

## 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 bylose 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? bylose C?115/16, C?118/16 ir C?119/16, d?l pirmojo klausimo d ir e punkt? bylose C?299/16, d?l ketvirtojo klausimo bylose C?115/16 ir C?118/16, d?l penktojo klausimo bylose C?115/16, d?l šeštojo klausimo bylose C?118/16 ir d?l ketvirtojo klausimo bylose C?119/16 ir C?299/16

D?l piknaudžiavim? teise sudaran?i? veism? ir su tuo susijusi? ?rodym?

D?l piknaudžiavimo teise ?rodin?jimo naštos

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

D?l šeštojo ir septintojo klausim? bylose C?115/16, septintojo ir aštuntojo klausim? bylose C?118/16, penktojo ir šeštojo klausim? bylose C?119/16, taip pat d?l penktojo–septintojo klausim? bylose 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 – Piknaudžiavimas 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 S?jungos teritorijos rib? – Patronuojamoji bendrov?, kuriai nustatyta pareiga išskai?iuoti mokes? prie šaltinio už pal?kanas“

Sujungtose bylose 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? bylose

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),

kur? sudaro pirmininkas K. Lenaerts, kolegij? pirmininkai J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader ir F. Biltgen, teis?jai A. Rosas (praneš?jas), M. Ileši?, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda ir S. Rodin,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? R. ?ere?, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2017 m. spalio 10 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s 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 vyriausyb?s, atstovaujamos C. Thorning, J. Nymann?Lindegren ir M. S. Wolff, padedant? advokat J. S. Horsbøl Jensen,

–

Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

–

Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos avvocato dello Stato G. De Socio,

–

Liuksemburgo vyriausyb?s, atstovaujamos D. Holderer, padedamos advokat? P.?E. Partsch ir T. Lesage,

–

Nyderland? vyriausyb?s, 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. Grønfeltd, 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 asocijuotoms bendrovėms (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 ginčus su Skatteministeriet (Mokesčių ministerija, Danija) dėl šioms bendrovėms nustatytos pareigos sumokėti mokesčius prie šaltinio dėl to, kad jos sumokėjo palūkanas bendrovėms nerezidentams, kurios, mokesčių administratoriaus nuomone, nėra tikrosios šios palūkanų savininkės ir todėl negali pasinaudoti Direktyvoje 2003/49 nustatyto atleidimu nuo mokesčių.

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 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 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 (redakcija 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 susitarusių valstybių rezidentai, komentarų 7–10 punktuose atkreipiamas dėmesys į tai, kad dėl dirbtinai teisinių konstrukcijų gali būti netinkamai

šia sutartimi pasinaudota siekiant išvengti mokesčių. Šiuose komentarų punktuose pabrėžiama s?vokos „tikrasis savininkas“, tvirtintos, be kita ko, šios pavyzdin?s sutarties 10 straipsnyje (dividend? apmokestinimas) ir 11 straipsnyje (pal?kan? apmokestinimas), reikšm?, taip pat b?tinyb? kovoti su suk?iavimu mokesčių srityje.

5

1977 m. EBPO pavyzdin?s apmokestinimo sutarties 11 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. Pal?kanos, susidaran?ios susitarian?ioje valstyb?je ir mokamos kitos susitarian?ios valstyb?s rezidentui, apmokestinamos toje kitoje valstyb?je.

2. Šios pal?kanos taip pat gali b?ti apmokestinamos susitarian?ioje valstyb?je, kurioje yra j? šaltinis pagal šios valstyb?s teis?s aktus, tik jeigu šias pal?kanas gaunantis asmuo yra tikrasis j? savininkas; taip apskai?iuotas mokestis negali viršyti 10 % bendros pal?kan? sumos.

Susitarian?i?j? valstybi? kompetentingos valdžios institucijos bendru susitarimu patvirtina ši? rib? taikymo tvark?.“

6

2003 m. perži?r?ti komentarai buvo papildyti pastaba, kiek tai susij? su „bendrov?mis tarpinink?mis“, t. y. bendrov?mis, kurios, nors ir yra formalios pajam? savinink?s, praktiškai turi tik labai mažai ?galiojimų ir yra tik suinteresuot?j? šali? s?skaita veikian?ios patik?tin?s ar valdytojos, tod?l jos neturi b?ti laikomos tikrosiomis ši? pajam? savinink?mis. Komentar? redakcijos po atliktos perži?ros 2003 m. 8 punkte d?l 11 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? ir ? Sutarties dalyk? bei tiksl?, be kita ko, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti keli? mokesčių vengimui bei suk?iavimui mokesčių srityje“. Tos pa?ios redakcijos komentar? 8.1 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 veikiantis tarpininkas, taikyt? mokes?io sumažinim? ar atleidim? nuo jo“, ir kad „paprastai bendrov? tarpinink? negali b?ti laikoma tikr?ja savininke, jei ji, nors ir yra formali pajam? savinink?, ta?iau praktiškai turi tik labai mažai ?galiojimų 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? mokesčių 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 2003/49

8

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

„(1)

Vienoje bendroje rinkoje, turin?ioje vidaus rinkos bruožus, sandoriams tarp skirting? valstybi? nari? bendrovi? netur?t? b?ti taikomos mažiau palankios apmokestinimo s?lygos nei tos, kurios

yra taikomos tokiems patiems sandoriams tarp tos pa?ios valstyb?s nari? bendrovi?.

