



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2018 m. kovo 1 d.¹

Byla C-116/16

**Skatteministeriet
prieš**

T Danmark

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms (vadinamoji Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva) – Tikrojo savininko svarba mokant dividendus – Piktnaudžiavimas darinių mokesčių tikslais galimybėmis – Piktnaudžiavimo vengiant mokesčio prie šaltinio vertinimo kriterijai – EBPO pavyzdinės sutarties komentaru įtaka ES direktyvos aiškinimui – Į nacionalinę teisę neperkeltos direktyvos nuostatos tiesioginis taikymas – Nacionalinių kovos su piktnaudžiavimu principų aiškinimas pagal Sąjungos teisę“

I. Įvadas

1. Šioje byloje ir byloje C-117/16, panašiai kaip lygiagrečiai nagrinėjamos keturiose bylose² dėl Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos, Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, kokiomis aplinkybėmis gali būti atsisakyta taikyti atleidimą nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, numatytą Direktyvoje 90/435/EEB³ (toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva), patronuojamajai bendrovei, išmokėjusiai dividendus patronuojančiajai bendrovei.
2. Nagrinėjama byla susijusi su planuojamais išmokėti dividendais Liuksemburgo patronuojančiajai bendrovei. Pastarosios patronuojančioji bendrovė taip pat įsisteigusi Liuksemburge, o jos akcijos taip pat priklauso keliems investiciniams fondams. Tiesa, nėra duomenų, kur reziduoja šie fondai. Danijos mokesčių ministerija norėtų atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, kol nėra aišku, kas bus daroma su dividendais.
3. Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pirmiausia kyla klausimas dėl Sąjungos teisėje įtvirtinto draudimo piktnaudžiauti apibrėžties ir jo tiesioginio taikymo, taip pat dėl to, kaip nustatyti tikrąjį dividendų savininką. Priešingai nei Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje nesivadovaujama sąvoka „tikrasis savininkas“.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² Konkrečiai – bylose C-118/16 ir C-119/16 (abi bylos yra sujungtos su byla C-115/16) ir byloje C-299/16.

³ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6), šiuo metu panaikinta ir pakeista 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES (OL L 345, 2011, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147).

4. Vis dėlto šią sąvoką Danija vartoja Danijos ir Liuksemburgo sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo (toliau – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis). Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, kas turi aiškinti šią dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties sąvoką ir ar aiškinant reikėtų atsižvelgti į paskesnius EBPO pavyzdinės sutarties komentarus.

5. Vis dėlto esminis klausimas yra tai, ar galutinis dividendų panaudojimas daugiagrاندėje bendrovių struktūroje turi lemiamą reikšmę mokesčio prie pajamų šaltinio netaikymui pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad tokia grupių struktūra siekiama sumažinti mokesčių našta, kuri susidaro taikant mokestį prie pajamų šaltinio grupės viduje mokamiems dividendams. Taigi dar kartą kyla klausimas, kur yra riba tarp leistino mokesčių planavimo ir taip pat teisėto, tačiau galbūt piktnaudžiavimu grindžiamo mokesčių planavimo ir kaip ją nustatyti.

II. Teisinis kontekstas

A. Sąjungos teisė

6. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir SESV 49, 54 ir 63 straipsniai.

7. Pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 1 dalį direktyvą kiekviena valstybė narė, be kita ko, taiko pelno, kurį tos valstybės bendrovės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo patronuojamųjų bendrovių, paskirstymui.

8. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

- pelno, kurį tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių [patronuojamųjų] įmonių, paskirstymui;
- pelno, kurį tos valstybės narės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms [patronuojamosioms] įmonėms, paskirstymui; <...>

2. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

9. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai patronuojanti įmonė dėl ryšių su savo dukterine [patronuojamąja] įmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus pagrindinės įmonės likvidavimo atvejį, jos valstybė narė:

- tokio pelno neapmokestina arba
- tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė [patronuojamoji] bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė [patronuojamoji] bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė [patronuojamoji] bendrovė atitinka 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos.

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės [patronuojamosios] įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės [patronuojamosios] įmonės paskirstyto pelno. <...>“

10. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Iš pelno, kurį dukterinė [patronuojamoji] bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

B. Tarptautinė teisė

11. 1980 m. lapkričio 17 d. Danijos ir Liuksemburgo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo (toliau – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis) 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse dėl teisės apmokestinti dividendus paskirstymo numatyta:

„1. Bendrovės, rezidentės vienoje iš susitariančiųjų valstybių, kitos susitariančiosios valstybės rezidentei išmokėti dividendai apmokestinami toje kitoje valstybėje.

