjas laikomas tikruoju dividendų savininku, yra sutartinė prieš piktnaudžiavimą nukreipta nuostata, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 2 dalį?

b)

Jei taip, ar Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje esanti sąvoka „susitarimais paremta“ turi būti

aiškinama kaip suponuojanti, kad valstybė narė gali pagal nacionalinę teisę remtis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi mokesčių mokėtojo nenaudai?

3.

Jei 2 antrojo klausimo a punktą b) atsakyta teigiamai, ar tuomet nacionalinis teismas turi nustatyti, kokią apimant sūvoka „tikrasis savininkas“, ir ar sūvoka pagal Direktyvą 90/435 turi būti aiškinama kaip reiškianti tai, kad sūvokai turi būti suteikta speciali Sąjungos teisės reikšmė, o tai turi patikrinti Teisingumo Teismas?

4.

a)

Jei 2 antrojo klausimo a punktą b) atsakyta teigiamai, o atsakymas 2 trečiojo klausimo b) toks, kad nacionalinis teismas neturi nustatyti, kokią apimant sūvoka „tikrasis savininkas“, ar tuomet sūvoka turi būti aiškinama taip, kad bendrovė, reziduojanti valstybėje narėje, kuri, esant tokioms aplinkybėms, kokios yra šioje byloje, gauna dividendus iš kitoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės, ar ši dividendus „tikrasis savininkas“ yra sūvoka, kuri reikia aiškinti pagal Sąjungos teisę?

b)

Ar sūvoka „tikrasis savininkas“ turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamą sūvoką [Direktyvos 2003/49] 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su jos 1 straipsnio 4 dalimi?

c)

Ar ši sūvoka turi būti aiškinama vien remiantis [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties] 10 straipsnio komentaru (12 punktas) ir ar vėlesniais komentarais galima remtis aiškinant, įskaitant papildymus, padarytus 2003 m. d. I „bendrovių tarpininkų“, ir papildymus, padarytus 2014 m. d. I „sutartinių ar įstatyminių pareigų“?

d)

Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendus gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, jei dividendus gavėjas turėjo sutartinę ar įstatyminę pareigą perleisti dividendus kitam asmeniui?

e)

Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendus gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į bylos faktinius aplinkybių vertinimą, padarytą išvadą, kad gavėjas, nebūdamas pagal sutartį ar įstatymą įpareigotas perleisti gautą naudą kitam asmeniui, neturi „visos“ teisės „naudotis“ gauta nauda, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose d. I [1977 m. EBPO pavyzdinio apmokestinimo sutarties]?

5.

Jei byloje būtų daroma prielaida:

—

kad yra „nacionalinių nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos“ (žr. Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį),

–

kad dividendai buvo paskirstyti iš bendrovės A, reziduojančios valstybėje narėje, patronuojančiai bendrovei B, esančiai kitoje valstybėje narėje, ir iš ten perduoti tos bendrovės patronuojančiai bendrovei C, kuri reziduoja ne ES ar EEE, kuri paskirstė lėšas savo patronuojančiai bendrovei D, kuri taip pat reziduoja ne ES ar EEE,

–

kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nebuvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė C,

–

kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis buvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė D, ir

–

kad todėl pirmoji minėta valstybė pagal savo teisės aktus neturėjo reikalauti mokesčio prie šaltinio už dividendus, paskirstytus iš bendrovės A bendrovei D, jei D buvo tiesioginė A savininkė,

ar yra piktnaudžiavimas pagal direktyvą ir B nėra apsaugota pagal ją?

6.

Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamosios bendrovės), ar EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu (ir (arba) EB 56 straipsniu), draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė apmokestina patronuojančią bendrovę, reziduojančią kitoje valstybėje narėje, už dividendus, o nagrinėjama valstybė narė traktuoja patronuojančiąsias bendroves rezidentės tokiomis aplinkybėmis, kurios panašios į atleidimo nuo tokių dividendų apmokestinimo aplinkybes?

7.

Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamosios bendrovės), ir patronuojančioji bendrovė pastarojoje valstybėje narėje laikoma ribotai apmokestinama toje valstybėje narėje už nagrinjamus dividendus, ar EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu (ir (arba) EB 56 straipsniu), draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė reikalauja, kad bendrovė, atsakinga už mokesčio prie šaltinio išskaičiavimą (patronuojamoji bendrovė), mokėtų delspinigius už uždelstą mokesčio prie šaltinio sumokėjimą taikant didesnį delspinigį normą nei delspinigį norma, kuri valstybė narė taiko pelno mokesčio reikalavimams, pareikštiems toje pačioje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei?

8.

Jei atsakymas ? antrojo klausimo a punkt? b?t? teigiamas, o atsakymas ? tre?i?j? klausim? b?t? toks, kad ne nacionalinis teismas turi nustatyti, k? apima s?voka „tikrasis savininkas“, ir jei valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov? (patronuojan?ioji bendrov?) tuo pagrindu negali b?ti laikoma atleista nuo mokes?io prie šaltinio pagal Direktyv? 90/435 už dividendus, gautus iš kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s (patronuojamoji bendrov?), ar pastaroji valstyb? nar? pagal Direktyv? 90/435 ar EB 10 straipsn? privalo nurodyti, k? valstyb? nar? tokiu atveju laiko tikruoju savininku?

9.