(2)

Šio reikalavimo šiuo metu n?ra laikomasi pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimo srityje; nacionaliniai mokes?i? ?statymai, suporuoti, kur reikia, su dvišal?mis ar daugiašal?mis sutartimis, gali ne visada užtikrinti dvigubo apmokestinimo pašalinim?, o j? taikymas dažnai reikalauja varginan?i? administracini? formalum? ir sukelia pinig? sraut? problemas susijusioms bendrov?ms.

(3)

B?tina užtikrinti, kad pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimais b?t? apmokestinami vien? kart? valstyb?je nar?je.

(4)

Pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jim? apmokestinimo panaikinimas toje šalyje, kur jie susidar?, neatsižvelgiant ? tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskai?iuojant, yra tinkamiausias b?das, kaip pašalinti min?tus formalumus ir problemas ir užtikrinti vienod? apmokestinim? nacionaliniams ir tarptautiniams sandoriams; ypa? svarbu panaikinti tokius mokes?ius, kai tokie mok?jimai atliekami tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrovi? bei j? nuolatin? buveini?.

(5)

Ši tvarka tur?t? b?ti taikoma tik tokiai pal?kan? ar autorini? atlyginim? mok?jim? sumai, d?l kurios mok?tojas ir tikrasis savininkas b?t? susitar?, n[e]sant ypating? santyki?.

(6)

Be to, yra svarbu netrukdyti valstyb?ms nar?ms imtis reikiam? kovos su suk?iavimu ir piktnaudžiavimu priemoni?.

9

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

„1. Pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimais, susidarantys valstyb?je nar?je, atleidžiami nuo bet koki? tokiems mok?jimams uždedam? mokes?i? toje valstyb?je, neatsižvelgiant ? tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskai?iuojant, su s?lyga, kad pal?kan? ar autorinio atlyginimo tikrasis savininkas yra kitos valstyb?s nar?s bendrov? ar valstyb?s nar?s bendrov?s nuolatin? buvein?, esanti kitoje valstyb?je nar?je.

<...>

4. Valstyb?s nar?s bendrov? laikoma tikruoju pal?kan? ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mok?jimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patik?tinis ar ?galiotas pasirašantysis, kito asmens naudai.

5. Nuolatin? buvein? laikoma tikruoju pal?kan? 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 identiškias 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? (ovlaštenti 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 rėšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti ųkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne, o bųtent – tai pajamos iš vertybinių popierių ir pajamos iš obligacijų ar skolinių ųsipareigojimų, ųskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais ųsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas;

<...>

12

Minųtos direktyvos 3 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

a)

terminas „valstybųs narųs bendrovė“ reiškia bet kokią bendrovę:

i)

kuri yra ųtraukta ų šios direktyvos priede pateiktų sųrašų ir

ii)

kurios buvimo vieta pagal valstybųs narųs mokesųių ųstatymus laikoma ta valstybųs narų ir kurios buvimo vieta mokesųių tikslais, kaip apibręžta su treųia šalimi sudarytoje Dvigubo pajamų apmokestinimo sutartyje, nųra už Bendrijos ribų ir

iii)

kuri turi mokųti vienų iš ųemiau išvardintų mokesųių, netaikant išimties, arba identiškų ar iš esmųs panašų mokesųų, uždųtų [nustatytų] po šios direktyvos ųsigaliojimo datos, papildant tuos egzistuojanųius mokesųius 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)

tre?ioji 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 nė vienoje iš šių sutarties neapibrėžiama sąvoka „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)

jos gauna palėkanas iš Danijoje esančių šaltinių už skolinius įsipareigojimus, kuriuos prisiima [Danijoje registruota 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 vyksta mokėjimas, yra asocijuotosios bendrovės, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. <...>“

Mokestis prie šaltinio

Jeigu palėkanų pajamoms iš Danijos taikomas ribotas apmokestinimas pagal Pelno mokesčio

20. ?statymo 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 delpinigi? 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 vadovujamasi 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

Keturiuose pagrindinėse bylose Liuksemburgo bendrovė, peržmisi Danijos bendrovės žsipareigojimus (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 galėt 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 bendrovių 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, jį nutartyse dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą apibūdina pateikiant kelias susijusių bendrovių grupių struktūros schemas, yra ypač sudėtingos ir išsamios. Bus nurodytos tik atsakymams reikalingi prejudicinius klausimus būtinose aplinkybės.

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

30

Pagal nutartą 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 kelias bendrovių grupes tam, kad pasiektų T Danmark, stambių Danijos paslaugų teikėjų.

31

Savo pastabose Danijos vyriausybė nurodė, kad byla C-115/16 susijusi su ta pačia bendrovių 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?tinai 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 veikt? 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?iausias 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 dalis, siejama 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 palankų iš patronuojamosios bendrovės kitoje valstybėje narėje, yra tai palankus „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, vartojama „tikroji savininkė“ sąvoka reikia aiškinti atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką [1977 m. EBPO pavyzdinis apmokestinimo sutarties] 11 straipsnyje?

c)

Jeigu 1 klausimo b punkto b) atsakymai teigiamai, ar ši sąvoka reikėtų aiškinti atsižvelgiant tik į [1977 m. EBPO pavyzdinis apmokestinimo sutarties] 11 straipsnio komentarą (8 punktas), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovės tarpininkės“ (8.1 punktas, dabar 10.1 punktas) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinės ar statyminės prievolės“ (10.2 punktas)?

d)

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

e)