2. Tačiau tokie dividendai gali būti apmokestinti susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, ir remiantis tos valstybės įstatymais, bet jeigu dividendų gavėjas yra dividendų tikrasis savininkas, mokestis neturi viršyti:

- a) 5 % bendros dividendų sumos, jei tikrasis savininkas yra bendrovė (ne ūkinė bendrija), kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo;
- b) visais kitais atvejais – 15 % bendros dividendų sumos.“

12. Pagal šią nuostatą šaltinio valstybė, šiuo atveju Danija, gali apmokestinti dividendus, išmokėtus patronuojančiai bendrovei, reziduojančiai Liuksemburge, mažu tarifu tik jei ši bendrovė yra dividendų „tikroji savininkė“. „Tikrojo savininko“ sąvoka sutartyje neapibrėžta.

C. Danijos teisė

13. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėjama metais buvo taikomos Danijos teisės normos.

14. Nuostata, reglamentuojanti patronuojančiųjų bendrovių rezidenčių dividendų apmokestinimą, įtvirtinta *Selskabsskattelov* (Pelno mokesčio įstatymas) 13 straipsnio 1 dalies 2 punkte, kuris dėl 2011 mokesčių metų buvo iš dalies pakeistas 2010 m. gruodžio 7 d. Konsoliduotuoju įstatymu Nr. 1376:

„13 straipsnis. Į apmokestinamąsias pajamas neįtraukiami: <...>

2) dividendai, kuriuos bendrovės ar asociacijos ir kt., nurodytos 1 straipsnio 1 dalies 1–2a, 2d–2i, 3a–5b punktuose, gauna kaip bendrovių akcijas, kurioms taikomi 1 straipsnio 1 dalies 1–2a, 2d–2i, 3a–5b punktai, ar bendrovių, reziduojančių ne Danijoje, akcijas. Tai taikoma tik dividendams už patronuojamųjų bendrovių ir bendrovių grupių akcijas pagal *aktieavancebeskatningsloven* [(Kapitalo prieaugio apmokestinimo įstatymas)] 4A ir 4B straipsnius <...>“

15. Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad užsienio bendrovėms taikomas ribotas dividendų apmokestinimas.

16. Taigi ribotas apmokestinimas už 2011 m. netaikomas dividendams, kuriuos gavo patronuojančioji bendrovė, kuriems apmokestinimas turi būti netaikomas ar sumažintas pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą arba pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

17. Jeigu dividendams iš Danijos taikomas ribotas apmokestinimas pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kaip nurodyta Mokesčio prie šaltinio įstatyme⁴, dividendus paskirstanti Danijos bendrovė privalo taikyti 28 % mokestį prie šaltinio. Praleidus mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminą (riboto apmokestinimo atveju) palūkanos skaičiuojamos nuo mokestinio reikalavimo. Prievolė mokėti delspinigius tenka asmeniui, privalančiam išskaičiuoti mokestį prie šaltinio.

18. 2011 m. nebuvo bendros įstatymo nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Jurisprudencijoje buvo išplėtotą vadinamoji realybės doktrina, pagal kurią apmokestinama konkrečiai įvertinus faktines aplinkybes. Tai, be kita ko, reiškia, kad apskaičiuojant mokesčius tam tikromis aplinkybėmis turi būti atsižvelgiama į realybę, o ne į su mokesčiais susijusius sandorius, kurie yra fiktyvūs ar dirbtiniai („turinio viršenybės prieš formą principas“). Šalys sutaria, kad šioje byloje nagrinėjamų sudarytų sandorių negalima ignoruoti remiantis realybės doktrina.

19. Be to, Danijos jurisprudencijoje suformuotas vadinamasis teisėto pajamų gavėjo principas. Pagal šį principą, grindžiamą Danijos *Statsskatteloven* (Valstybės mokesčių įstatymas) 4 straipsnyje esančia pagrindine nuostata dėl pajamų apmokestinimo, mokesčių administratorius neprivalo pripažinti dirbtinės atskirties tarp verslo (veiklos), iš kurio (kurios) gaunamos pajamos, ir iš jo (jos) gaunamų pajamų vietos. Taigi principo esmė yra nustatyti, kas, neatsižvelgiant į tariamą organizacinę struktūrą, yra tikrasis pajamų gavėjas ir atitinkamai turi mokestinę prievolę. Todėl kyla klausimas, kam priskirtinos pajamos mokesčių tikslais. „Teisėtas pajamų gavėjas“ bus asmuo, kuris yra mokesčio nuo aptariamų pajamų mokėtojas.