Jei valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov? (patronuojan?ioji bendrov?) faktiškai laikoma neatleista nuo mokes?io prie šaltinio pagal Direktyv? 90/435 už dividendus, gautus iš kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s (patronuojamosios bendrov?s), ar EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu (ir (arba) EB 56 straipsniu), paimtas atskirai ar kartu, draudžia teis?s aktus, pagal kuriuos:

—

pastaroji valstyb? nar? reikalauja iš patronuojamosios bendrov?s mok?ti mokest? prie šaltinio už dividendus ir numato, kad šis asmuo atsakingas valdžios institucijoms už nesumok?t? mokest? prie šaltinio, kai tokios pareigos mok?ti mokest? prie šaltinio n?ra, kai patronuojan?ioji bendrov? reziduoja valstyb?je nar?je;

—

pastaroji valstyb? nar? apskai?iuoja delspinigius už mok?tin? mokest? prie šaltinio?

Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakant ? devint?j? klausim? b?t? atsižvelgta ? atsakymus, pateiktus ? šešt?j? ir septint?j? klausimus.

10.

Kai:

—

valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov? (patronuojan?ioji bendrov?) ?vykdo Direktyvoje 90/435 numatyt? reikalavim? (2005 ir 2006 m.) tur?ti ne mažiau kaip 20 % (patronuojamosios) bendrov?s, reziduojan?ios kitoje valstyb?je nar?je, akcinio kapitalo;

—

patronuojan?ioji bendrov? faktiškai laikoma neatleista nuo mokes?io prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi už patronuojamosios bendrov?s paskirstytus dividendus;

—

patronuojan?iosios bendrov?s (tiesioginis (?iai) ar netiesioginis (?iai)) akcininkas (?ai), reziduojantis (?ys) tre?iojoje šalyje, laikomas (?i) nagrin?jam? dividend? tikruoju (?aisiais) savininku (?ais);

—

prieš tai nurodytas (?i) tiesioginis (?iai) ar netiesioginis (?iai) akcininkas (?ai) taip pat ne?vykdo

min?to kapitalo reikalavimo,

ar EB 56 straipsniu draudžiami teis?s aktai, pagal kuriuos valstyb? nar?, kurioje yra patrunuojamoji bendrov?, apmokestina nagrin?jamus dividendus, kai nagrin?jama valstyb? nar? laiko, kad reziduojan?ios bendrov?s ?vykdo kapitalo reikalavim? pagal Direktyv? 90/435, t. y. 2005 ir 2006 mokestiniais metais turi ne ma?iau kaip 20 % dividendus paskirstan?ios bendrov?s akcinio kapitalo (2007 ir 2008 m. 15 %, v?liau 10 %), kad b?t? atleistos nuo mokes?io u? ?iuos dividendus?“

Procesas Teisingumo Teisme

65

Kadangi dvi pagrindin?s bylos, kurios abi susijusios su Direktyvoje 90/435 ir Sutartyse ?tvirtint? pagrindini? laisvi? ai?kinimu, yra susijusios, reikia jas sujungti, kad b?t? priimtas bendras sprendimas.

66

2017 m. kovo 2 d. raštu Danijos vyriausyb?, remdamasi Europos S?jungos Teisingumo Teismo statuto 16 straipsnio tre?ia pastraipa, papra??, kad ?ias bylas nagrin?t? Teisingumo Teismo did?ioji kolegija. Be to, d?l ?i? byl? ir byl? C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16, kurios yra ?ios dienos Sprendimo N Luxembourg 1 ir kt. (C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16, EU:C:2019:134) dalykas, pana?umo Danijos vyriausyb? taip pat pasi?l?, kad pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 77 straipsn? ?is teismas surengt? bendr? visoms ?ioms byloms teismo pos?d?. Teisingumo Teismas patenkino Danijos vyriausyb?s pra?ymus.

D?l prejudicini? klausim?

67

Nacionalinio teismo pateikti klausimai susij? su trimis temomis. Pirmoji tema susijusi su teisinio pagrindo, leidžian?io valstybei narei d?l piktnaud?iavimo teise atsisakyti atleisti bendrov?, paskirs?iusi? peln? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei, kurios patrunuojamoji bendrov? ji yra, nuo mokes?i?, kaip numatyta Direktyvos 90/435 5 straipsnyje, buvimu. Jei toks teisinis pagrindas yra, antroji tema klausimuose susijusi su piktnaud?iavim? teis? sudaran?iomis aplinkyb?mis ir su j? ?rodin?jimo tvarka. Galiausiai tre?ioji klausim? tema, taip pat pateikta tuo atveju, jei valstyb? nar? turi galimyb? atsisakyti taikyti tokiai bendrovei Direktyvoje 90/435 numatytas lengvatas, susijusi su SESV nuostat?, reglamentuojan?i? ?sisteigimo laisv? ir laisv? kapitalo jud?jim?, ai?kinimu tam, kad pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gal?t? patikrinti, ar Danijos teis?s aktais pa?eidžiamos ?ios laisv?s.