Kokią reikšmę šiuo klausimu turi tai, kad paskolai naudojamas akcinis kapitalas, aptariamą palankus sąskaitomas pagrindinis sumas („rolled up“), palankus gavėjas vėliau atliko perdavimą grupės viduje savo patronuojančiajai bendrovei, kuri yra tos pačios valstybės rezidentė, siekdamas nustatyti rezultatų pusiausvyrą mokesčių tikslais pagal toje valstybėje galiojančias nuostatas, aptariamą palankus toliau paverčiamas skolinančio bendrovės akciniu kapitalu, palankus gavėjas turėjo sutartinę ar statyminę prievolę perduoti palankus kitam asmeniui ir dauguma asmenų, valstybėje, kurios rezidentas yra palankus mokantis asmuo, laikomą palankų „tikraisiais savininkais“, yra kitą valstybę narių ar kitą valstybę, 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 palankus?

f)

Kokią reikšmę atsakymui į klausimą, ar palankus 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 sutartinę ar statyminę prievolę perduoti gautas palankus kitam asmeniui – neturėjo „neribotos“ teisės „naudotis“ palankomis, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose dėl [1977 m. EBPO pavyzdinis 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 gyvendinamas 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 klausimui 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 asocijuotoms bendrovėms“, galima laikyti konkrečią nacionalinę nuostatą, nurodyta direktyvos 5 straipsnyje?

3.

Ar nuostata, esanti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, sudarytoje dviejų valstybių narių ir parengtoje remiantis EBPO pavyzdine sutartimi, pagal kurių palūkanų apmokestinimas priklauso nuo to, ar palūkanų gavėjas laikomas tikruoju palūkanų savininku, yra sutartyje tvirtinta 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 tikruoju savininku?

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, kurių 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 palūkanų, gautų iš bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės (patronuojamosios bendrovės), ir pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė laikoma ribotą mokestinį atsakomybę dėl tų palūkanų 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 palūkanas mokantis asmuo išskaitytų mokestį prie šaltinio nuo palūkanų, ir laiko tą asmenį atsakingu valdžios institucijoms dėl neišskaityto mokesčio prie šaltinio, nors tokios prievolės išskaityti mokestį prie šaltinio nėra, jei palūkanų 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 žmonių grupė, kuriai priklauso ir ieškovų pagrindinėje byloje. 2005 m. ši grupė sigiję 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 komandinė kin bendrija (SCA) ir turi rizikos kapitalo investicinės 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 šią kapitalo dalį ir šias paskolas, X SCA, SICAR nevykdė jokios veiklos.

50

X Sweden Holding vienintelė veikla yra būti Švedijoje steigtos X Sweden kontroliuojančia 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 apmokestinamas 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 pagrindinį byloje nagrinjamą 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 steigtos X AB, veiklą, kuri sudarė prekių 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 %. Bendrovei X Denmark suteiktą paskolą įskaitomas palūkanas buvo atsižvelgta apskaituodant X Sweden apmokestinamas pajamas už minėtus metus. Tais metais X Sweden, laikydamasi specialios taisyklės, taikomą Švedijoje siekiant suderinti grupės rezultatus mokesčių tikslais, kaip numatyta Pelno 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 apmokestinamas pajamas, išskaitė X Sweden pervestas palūkanas vykdamas 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 tvirtintame bendrovė, kurios priskirtinos šios direktyvos taikymo srities, sraše ir, be to, kuri neatitinka minėtos 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 manė, 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 manė, kad X Denmark turėjo sumokėti mokesť 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 punktą), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovei tarpininkai“ (8.1 punktą, dabar 10.1 punktą) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinių ar statyminių prievolių“ (10.2 punktą)?

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], išsosturėtų 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 turėtų vykti maždaug palūkanų sumokėjimo momentu ir (arba) jis turėtų vykti kaip palūkanų sumokėjimas?

e)

Kokią reikšmę šiuo klausimu turi tai, kad paskolai naudojamas akcinis kapitalas, aptariamą palūkanų skaitomos pagrindinė suma („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 mokes? prie šaltinio, jei tie asmenys b?t? buv? skolintojai 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 mokesstin? 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 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 mokes? 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? mokes? prie šaltinio nuo pal?kan?, ir laiko t? asmen? atsakingu valdžios institucijoms d?l neišskaityto mokes?io prie šaltinio, nors tokios prievol?s išskaityti mokes? prie šaltinio n?ra, jei pal?kan? gav?jas yra

pastarosios valstybės narės rezidentas;

–

pastarosios valstybės narės patronuojamajai 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 8 klausimui būtų atsižvelgta į atsakymą 7 klausimui.“

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 patronuojamosios bendrovės, savininkė. Iki tų pačių 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 terptos tarp C Cayman Islands ir C Danmark II. Nuo 2005 m. sausio 1 d. C Danmark I tapo pagrindine patronuojamąja bendrove Amerikos bendrovės grupės, kurioje pagrindinė patronuojamoji 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 kontroliuojamąją bendrovę ir taikyti svertą savo Europos padalinyje. Papildomos kontroliuojamosios bendrovės užtikrina bendrovei geresnę prieigą prie kapitalo Europoje ir veiksmingesnę kapitalo judėjimą tarp grupės priklausančių bendrovių. Be to, naują kontroliuojamąją bendrovę finansinės ataskaitos atspindi teisingą Europos grupės rinkos vertinimą, o tai gali padėti bendrovei ateityje gauti trečiųjų šalių finansavimą. Galiausiai ir tikriausiai visų svarbiausia tai, kad sverto taikymas padalinyje padeda sumažinti verslo riziką, sumažinant verslo operacijose naudojamą akcinio kapitalo dydį.“

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

60

Mokesčių ministerija mano, kad dviejų Švedijos bendrovių terpimas 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 šalių 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 priklausė bendrovei [C Cayman Islands].

Restruktūrizuojant tarp [C Cayman Islands] ir [C Danmark II] terptos trys naujai steigtos bendrovės, taigi bendrovei [C Cayman Islands] tuomet priklausė Švedijos kontroliuojamoji bendrovė, kuriai priklausė kita Švedijos bendrovė, kuriai priklausė [C Danmark I], kuri tapo pagrindine patronuojamoji 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 identiškoms 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 apmokestinamą 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 kontroliuojamosios 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 lėšas iš kitų grupės bendrovių. Tai turėjo būti išankstinė sąlyga nuo pat pradžių.

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

leškovą 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. leškovės 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 punkte 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 d) „bendrovių tarpininkai“ (8.1 punktas, dabar 10.1 punktas) ir 2014 m. papildymus d) „sutartinis ar statyminis prievolių“ (10.2 punktas)?

d)

Jeigu aiškinant galima atsižvelgti ir į 2003 m. komentarus, ar tam, kad bendrovė būtų laikoma nesania „tikroja savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2003/49], iššos turėjo būti 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 turėjo vykti maždaug palėkaną sumokėjimo momentu ir (arba) jis turėjo vykti 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 rezultatų pusiausvyrą mokesčių tikslais pagal toje valstybėje galiojančias taisykles, aptariamą palėkanos toliau paverčiamos skolinančio bendrovės nuosavu kapitalu, palėkaną gavėjas turėjo sutartinis ar statyminis prievolių perduoti palėkanas kitam asmeniui ir dauguma asmenų, valstybėje, kurios rezidentas yra palėkanas mokantis asmuo, laikomą palėkaną „tikraisiais savininkais“, yra kitą valstybių narių ar kitą valstybių, su kuriomis Danijos Karalystė yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentai, kad pagal Danijos apmokestinimo teisės aktus nebūtų pagrindo išskaičiuoti mokesčių prie šaltinio, jei tie asmenys būtų buvę skolintojai ir todėl būtų tiesiogiai gavę palėkanas?

f)



Koki reikšmė atsakymui ? klausim?, ar pal?kan? gav?jas turi b?ti laikomas „tikroju 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 tikroju 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 tikroju 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 mokes? 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 ribotai mokestinama atsakomybė dėl tų palėkanų toje valstybėje narėje turintiu 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 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. rugpjūčio 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 ūkinės 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. suteiktą Z Denmark 146010341 DKK (maždaug 19,6 milijono eurų) paskolą. Už šią paskolą mokėtinos

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? mokestin? 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?iuoti 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 pavyzdinės 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 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, kokią reikšmę vertinant, ar bendrovė galima laikyti nesančia „tikroja savininke“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2003/49], tokiu atveju turi tai, jei aptariamose palėkanose skaitomos pagrindinės sumos („rolled up“), jei palėkaną gavėjas turėjo sutartinį ar statyminį 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 pavyzdinės 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?, apmokestinama 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 mokes? 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

patronuojančiosios bendrovės laikoma ribotai mokėtinai atsakomybė dėl to palėkanė 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 mokesť prie šaltinio nuo palėkanų, ir laiko tų asmenų atsakingu valdžios institucijoms dėl neišskaityto mokesťio prie šaltinio, nors tokios prievolės išskaityti mokesť prie šaltinio nėra, jei palėkanas gavėjas yra pastarosios valstybės narės rezidentas;

–

pastarosios valstybės narės patronuojančiam bendrovei nenustatoma pareiga sumokėti pelno mokesť avansu per pirmuosius dvejus mokesťinius metus ir ji turi pradėti mokėti pelno mokesť tik daug vėliau, nei sueina mokesťio 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 tvirtintu pagrindiniu laisvi 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 trečiąja 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 prejudicinių klausimų

82

Nacionaliniai teismai 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, sumokėjusių 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 aplinkybėmis 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 laisvę kapitalo judėjimui, aiškinimu tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktų teismai galėtų patikrinti, ar Danijos teisės aktais pažeidžiamos šios laisvės.

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

83

Vis? pirma pirmojo klausimo a–c punktais bylose C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik? teismai siekia išsiaiškinti, kaip turi b?ti aiškinama s?voka „pal?kan? savininkas“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 ir 4 dalis. Antra, antrojo klausimo a ir b punktais ir tre?iuoju klausimu bylose C?115/16, C?118/16, C?119/16 ir C?299/16 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik? teismai iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar kova su suk?iavimu ar piktnaudžiavimu, leidžiama pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsn?, suponuoja nacionalin?s ar sutartyje ?tvirtintos nuostatos, b?tin?s piktnaudžiavimo prevencijai, buvim?, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dal?. Tie teismai klausia, be kita ko, ar nacionalin?, ar sutartyje ?tvirtinta nuostata, kurioje yra s?voka „tikrasis savininkas“, gali b?ti laikoma teisiniu pagrindu, leidžian?iu kovoti su suk?iavimu ar piktnaudžiavimu teise.

D?l s?vokos „pal?kan? savininkas“

84

Vis? pirma reikia pažym?ti, kad s?voka „pal?kan? savininkas“, ?tvirtinta Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje, netur?t? nukreipti ? nacionalin?s teis?s s?vokas, kuri? apimtis skiriasi.