D?l pirmojo–tre?iojo klausim? ir d?l ketvirtojo klausimo a–c punkt? pagrindin?se bylose

68

Pirmuoju–tre?iuoju klausimais ir ketvirtojo klausimo a–c punktais pagrindin?se bylose pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis? pirma siekia išsiaiškinti, ar kova su suk?iavimu ar piktnaud?iavimu, leidžiama pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dal?, suponuoja nacionalin?s ar sutartyje ?tvirtintos nuostatos, b?tinios piktnaud?iavo prevencijai, buvim?, kaip tai suprantama pagal min?t? nuostat?. Antra, jis klausia, ar sutartis, kuri parengta pagal EBPO pavyzdin? apmokestinimo sutart? ir kurioje yra s?voka „tikrasis savininkas“, gali b?ti laikoma sutartyje ?tvirtinta nuostata, b?tina piktnaud?iavo prevencijai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dal?. Tre?ia, jis siekia išsiaiškinti, ar ?i s?voka „tikrasis savininkas“ (bénéficiaire) yra

S?jungos teis?s s?voka ir turi b?ti suprantama taip pat, kaip ir Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje esanti s?voka „tikrasis savininkas“ (bénéficiaire effectif), ir ar aiškinant ši? nuostat? galima atsižvelgti ? 1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties 10 straipsn?. Jis, be kita ko, klausia, ar nuostata, kurioje yra s?voka „tikrasis savininkas“, gali b?ti laikoma kovos su piktnaudžiavimu teise teisiniu pagrindu.

69

Vis? pirma reikia išnagrin?ti pirm?j? klausim? pagrindin?se bylose, kuriuo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar valstyb? nar?, siekdama kovoti su piktnaudžiavimu teise pagal Direktyv? 90/435, turi b?ti pri?musi speciali? šios direktyvos perk?limo nacionalin? nuostat?, o gal ji gali remtis nacionaliniais ar sutartiniais piktnaudžiavimo prevencijos principais ar nuostatomis.

70

Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad S?jungos teis?je yra bendrasis teis?s principas, jog teis?s subjektai negali suk?iaudami arba piktnaudžiaudami remtis S?jungos teis?s 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. rugs?jo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 35 punktas; 2017 m. lapkri?io 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).

71

Šio bendrojo teis?s principo teis?s subjektai turi laikytis. Iš ties? S?jungos teis?s akt? taikymas negali b?ti išpl?stas tiek, kad apimt? veiksmus, atliekamus turint tiksl? suk?iaujant arba piktnaudžiaujant pasinaudoti S?jungos teis?je numatytais lengvatomis (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, 38 punkt?; 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C?251/16, EU:C:2017:881, 27 punkt? ir 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo Komisija / Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, 99 punkt?).

72

Iš šio principo išplaukia, kad valstyb? nar? turi atsisakyti leisti pasinaudoti S?jungos teis?s nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant ?gyvendinti ši? nuostat? tikslus, bet siekiant pasinaudoti S?jungos teis?s lengvata, nors galimyb?s pasinaudoti šia lengvata s?lygos buvo ?vykdytos tik formaliai.

73

Taip yra, pavyzdžiui, kai muitin?s formalum? ?gyvendinimas nepriskirtinas prie ?prastini? komercini? sandori?, bet yra visiškai formalus ir juo siekiama tik piktnaudžiaujant pasinaudoti kompensacin?mis sumomis (šiuo klausimu žr. 1981 m. spalio 27 d. Sprendimo Schumacher ir kt., 250/80, EU:C:1981:246, 16 punkt? ir 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, 21 punkt?) ar eksporto gr?žinamosiomis išmokomis (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo Emsland?Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, 59 punkt?).

74

Be to, draudimo piktnaudžiauti teise principas taikomas tokiose ?vairiose srityse, kaip laisvas prekį jud?jimas (1985 m. sausio 10 d. Sprendimo Association des Centres distributeurs Leclerc ir

Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, 27 punktas), laisv? teikti paslaugas (1993 m. vasario 3 d. Sprendimo Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, 13 punktas), paslaug? 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 laisv? (1999 m. kovo 9 d. Sprendimo Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, 24 punktas), bendrovi? teis? (2000 m. kovo 23 d. Sprendimo Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, 33 punktas), socialin? apsauga (1996 m. geguž?s 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), socialin? politika (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, 37–41 punktai), ribojamosios priemon?s (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo Afrasiabi ir kt., C?72/11, EU:C:2011:874, 62 punktas) ar prid?tin?s vert?s mokestis (PVM) (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax ir kt., C?255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas).

75

D?l pastarosios srities Teisingumo Teismas kelis kartus yra nurod?s, kad nors kova su suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) pripaž?stamas ir skatinamas tikslas, draudimo piktnaudžiauti principas yra bendrasis S?jungos teis?s principas, kuris taikomas neatsižvelgiant ? tai, ar šios teis?s ir lengvatos ?tvirtintos Sutartyse, reglamente ar direktyvoje (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C?251/16, EU:C:2017:881, 30 ir 31 punktus).

76

Iš to darytina išvada, kad bendrasis draudimo piktnaudžiauti principas turi b?ti taikomas prieš asmen?, kai jis remiasi tam tikromis S?jungos teis?s nuostatomis, kuriose numatyta lengvata, tokiu b?du, kuris nesuderinamas su šiose nuostatose ?tvirtintais tikslais. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad šiuo principu gali b?ti remiamasi prieš apmokestinam?j? asmen? siekiant atsisakyti jam suteikti, be kita ko, teis? ? neapmokestinim? PVM, net jeigu n?ra tok? atsisakym? numatan?i? nacionalin?s teis?s nuostat? (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 punkt? ir 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo Cussens ir kt., C?251/16, EU:C:2017:881, 33 punkt?).