85

Šiuo klausimu buvo nuspr?sta, kad iš Direktyvos 2003/49 2–4 konstatuojam?j? dali? matyti, kad ja siekiama panaikinti pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jim?, atliekam? tarp skirtingose valstyb?se nar?se ?steigt? asocijuot?j? bendrovi?, dvigub? apmokestinim? ir kad tokie mok?jimai b?t? apmokestinami vien? kart? vienoje valstyb?je nar?je, o ši? mok?jim? apmokestinimo panaikinimas toje valstyb?je nar?je, kur jie susidar?, yra tinkamiausias b?das užtikrinti nacionalini? ir tarpvalstybini? sandori? vienod? mokestin? vertinim? (2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Scheuten Solar Technology, C?397/09, EU:C:2011:499, 24 punktas).

86

Taigi Direktyvos 2003/49 taikymo sritis, kaip ji apibr?žta jos 1 straipsnio 1 dalyje, apima pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jim?, susidariusi? valstyb?je nar?je, atleidim? nuo mokes?i? šioje valstyb?je su s?lyga, kad j? tikroji savinink? yra kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? ar valstyb?s nar?s bendrov?s nuolatin? buvein?, esanti kitoje valstyb?je nar?je (2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Scheuten Solar Technology, C?397/09, EU:C:2011:499, 25 punktas).

87

Be to, Teisingumo Teismas pažym?jo, kad, kadangi šios direktyvos 2 straipsnio a punkte pal?kanos apibr?žiamos kaip „pajamos iš bet kokios r?šies skolini? reikalavim?“, tik tikrasis savininkas gali gauti pal?kan?, kurios yra pajamos iš toki? skolini? reikalavim? (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Scheuten Solar Technology, C?397/09, EU:C:2011:499, 27 punkt?).

88

Tod?l s?voka „pal?kan? savininkas“, kaip ji suprantama pagal min?t? direktyv?, tur?t? b?ti aiškinama kaip reiškianti subjekt?, kuris faktiškai gauna naudos iš jam sumok?t? pal?kan?. 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, galiojantis pasirašyti, kito asmens naudai.

89

Kaip matyti iš šio sprendimo 10 punkto, nors kai kuriose Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalies kalbinėse versijose, 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, slovakė, slovėnė ir švedė kalbomis), arba dar „galutinis teisė turintis asmuo“ (versija nyderlandė kalba). Šiė vėairiė sėvokė vartojimas parodo, kad žodis „savininkas“ reiškia ne formaliai nustatyė 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 steigėta bendrovė gali bėti tikroji palėkanė savininkė, kuriai gali bėti taikomas Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesėiė.

90

Be to, kaip matyti iš Tarybos direktyvos dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palėkanė ir autoriniė atlyginimė mokėjimams tarp skirtingė valstybiė nariė asocijuotė bendroviė, 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 tvirtinta šia pavyzdine sutartimi grindžiamose dvišalėse sutartyse, taip pat vėlesni minėti pavyzdinės sutarties ir jos komentarė pakeitimai yra reikšmingi aiškinant minėtą direktyvė.

91

leškovė 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 nereikė pritarti, nes šio aiškinimo, nors ir grindžiamo EBPO darbais, pagrindas, kaip matyti iš šio sprendimo 85–90 punktė, yra tvirtintas 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 bendroviė tarpininkė ir turi bėti suprantama ne siaurėja ir technine reikšme, bet taip, kad ja siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti keliė sukėiavimui ir mokesėiė vengimui.

93

Valstybiė nariė su kitomis valstybėmis narėmis sudarytos dvišalė sutartys remiantis EBPO pavyzdine apmokestinimo sutartimi, kaip antai Šiaurės šaliė 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 minėtą 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 nebūs apmokestintos šaltinio valstybėje, jei jas gaunanti bendrovė jas perveda Sąjungoje 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 Sąjungos teisėje yra bendrasis teisės principas, jog teisės subjektai negali sukčiaudami arba piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis (1999 m. kovo 9 d. Sprendimo Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax ir kt., C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 35 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).

Šio bendrojo teisės principo teisės subjektai turi laikytis. Iš tiesų Sąjungos teisės aktų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą sukčiaujant arba piktnaudžiaujant pasinaudoti Sąjungos 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 Sąjungos teisės nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šios nuostatos tikslus, bet siekiant pasinaudoti Sąjungos 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 grėžinamosiomis 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 prekė judėjimas (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).

101

Kalbant apie pastar?j? srit?, pasakytina, kad 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).

102

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. Taigi draudimo piktnaudžiauti 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?).

103

Pagrindinėse bylose taisyklės, kuriomis, kaip tvirtina SKAT, buvo piktnaudžiuojama, yra Direktyvos 2003/49, priimtos 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 apibrėžtos, pateiktos 1996 m. EBPO pavyzdinys apmokestinimo sutarties 11 straipsnyje.

104

Nors Direktyvos 2003/49 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad ji neužkerta kelio nacionalinei ar sutartyse tvirtintai nuostatai, būtinai sukėliavimo 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 sukėliavimo, 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 dalią matyti, kad ja siekiama panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimą, atliekamą tarp skirtingose valstybėse narėse steigčių asocijuotąjį bendrovę arba tarp šių bendrovių nuolatinių padalinių, dvigubą apmokestinimą siekiant, pirma, išvengti pernelyg varginančių administracinių formalumų ir biudžetui tenkančių naštų ir, antra, gyvendinti 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 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).

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 teisės 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 pasiūlytą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui išnagrinti, 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 nuostatų 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 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).