77

Nors Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad ji neužkerta kelio nacionalini? ar sutartyse ?tvirtint? nuostat?, b?tin? suk?iavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui, ši nuostata netur?t? b?ti aiškinama kaip draudžianti taikyti S?jungos teis?s bendr?j? draudimo piktnaudžiauti princip?, primint? šio sprendimo 70–72 punktuose. Iš ties? sandoriai, kurie, SKAT teigimu, sudaro piktnaudžiavimo teise veiksmus, priskirtini S?jungos teis?s taikymo sri?iai (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, 42 punkt?) ir gali b?ti pripažinti nesuderinamais su šia direktyva siekiamu tikslu.

78

Iš Direktyvos 90/435 pirmosios ir tre?iosios konstatuojam?j? dali? matyti, kad jos tikslas yra palengvinti bendrovi? jungim?si ? grupes S?jungoje, nustatant konkurencijos poži?riu neutralias mokes?i? teis?s nuostatas tam, kad ?mon?s gal?t? prisitaikyti prie bendrosios rinkos, padidinti

savo produktyvumą ir sustiprinti savo padėtį tarptautiniu lygiu.

79

Leidimas sukurti finansinius darinius, kurių vienintelis tikslas yra pasinaudoti mokesčiais lengvatomis taikant Direktyvą 90/435, 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-116/16 51 punkte, tai taikytina ir tada, kai nagrinėjama sandoriais nesiekama 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).

80

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 90/435 tikslas buvo tiesioginių mokesčių suderinimas nustatant konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių nuostatas ir kad ja nebuvo siekiama atimti iš valstybių narių galimybes imtis reikiamų kovos su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu priemonių.

81

Nors tai, kad mokesčių mokėtojas ieško palankiausios jam apmokestinimo schemos, neturėtų pagrįsti bendrosios sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcijos (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 50 punktą; 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 84 punktą ir 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, 60 punktą), vis dėlto toks mokesčių mokėtojas neturėtų pasinaudoti teise ar nauda, kylančia iš Sąjungos teisės, jei aptariamas sandoris ekonominiu aspektu yra visiškai apsimestinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 51 punktą; 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo K, C-322/11, EU:C:2013:716, 61 punktą ir 2017 m. spalio 25 d. Sprendimo Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, 61–63 punktus).

82

Iš šių argumentų darytina išvada, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytais teisėmis, kuriomis remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

83

Taigi, atsižvelgiant į Sąjungos teisės bendrąjį draudimo piktnaudžiauti principą ir į būtinybę laikytis šio principo gyvendinant Sąjungos teisę, nacionalinių ar sutartyse tvirtintų nuostatų, skirtų piktnaudžiavimo prevencijai, nebuvimas neturi reikšmės valdžios institucijų pareigai atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytais teisėmis, kuriomis remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

Atsakov?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 90/435 1 straipsnio 2 dalies atitinkama valstyb? nar? gali atsisakyti leisti pasinaudoti ?ioje direktyvoje numatytais lengvatomis, tik jei nacionalin?s teis?s aktuose yra atskiras ir konkretus teisinis pagrindas ?iuo aspektu.

Vis d?lto ?iems argumentams negalima pritarti.

Žinoma, Teisingumo Teismas 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408) 42 punkte primin?, kad teisinio saugumo principas draudžia direktyvoms pa?ioms sukurti pareigas asmenims ir tod?l valstyb? nar? negali remtis direktyvomis asmen? atžvilgiu.

Jis taip pat primin?, kad tokia išvada neturi ?takos reikalavimui, jog valstyb?s nar?s valdžios institucijos, taikydamos nacionalin? teis?, turi j? aiškinti kiek ?manoma labiau atsižvelgdamos ? direktyv? tekst? ir tikslus, kad b?t? pasiektas ?iomis direktyvomis siekiamas rezultatas; min?tos valdžios institucijos gali remtis S?jungos teis? atitinkan?iu nacionalini? teis?s akt? aiškinimu asmen? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, 45 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

B?tent remdamasis šiais argumentais Teisingumo Teismas pasi?l? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui išnagrin?ti, ar Danijos teis?je yra nuostata ar bendras principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas, ar kitos nuostatos d?l mokes?i? vengimo ar mokes?i? sl?pimo, kurios gal?t? b?ti aiškinamos pagal Direktyvos 90/434 nuostat?, pagal kuri? iš esm?s valstyb? nar? gali atsisakyti suteikti teis? ? ?ioje direktyvoje numatyt? išskaitym?, kai yra sandoris, kuriuo iš esm?s siekiama tokio suk?iavimo ar vengimo, ir gali prireikus patikrinti, ar pagrindin?je byloje ?vykdytos ši? vidaus nuostat? taikymo s?lygos (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, 46 ir 47 punktus).

Vis d?lto, net jei pagrindin?se bylose paaišk?t?, kad nacionalin?je teis?je n?ra taisykli?, kurias b?t? galima aiškinti taip, kad tai atitikt? Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dal?, iš to negalima padaryti išvados, nepaisant to, k? Teisingumo Teismas nusprend? 2007 m. liepos 5 d. Sprendime Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), kad nacionalin?s valdžios institucijos ir teismai negali atsisakyti suteikti lengvat?, susijusi? su teise ? atleidim? nuo mokes?io, numatyt? šios direktyvos 5 straipsnyje, suk?iavimo ar piktnaudžiavimo teise atveju (pagal analogij? 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 punkt?).

Iš tiesų, atsisakymas mokesčių mokėtojui taikyti lengvatą esant tokioms aplinkyboms nepriskirtinas prie šio sprendimo 86 punkte nurodytą atvejį, 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).

Taigi, kadangi, kaip buvo priminta šio sprendimo 70 punkte, faktinėmis aplinkybomis, susijusiomis su piktnaudžiavimu arba sukčiavimu, negalima pagrįsti Sąjungos teisinėje sistemoje numatytos teisės, atsisakymas suteikti lengvatą pagal direktyvą, kaip antai Direktyvą 90/435, 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, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama lengvata, vykdytos tik formaliai (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).

Todėl esant tokioms aplinkyboms valstybės narės turi netaikyti lengvatos, išplaukiančios iš Direktyvos 90/435, 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).

Atsižvelgiant į argumentą, pateiktą šio sprendimo 72 punkte, nereikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrąjį klausimą, iš esmės susijusį su tuo, ar dvišalio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, kurioje daroma nuoroda į sąvoką „tikrasis savininkas“, gali būti teisinis pagrindas kovojant su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu pagal Direktyvą 90/435.

Remiantis tuo, taip pat nereikia atsakyti į trečiąjį klausimą ir ketvirtojo klausimo a–c punktus, susijusius su tos pačios sąvokos „tikrasis savininkas“ aiškinimu, nes jie buvo pateikti tik tuo atveju, jei antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: bendrąją Sąjungos teisės principą, kad teisės subjektai neturi sukčiaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti Sąjungos teisės normomis, reikia aiškinti taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti mokesčių mokėtojui sukčiaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti minėtos direktyvos 5 straipsnyje numatyto atleidimu nuo mokesčių prie šaltinio už pelną, patronuojamosios bendrovės paskirstytą savo patronuojančiajai bendrovei, net ir nesant nacionalinės teisės ar sutartyje tvirtintų nuostatų dėl tokio atsisakymo.

Dėl ketvirtojo klausimo d ir e punktų, taip pat dėl penktojo ir aštuntojo klausimų pagrindinėse

Ketvirtojo klausimo d ir e punktais, taip pat penktuoju klausimu pagrindinėse bylose prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, kokie veiksmai sudaro piktnaudžiavim? teise ir kaip galima nustatyti šiuos veiksmus. Šiuo klausimu jis siekia sužinoti, be kita ko, ar bendrov? gali b?ti laikoma faktiškai gavusi dividend? iš savo patronuojamosios bendrov?s, jei ji turi sutartyje ar teis?s aktuose nustatyt? pareig? pervesti šiuos dividendus tre?iajam asmeniui arba jei iš faktini? aplinkybi? matyti, kad ši bendrov? „iš esm?s“ n?ra saistoma šios pareigos ir neturi teis?s „naudotis visais dividendais“, kaip tai suprantama pagal 2014 m. komentarus d?l 1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties. Jis taip pat siekia išsiaiškinti, ar gali b?ti piktnaudžiavimas teise, jei dividend?, kuriuos perved? bendrov?s tarpinink?s, galutin? tikroji savinink? yra bendrov?, turinti buvein? tre?iojoje šalyje, su kuria atitinkama valstyb? nar? sudar? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?. Aštuntuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar valstyb? nar?, kuri atsisako pripažinti, kad kitos valstyb?s nar?s bendrov? yra dividend? savinink?, turi nustatyti bendrov?, kuri? ji prireikus laiko tikr?ja savininke.

D?l piktnaudžiavim? teise sudaran?i? veiksm? ir su tuo susijusi? ?rodym?

Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, siekiant ?rodyti piktnaudžiavim?, b?tinas, pirma, objektyvi? aplinkybi?, iš kuri? matyti, kad, nors formaliai S?jungos teis?s akte numatytos s?lygos ?vykdytos, šio akto tikslas nepasiektas, visetas ir, antra, subjektyvus elementas, kur? sudaro siekis gauti naudos iš S?jungos teis?s akto, dirbtinai sukuriant s?lygas, b?tinas 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).

Taigi vis? aplinkybi? išnagrin?jimas leidžia patikrinti, ar ?vykdytos piktnaudžiavim? sudaran?i? veiksm? s?lygos ir, be kita ko, ar ?kio subjektai sudar? visiškai formalius ar apsimestinius sandorius, neturin?ius jokio ekonominio ir komercinio pagrindo, siekiant pagrindinio tikslo pasinaudoti nepagr?sta 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 punkt? ir 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimo Cervati ir Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, 47 punkt?).

Teisingumo Teismas neturi tikrinti pagrindini? bylos faktini? aplinkybi?. Vis d?lto Teisingumo Teismas, nagrin?damas prašym? priimti prejudicin? sprendim?, gali prireikus nacionaliniams teismams suteikti gairi?, kurios jiems pad?t? vertinti konkret? j? nagrin?jam? atvej?. Nors pagrindinėse bylose tam tikros šios gair?s gal?t? leisti padaryti išvad? apie piktnaudžiavimo teise buvim?, vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar šios gair?s yra objektyvios ir tarpusavyje deran?ios ir ar atsakov?s pagrindinėse bylose tur?jo galimybi? pateikti priešing? ?rodym?.