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 (nagrinėjamo 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, kurios būtinos, 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 veiksmą (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 trešioji klausimų, iš esmės susijusių 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 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 tokiam palėkaną savininkams, t. y. subjektams, kurie ekonominiu požiūriu faktiškai gauna šio palėkaną ir kurie dėl to turi teisę laisvai nuspręsti, kaip jas panaudoti;

–

bendrąją 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 byloje C-299/16, dėl ketvirtojo klausimo byloje C-115/16 ir C-118/16, dėl penktojo klausimo byloje C-115/16, dėl šeštojo klausimo byloje C-118/16 ir dėl ketvirtojo klausimo byloje 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 byloje C-299/16 ir ketvirtuoju klausimu byloje C-115/16 ir C-118/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktą 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 pervedė bendrovės tarpininkas, galutinę tikroji savininkė yra bendrovė, turinti buveinę trečiojoje šalyje, su kuria atitinkama valstybė narė sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Penktuoju klausimu byloje C-115/16, šeštuoju klausimu byloje C-118/16 ir ketvirtuoju klausimu byloje

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

D?l piktnaudžiavimų teise sudarančių veiksų 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 visų aplinkybių išnagrinėjimas leidžia patikrinti, ar vykdytos piktnaudžiavimų sudarančių veiksų sąlygos ir, be kita ko, ar kiek subjektai sudarę visiškai formalius, ar apsimestinius sandorius, neturinčius jokio ekonominio ir komercinio pagrindo, siekdami pagrindinio tikslo pasinaudoti nepagręsta 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 nagrinėjamą 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 ieškovų pagrindinėse bylose turėjo galimybę pateikti priešingų rodymų.

127

Fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominio realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokesčių 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 nepagręstai pasinaudoti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimo 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 pa?ios direktyvos 3 straipsnio b punkt?.

129

Direktyvos 2003/49 taikymo s?lyg? neatitinka subjektai, kurie yra rezidentai mokes?i? tikslais ne S?jungoje, kaip antai bylose C?119/16 ir C?299/16 aptariamos bendrov?s ar bylose C?115/16 ir C?299/16 aptariami investiciniai fondai. Tose bylose, jei pal?kanos b?t? buvusios tiesiogiai išmok?tos 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.

130

Be to, fiktyvaus darinio pob?d? gali patvirtinti aplinkyb?, kad atitinkama bendrovi? grup? turi toki? strukt?r?, kad bendrov?, kuri iš bendrov?s skolinink?s gauna pal?kan?, pati turi pervesti šias pal?kanas tre?iajai bendrovei, neatitinkan?iai Direktyvos 2003/49 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 bendrovei, kuri yra tikroji pervest? sum? savinink?.

131

Aplinkyb?, kad bendrov? veikia kaip bendrov? tarpinink?, gali b?ti nustatyta, jei jos vienintel? veikla yra gauti pal?kan? ir pervesti jas 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.

132

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, kuri? tikslas, kaip nurodyta ir Direktyvos 2003/49 4 straipsnyje, yra komercin?s bendrov?s gaut? pal?kan? pervedimas bendrov?ms akcinink?ms siekiant išvengti mokestin?s naštos ar maksimaliai j? sumažinti. Be to, toki? darini? ?rodymais gali b?ti sandori? finansavimo b?dai, bendrovi? tarpininki? nuosav? l?š? vertinimas, taip pat bendrovi? tarpininki? teis?s ekonomiškai disponuoti gautomis pal?kanomis nebuvimas. Šiuo klausimu tokie ?rodymai gali b?ti ne tik sutartin? ar teis?s aktuose nustatyta pareiga bendrovei, kuri gauna pal?kan?, jas pervesti tretiesiems asmenims, bet ir tai, kad „iš esm?s“, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas bylose C?115/16, C?118/16 ir C?119/16, ši bendrov?, nesaistoma tokios sutartin?s ar teis?s aktuose nustatytos pareigos, neturi teis?s naudoti ši? sum? ir gauti naudos iš j?.

133

Be to, tokius ?rodymus gali patvirtinti sutapimai ar artumas laiko atžvilgiu tarp, viena vertus, nauj? svarbi? mokes?i? teis?s akt?, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jam? Danijos teis?s akt?, kuriuos tam tikros bendrovi? grup?s stengiasi apeiti, ?sigaliojimo ir, kita vertus, sud?ting? finansini? sandori? sudarymo ir paskol? suteikimo toje pa?ioje grup?je.

134

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik? teismai taip pat siekia išsiaiškinti, ar iš esm?s yra piktnaudžiavimas teise, jei bendrovi? tarpininki? pervest? pal?kan? tikroji savinink? yra bendrov?, kurios buvein? yra tre?ioje šalyje, su kuria šaltinio valstyb? nar? sudar? apmokestinimo sutart?,

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 byloje 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 formalus 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?, iš kurios kildinamos pal?kanos, sudar? sutart? su tre?i?ja šalimi, kurioje beveik turi bendrov?, kuri yra j? tikroji savinink?, neturi reikšm?s galimam piktnaudžiavimo teise konstatavimui.

D?l piktnaudžiavimo teise ?rodin?jimo naštos

140

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

141

Be to, Teisingumo Teismas yra bendresne prasme nusprend?s, kad 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 (šiuo klausimu žr. 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 šaltinio valstyb?s nar?s mokes?i? institucija, remdamasi piktnaudžiavimo buvimo motyvu, ketina atsisakyti bendrovei, sumok?jusiai pal?kanas kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei, taikyti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?i?, ji turi ?rodyti tokius piktnaudžiavimo veiksmus, atsižvelgdama ? visas reikšmingas aplinkybes, be kita ko, ? tai, kad bendrov?, kuriai buvo sumok?tos pal?kanos, n?ra tikroji j? savinink?.