Fiktyviu dariniu gali b?ti laikoma bendrovi? grup?, kuri buvo sukurta d?l ekonomin?s realybės

neatspindinti? motyv? ir kurios strukt?ra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tiksl? yra gauti mokestin?s naudos, prieštaraujan?ios taikytinos mokes?i? teis?s tikslui ar paskir?iai. Taip yra, be kita ko, tuomet, kai d?l subjekto tarpininko ?terpimo ? grup?s strukt?r? tarp bendrov?s, kuri perveda dividendus, ir grup?s bendrov?s, kuri yra tikroji j? savinink?, išvengiama mokes?io už dividendus mok?jimo.

101

Taigi, ?rodymas apie darin?, kuriuo siekiama nepagr?stai pasinaudoti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatyto atleidimu nuo mokes?io, yra tai, kad visus min?tus dividendus ar j? daugum? gavusi bendrov? per labai trump? laik? nuo j? gavimo perveda subjektams, kurie neatitinka Direktyvos 90/435 taikymo s?lyg? d?l to, kad šie subjektai arba n?ra ?steigti jokioje valstyb?je nar?je, arba jie n?ra ?steigti viena iš šioje direktyvoje nurodyt? form?, arba jie n?ra vieno iš min?tos direktyvos 2 straipsnio c punkte nurodyt? mokes?i? mok?tojai, arba dar – jie n?ra „patronuojan?iosios bendrov?s“, kaip tai suprantama pagal tos pa?ios direktyvos 3 straipsn?.

102

Direktyvos 90/435 taikymo s?lyg? neatitinka subjektai, kurie yra rezidentai mokes?i? tikslais ne S?jungoje, kaip antai byloje C?117/16 aptariamos bendrov?s ar byloje C?116/16 aptariamie investiciniai fondai. Tose bylose, jei dividendai b?t? buv? tiesiogiai išmok?ti Danijos ?mon?s skolinink?s ?mon?ms gav?joms, kurios, Mokes?i? ministerijos teigimu, yra j? tikrosios savinink?s, Danijos Karalyst? b?t? gal?jusi surinkti mokest? prie šaltinio.

103

Be to, fiktyvaus darinio pob?d? gali patvirtinti aplinkyb?, kad atitinkama bendrovei? grup? turi toki? strukt?r?, kad bendrov?, kuri iš bendrov?s skolinink?s gauna dividend?, pati turi pervesti šiuos dividendus tre?iajai bendrovei, neatitinkan?iai Direktyvos 90/435 taikymo s?lyg?, o tai lemia, kad ji gauna tik nedidel? apmokestinam?j? peln?, kai ji veikia kaip bendrov? tarpinink?, leidžianti užtikrinti finansinius srautus iš bendrov?s skolinink?s ? bendrov?, kuri yra tikroji pervest? sum? savinink?.

104

Aplinkyb?, kad bendrov? veikia kaip bendrov? tarpinink?, gali b?ti nustatyta, jei jos vienintel? veikla yra gauti dividend? ir juos pervesti tikrajam savininkui ar kitoms bendrov?ms tarpinink?ms. Tikrosios ekonomin?s veiklos nebuvimas, atsižvelgiant ? aptariamos ekonomin?s veiklos savybes, šiuo aspektu gali b?ti nustatytas išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrov?s valdymu, balansu, išlaid? strukt?ra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, ?darbintais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir ?ranga.

105

Fiktyvaus darinio ?rodymai taip pat gali b?ti ?vairios sutartys tarp bendrovi?, dalyvaujan?i? aptariamuose finansiniuose sandoriuose, d?l kuri? susidaro finans? srautai grup?s viduje, sandori? finansavimo b?dai, bendrovei? tarpinink? nuosav? l?š? vertinimas, taip pat bendrovei? tarpinink? teis?s ekonomiškai disponuoti gautais dividendais nebuvimas. Šiuo klausimu tokie ?rodymai gali b?ti ne tik sutartin? ar teis?s aktuose nustatyta pareiga patronuojan?iajai bendrovei, kuri gauna dividend?, juos pervesti tretiesiems asmenims, bet ir tai, kad „iš esm?s“, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, ši bendrov?, nesaistoma tokios sutartin?s ar teis?s aktuose nustatytos pareigos, neturi teis?s naudoti ši? sum? ir gauti naudos iš j?.

Be to, tokius rodymus gali patvirtinti sutapimai ar artumas laiko atžvilgiu tarp, viena vertus, naujų svarbių mokesčių teisės aktų, kaip antai pagrindinėse bylose nagrinėjant Danijos teisės aktą arba šio sprendimo 51 punkte minėtą JAV teisės aktą, signaliojimo, ir, kita vertus, sudėtingą finansinių sandorių sudarymo ir paskolų suteikimo toje pačioje grupėje.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar iš esmės yra piktnaudžiavimas teise, jei bendrovių tarpininkai pervestų dividendų tikroji savininkai yra bendrovė, kurios buveinė yra trečiojoje šalyje, su kuria šaltinio valstybė narį sudarę apmokestinimo sutartį, pagal kurią dividendai nebūtų išskaitomi, jei jie būtų buvę tiesiogiai pervesti bendrovei, kurios buveinė yra šioje trečiojoje šalyje.