143

Šiuo klausimu tokia institucija turi nustatyti ne tikruosius ši? pal?kan? savininkus, bet tai, kad tariama tikroji savinink? yra tik bendrov? tarpinink?, kuriai padedant buvo piktnaudžiuojama teise. Iš ties?, panašus nustatymas gali b?ti ne?manomas, be kita ko, d?l to, kad galimi tikrieji savininkai yra nežinomi. Nacionalin? mokes?i? institucija, atsižvelgiant ? tam tikr? finansin? darin? sud?tingum? ir ? tai, kad dirbtiniuose dariniuose dalyvaujan?ios bendrov?s tarpinink?s gali b?ti ?steigtos ne S?jungoje, neb?tinai turi informacijos, kuri jai leist? nustatyti šiuos 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 žinomi, neb?tinai galima nustatyti, kuris iš 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?, šaltinio valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos ir teismai veikiausiai negal?s nustatyti, kuri iš ši? dviej? patronuojan?i?j? bendrovi? yra ar bus tikroji pal?kan? savinink?. Be to, d?l ši? 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, šešt?j? klausim? byloje C?118/16 ir ketvirt?j? klausim? byloje C?119/16 ir C?299/16 reikia atsakyti taip, kad, 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.

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 nustatytomis 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 palūkanos faktiškai dėl to atleidžiamos nuo juridinių asmenų pelno mokesčio 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas prirėikus 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 nuolatine buveine gali būti laikoma tikrąja palūkanų savininke, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, tik „jei [jos gaunami] palūkanų 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 palūkanų 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 aiškintinas 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 palūkanos esant pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai atleidžiamos nuo juridinių asmenų pelno mokesčio Liuksemburge, o tai patikrinti turi prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismai siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei Direktyvos 2003/49 1 straipsnyje numatyta atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už bendrovės rezidentų valstybėje narėje sumokėtas palūkanas kitos valstybės narės bendrovei rezidentei tvarka netaikoma, SESV 49, 54 ir 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais dėl tų pačių aspektų draudžiami pirmosios valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, susiję su šia palūkanų 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 netaikymas lemia sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo konstatavimą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsnį. Esant tokiai prielaidai bendrovė rezidentė 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 rezidentės kitoje valstybėje narėje sumokėtą palikantį apmokestinimą.

156

Antroji prielaida yra ta, kad Direktyvoje 2003/49 numatytos atleidimo nuo mokesčių prie šaltinio tvarkos netaikymas 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 nagrinėjami 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktą teismą iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49, 54 ir 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė, kuri sumoka palikantį bendrovei nerezidentei, turi išskaityti mokestį prie šaltinio už šias palikantas, nors tokia pareiga šiai bendrovei rezidentei nenumatyta tuomet, kai palikantas gaunanti bendrovė taip pat yra bendrovė rezidentė. Be to, jie klausia, ar tie patys straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei, palikantį gaunančiai iš kitos bendrovės rezidentės, netaikoma pareiga sumokėti pelno mokesčių avansų per pirmuosius dvejus apmokestinimo metus, todėl privalo mokėti šį mokestį už palikantas gerokai vėliau, nei mokestį prie šaltinio tuo atveju, jei palikantas bendrovė rezidentė moka bendrovei nerezidentei.

158

Visų pirma reikia pažymėti, kaip nurodė Komisija, kad palikantį, susijusį 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 palikantį 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 našę ir su tuo susijusią atsakomybės 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 neviršijama 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 vietos, 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 jos mokamąios 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 bendrovėms nerezidentėms 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 punktą 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 jokie 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 mokesčio prie šaltinio išskaitymą, kai palėkanas bendrovė rezidentė sumoka bendrovei nerezidentei, nors bendrovei rezidentei, kuri gauna palėkaną iš kitos bendrovės rezidentės, nenumatyta pareiga sumokėti pelno mokesčio 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 teismui 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 mokesčio sumokėjimo atveju numatyta pareiga mokėti delspinigius, kuri norma yra didesnė, nei taikoma pavuoto pelno mokesčio, kuriuo apmokestinamos, be kita ko, bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gautos palėkanos, sumokėjimo atveju.

Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 158 punkte, į 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 palūkanas, pavuluotas mokėjimas susijęs su bendrovės nerezidentės ar kitos bendrovės rezidentės suteikta paskola. Didesnės delspinigių normos taikymas vluojant sumokėti mokesť prie šaltinio už palūkanas, bendrovės rezidentės sumokėtas bendrovei nerezidentei, nei tuo atveju, jei vluojama sumokėti pelno mokesť už palūkanas, bendrovės rezidentės gautas iš kitos bendrovės rezidentės, taip pat lemia mažesnį tarpvalstybinį paskolų patrauklumų nei nacionalinį paskolų. Tai lemia laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

171

Toks apribojimas, kaip nurodė ir Komisija, negali būti pateisinamas Danijos vyriausybės nurodytu argumentu, kad palūkanų, susijusių su paskola, gauta iš bendrovės rezidentės, apmokestinimas ir palūkanų, 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 mokesť prie šaltinio už palūkanas, jos pervestas bendrovei nerezidentei, pavuluoto šio mokesčio sumokėjimo atveju įpareigojama sumokėti delspinigius, kurių norma yra didesnė, nei taikytina tuo atveju, jei pavuluotai sumokamas pelno mokesťis, kuriuo apmokestinamos, be kita ko, bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gautos palūkanos.