Šiuo klausimu nagrinėjant grupės struktūrą neturi reikšmės tai, kad dividendų, pervestų bendrovės tarpininkams, tikrieji savininkai yra rezidentai mokesčių tikslais trečiojoje šalyje, su šaltinio valstybe narė sudarę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Reikia konstatuoti, kad tokios sutarties buvimas neturėtų savaime pašalinti piktnaudžiavimo teise. Taigi, tokia sutartis neturėtų kelti abejonių dėl piktnaudžiavimo teise, tinkamai nustatyto remiantis visomis faktinėmis aplinkybėmis, rodančiomis, kad tokio subjektai sudarę visiškai formalius ar apsimestinius sandorius siekdami pagrindinio tikslo – nepagrįstai pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių prie šaltinio, numatytu Direktyvos 90/435 5 straipsnyje.

Reikia pridurti, kad nors apmokestinimas turi atitikti ekonominę realybę, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties buvimas savaime negali nustatyti mokėjimo, atlikto gavėjams, trečiosios šalies, su kuria yra sudaryta ši sutartis, rezidentams, realumo. Jei bendrovė, turinti sumokėti dividendus, nori pasinaudoti tokios sutarties teikiama nauda, ji šiuos dividendus gali pervesti tiesiogiai žmonėms, kurios yra rezidentų mokesčių tikslais valstybėje, kuri su šaltinio valstybe yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

Atsižvelgiant į tai, taip pat negalima atmesti to, kad esant situacijai, kai dividendai atleidžiami nuo mokesčių juos tiesiogiai pervedant bendrovei, kurios buveinė yra trečiojoje šalyje, grupės struktūros tikslas nebus susijęs su jokių piktnaudžiavimu teise. Tokiu atveju grupė neturėtų būti kaltinama tuo, kad ji pasirinko tokios struktūros, o ne tiesioginį dividendų pervedimą minėtai bendrovei.

Be to, kai tikrasis dividendų savininkas yra rezidentas mokesčių tikslais trečiojoje šalyje, atsisakymas taikyti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčių niekaip nereiškia sukčiavimo ar piktnaudžiavimo teise konstatavimo.

Iš tiesų šia direktyva, kaip matyti, be kita ko, iš jos trečiosios konstatuojamosios dalies, tvirtinant bendrąjį mokesčių sistemą siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių

bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti bendrovi? grupavim? S?jungos lygmeniu (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo Wereldhave Belgium ir kt., C?448/15, EU:C:2017:180, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 78 punkte, min?ta direktyva siekiama užtikrinti fiskaliniu poži?riu neutralum? valstyb?je nar?je buvein? turin?iai patronuojamajai bendrovei paskirstant peln? kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iajai bendrovei, nes iš jos 1 straipsnio matyti, kad ji taikoma tik paskirstymams, kurie gauti valstyb?s nar?s bendrovi? ir kuri? kyla iš kitose valstyb?se nar?se buvein? turin?i? j? patronuojam?j? bendrovi? (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Nutarties KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C?439/07 ir C?499/07, EU:C:2009:339, 62 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

113

Taigi Direktyvos 90/435 mechanizmai yra numatyti tokioms situacijoms, kai j? netaikant d?l valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos ?gyvendinimo patronuojamosios bendrov?s paskirstytas pelnas jos patronuojan?iajai bendrovei gal?t? b?ti du kartus apmokestinamas (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo Wereldhave Belgium ir kt., C?448/15, EU:C:2017:180, 39 punktą). Vis d?lto tokie mechanizmai negali b?ti taikomi, kai tikroji dividend? savinink? yra bendrov?, kurios buvein? mokes?i? tikslais yra ne S?jungoje, nes tokiu atveju mokes?io prie šaltinio už min?tus dividendus netaikymas valstyb?je nar?je, iš kurios jie pervedami, gali lemti tai, kad šie dividendai nebus veiksmingi apmokestininti S?jungoje.

114

Atsižvelgiant ? visas šias aplinkybes, ? ketvirtojo klausimo d ir e punktus pagrindin?se bylose 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, kad b?t? subjektyvus aspektas, pasireiškiantis siekiu 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.

D?l piktnaudžiavimo teise ?rodin?jimo naštos

115

Reikia konstatuoti, kad Direktyvoje 90/435 n?ra nuostat?, reglamentuojan?i? piktnaudžiavimo teise buvimo ?rodin?jimo našt?.

116

Vis d?lto, kaip teigia Danijos ir Vokietijos vyriausyb?s, iš principo bendrov?s, kurios prašo leisti pasinaudoti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokes?io prie šaltinio už dividendus, turi ?rodyti, kad jos atitinka joms nustatytas objektyvias s?lygas. Iš ties? atitinkamoms mokes?i? institucijoms niekas netrukdo reikalauti iš mokes?i? mok?tojo pateikti ?rodym?, kurie, j? nuomone, reikalingi atitinkamoms rinkliavoms ir mokes?iams teisingai nustatyti, ir prireikus atsisakyti taikyti prašom? atleidim? nuo mokes?io, jei toki? ?rodym? nepateikta (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo Petersen ir Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, 51 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

117

Vis dėlto tuo atveju, jei šaltinio valstybės narės mokesčių institucija, remdamasi piktnaudžiavimo buvimo motyvu, ketina atsisakyti bendrovei, pervedusiai dividendų kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, taikyti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčių, ji turi parodyti tokius piktnaudžiavimo veiksmus, atsižvelgdama į visas reikšmingas aplinkybes, be kita ko, į tai, kad bendrovė, kuriai buvo pervesti dividendai, nėra tikroji jos savininkė.

118

Šiuo klausimu tokia institucija turi nustatyti ne tikruosius šios dividendų savininkus, bet tai, kad tariama tikroji savininkė yra tik bendrovė tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiuojama teise. Iš tiesų, panašus nustatymas gali būti neįmanomas dar ir dėl to, kad galimi tikrieji savininkai yra nežinomi. Atsižvelgiant į tam tikrą finansinių darinių sudėtingumą ir į tai, kad dirbtiniai dariniai veikloje dalyvaujančios bendrovės tarpininkės gali būti įsteigtos ne Sąjungoje, nacionalinė mokesčių institucija nebūtinai turi informacijos, kuri jai leistų nustatyti šiuos savininkus. Todėl neturėtų būti reikalaujama, kad ji pateiktų rodymą, kuri ji pateikti negali.

119

Be to, net jei galimi tikrieji savininkai yra žinomi, nebūtinai galima nustatyti, kuris iš jų yra ar bus faktinis tikrasis savininkas. Šiuo atveju byloje C-117/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Y Cyprus patronuojančioji bendrovė yra JAV įsteigta Y USA. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad Y Cyprus nėra tikroji dividendų savininkė, dividendų šaltinio valstybės narės mokesčių institucijos ir teismai veikiausiai negalės nustatyti, kuri iš šių dviejų patronuojančiųjų bendrovių yra ar bus tikroji šios dividendų savininkė. Dėl šios dividendų priskyrimo gali būti nuspręsta po to, kai mokesčių institucijos konstatuos dėl bendrovės tarpininkės.

120

Todėl į aštuntąjį klausimą pagrindinėse bylose reikia atsakyti taip, kad, siekdama bendrovei atsisakyti pripažinti tikrosios dividendų savininkės statusą ar nustatyti piktnaudžiavimo teise buvimą, nacionalinė valdžios institucija neturi nustatyti bendrovės (jų), kuri (jų) ji laiko tikrąja šios dividendų savininke.

Dėl šeštojo, septintojo, devintojo ir dešimtojo klausimų pagrindinėse bylose

121

Savo šeštuoju, septintuoju, devintuoju ir dešimtuoju klausimais pagrindinėse bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalyje numatyta atleidimo nuo mokesčių prie šaltinio už dividendus, bendrovės, valstybės narės rezidentės, pervedus bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, sistema netaikytina, SESV 49, 54 ir 63 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais įvairiais aspektais draudžiami pirmosios valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, susiję su šios dividendų apmokestinimu.

122

Šiuo klausimu reikia visų pirma pažymėti, kad šie klausimai grindžiami prielaida, kad šios atleidimo nuo mokesčių sistemos netaikymas išplaukia iš sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo konstatavimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį. Panašiu atveju

bendrov?, valstyb?s nar?s rezident?, pagal šio sprendimo 70 punkte primint? jurisprudencij? netur?t? reikalausti leisti pasinaudoti SESV ?tvirtintomis laisv?mis tam, kad gal?t? užgin?yti nacionalin?s teis?s aktus, reglamentuojan?ius dividend?, pervest? bendrovei, kitos valstyb?s nar?s rezidentei, apmokestinim?.

123

Tod?l ? šešt?j?, septint?j?, devint?j? ir dešimt?j? klausimus pagrindin?se bylose reikia atsakyti taip, kad esant situacijai, kai Direktyvoje 90/435 numatyta atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio už dividendus, kuriuos bendrov?, valstyb?s nar?s rezident?, perved? bendrovei, kitos valstyb?s nar?s rezidentei, sistema netaikytina d?l suk?iavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dal?, konstatavimo, SESV ?tvirtintomis laisv?mis negali b?ti remiamasi siekiant užgin?yti pirmosios valstyb?s nar?s teis?s aktus, reglamentuojan?ius ši? dividend? apmokestinim?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

124

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1.

Sujungti bylas C-116/16 ir C-117/16, kad b?t? priimtas bendras sprendimas.

2.

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 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 5 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokes?io prie šaltinio už peln?, patronuojamosios bendrov?s paskirstyt? savo patronuojan?iajai bendrovei, 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? matyt?si, kad, nepaisant formalaus S?jungos teis?s aktuose numatyt? s?lyg? laikymosi, šiais teis?s aktais siekiamas tikslas nebuvo ?vykdytas, ir, antra, kad b?t? subjektyvus aspektas, pasireiškiantis siekiu 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 strukt?ros, finansinio

darinio ir paskolų pobūdį.

4.

Siekdama bendrovei atsisakyti pripažinti tikrosios dividendų savininkų statusą ar nustatyti piktnaudžiavimo teise buvimą, nacionalinė valdžios institucija neturi nustatyti bendrovės (jų), kuri (jos) ji laiko tikrąja šią dividendų savininke.

5.

Esant situacijai, kai Direktyvoje 90/435, iš dalies pakeistoje Direktyva 2003/123, numatyta atleidimo nuo mokesčių prie šaltinio už dividendus, kuriuos bendrovė, valstybės narės rezidentė, perveda bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, sistema netaikytina dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, konstatavimo, SESV įtvirtintomis laisvėmis negali būti remiamasi siekiant užginčyti pirmosios valstybės narės teisės aktus, reglamentuojančius šią dividendų apmokestinimą.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: danų.