173

Trečia, penktuoju klausimu byloje C-299/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 mokesť prie šaltinio už palūkanas, kurias ji sumoka bendrovei nerezidentei, neatsižvelgiama į pastarosios patirtas išlaidas palūkanų forma, nors pagal šiuos nacionalinės teisės aktus tokios išlaidos bendrovės rezidentės, kuri gauna palūkanų iš kitos bendrovės rezidentės, gali būti išskaičiuotos siekiant nustatyti jos apmokestinamas pajamas.

174

Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 158 punkte, šis klausimas 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 išskaičiuojant mokesť prie šaltinio už palūkanas, kurias jai sumokėjo pastaroji, nenumatant galimybes išskaityti su veikla susijusias išlaidas, kaip antai palūkanų išlaidas, tiesiogiai susijusias su nagrinėjama paskolos suteikimo veikla, nors tokia išskaitymo galimybė pripažįstama bendrovėms rezidentėms, gaunančioms palūkanų 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 palėkanė gaunanėiai bendrovei nerezidentei rezidavimo valstybėje narėje neabejotinai taikomas mokestis už palėkanas, bet galiausiai jos niekada nebus apmokestintos, nes minėtas palėkanas neutralizuoja atitinkamos palėkanės 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 laisvė 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, palėkanės išlaidos ar pervedimai grupės viduje taip pat gali lemti mokėtino mokesėio 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 mokesėio 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 neturėt būti remiamasi siekiant užginėti pirmosios valstybės narės teisės aktus, reglamentuojančius šių palėkanų apmokestinimą.

–

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

—

juo iš principo nedraudžiami nacionalin?is teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov? rezident?, kuri pal?kanas moka bendrovei nerezidentei, privalo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio už šias pal?kanas, nors tokia pareiga nenumatyta šiai bendrovei rezidentei tuo atveju, jei bendrov?, kuri gauna pal?kan?, taip pat yra bendrov? rezident?; juo draudžiami nacionalin?is teis?s aktai, pagal kuriuos numatyta pareiga išskai?iuoti tok? mokest? prie šaltinio, kai pal?kanas bendrov? rezident? sumoka bendrovei nerezidentei, nors bendrov? rezident?, kuri gauna pal?kan? iš kitos bendrov?s rezident?s, neturi pareigos sumok?ti pelno mokes?io avans? per pirmuosius dvejus apmokestinimo metus ir todėl š? mokest? už šias pal?kanas turi mok?ti gerokai v?liau, nei š? mokest? prie šaltinio;

—

juo draudžiami nacionalin?is teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov? rezident?, kuriai nustatyta pareiga išskaityti mokest? prie šaltinio už jos bendrovei nerezidentei sumok?tas pal?kanas, pav?luoto šio mokes?io prie šaltinio sumok?jimo atveju ?pareigota mok?ti delspinigius, kuri? norma yra gerokai didesn?, nei pav?lavus sumok?ti pelno mokest?, kuris, be kita ko, mokamas už bendrov?s rezident?s iš kitos bendrov?s rezident?s gautas pal?kanas, taikoma delspinigi? norma;

—

juo draudžiami nacionalin?is teis?s aktai, pagal kuriuos tuo atveju, jei bendrovei rezidentei taikoma pareiga išskaityti mokest? prie šaltinio už pal?kanas, kurias ji sumoka bendrovei nerezidentei, neatsižvelgiama ? pastarosios bendrov?s patirtas išlaidas pal?kan? forma, tiesiogiai susijusias su nagrin?jamos paskolos suteikimo veikla, nors pagal šiuos nacionalin?is teis?s aktus tokias išlaidas bendrov? rezident?, kuri gauna pal?kan? iš kitos bendrov?s rezident?s, gali išskai?iuoti nustatant jos apmokestinam?ias pajamas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

181

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-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, kad b?t? priimtas bendras sprendimas.

2.

2003 m. birželio 3 d. Direktyvos 2003/49/EB d?l bendros apmokestinimo sistemos, taikomos pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jimams tarp skirting? valstybi? nari? asocijuot? bendrovi?, 1 straipsnio 1 dal?, siejam? su šios direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad joje numatytas atleidimas nuo bet koki? mokes?i? už pal?kan? mok?jimus 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 nuspr?sti, 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? mok?jimus, 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? tarpininki? buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovi? grup?s strukt?ros, 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 aiškintinas 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 bendrovė 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 bendrovė rezidentė; juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos numatyta pareiga išskaičiuoti tokį mokestį prie šaltinio, kai palūkanas bendrovė rezidentė sumoka bendrovei nerezidentei, nors bendrovė rezidentė, kuri gauna palūkanas iš kitos bendrovės rezidentės, neturi pareigos sumokėti pelno mokesčio 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 bendrovė rezidentė, kuriai nustatyta pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio už jos bendrovei nerezidentei sumokėtas palūkanas, pavėluoto šio mokesčio prie šaltinio sumokėjimo atveju pareigota 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 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 bendrovė rezidentė, kuri gauna palūkanas iš kitos bendrovės rezidentės, gali išskaičiuoti nustatant jos apmokestinamąsias pajamas.

Parašai.

( \*1 ) Proceso kalba: dan?.