III. Pagrindinė byla

20. Ieškovė pagrindinėje byloje (*T Danmark*) yra Danijos bendrovė, kaip *T Danmark* grupės tam tikrų paslaugų Danijoje teikėja, kurios daugiau kaip 50 % akcijų priklauso *N Luxembourg 2*. Likusios akcijos priklauso tūkstančiams akcininkų.

21. *N Luxembourg 2* yra Liuksemburge reziduojanti bendrovė, kurią įsteigė bendrovė *N Luxembourg*, įsisteigusi Liuksemburge. *N Luxembourg* (jos akcijos, kaip nurodė *N Luxembourg 2*, priklauso daugeliui investicinių fondų) valdo daugiau kaip 99 % *N Luxembourg 2* kapitalo. Likusi kapitalo dalis (mažiau kaip 1 %) priklauso taip pat Liuksemburge įsisteigusiai *N Luxembourg 3*.

22. Liuksemburgo mokesčių institucijų 2011 m. pavasarį išduotoje „pažymoje apie rezidavimo vietą“ nurodyta, kad *N Luxembourg 2* patenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį, yra Liuksemburge įsisteigusi ir faktiškai valdoma bendrovė, apmokestinama pelno mokesčiu Liuksemburge ir neturinti galimybės būti atleista nuo mokesčio, be to, yra jai mokamų dividendų tikroji savininkė (*beneficial owner*). Šią pažymą parengė Liuksemburgo mokesčių institucijos, remdamosi Danijos mokesčių institucijų prašymu.

23. *T Danmark* savo prašyme dėl įpareigojančio atsakymo teiravosi, ar dividendai, jos paskirstyti *N Luxembourg 2*, yra atleisti nuo mokesčio pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies trečią sakinį ir todėl taip pat atleisti nuo Danijos mokesčio prie šaltinio.

⁴ *Kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005* (2005 m. lapkričio 14 d. Konsoliduotasis įstatymas Nr. 1086).

24. Įpareigojančio atsakymo prašyme buvo nurodyta, kad *T Danmark* siūlė per 2011 m. trečiąjį ketvirtį paskirstyti *N Luxembourg 2* bendrą 6 milijardų Danijos kronų (DKK) dividendų sumą. Kadangi *N Luxembourg 2* yra nepriklausoma bendrovė, turinti savo valdymo ir sprendimų priėmimo organus, negalima iš anksto žinoti, ar ir kaip *N Luxembourg 2* valdyba faktiškai priims sprendimus disponuoti iš *T Danmark* gautais dividendais.

25. *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija) išreiškė nuomonę, kad įpareigojantis atsakymas negali būti pateiktas, jei negali būti paaiškinta, kaip *N Luxembourg 2* siekia disponuoti dividendais, gautais iš *T Danmark*.

26. Todėl *T Danmark* informavo *Skatteråd* (Nacionalinė mokesčių taryba), kad įpareigojančio atsakymo tikslais galima atsižvelgti į tokias aplinkybes: dauguma *N Luxembourg 2* dividendų bus paskirstyta kaip dividendai šios bendrovės savininkėms *N Luxembourg 3* ir *N Luxembourg*. Mažą dividendų dalį (tikėtina, 3–5 %) *N Luxembourg 2*, *N Luxembourg 3* ir *N Luxembourg* skirs išlaidoms padengti ar būsimoms išlaidoms apmokėti. Be to, prašančioji šalis mano, kad dividendai, paskirstyti *N Luxembourg* (kaip dividendai ir (arba) kaip palūkanos ir (arba) kaip skolos padengimas), per atitinkamus investicinius fondus bus perkelti investicinių fondų akcininkams; tačiau jai nėra žinoma, kaip šie perkėlimai bus atlikti arba kaip jie bus vertinami mokesčių tikslais.

27. *Skatteråd* (Nacionalinė mokesčių taryba) neigiamai atsakė į klausimą, pateiktą prašyme dėl įpareigojančio atsakymo. *T Danmark* apskundė šį įpareigojantį atsakymą *Landsskatteret* kaip aukščiausiai administracinių skundų instancijai, o ši į klausimą atsakė teigiamai.

28. *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija) apskundė *Landsskatteret* (Vyriausioji mokestinių ginčų komisija) sprendimą *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas, Danija). *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas) nutarė pradėti prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo procedūrą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

29. *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas) pateikė šiuos klausimus:

„1. Ar valstybės narės rėmimasis direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi dėl nacionalinių nuostatų taikymo apgaulės ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslais suponuoja, kad ši valstybė narė priėmė specialias nacionalines nuostatas, įgyvendinančias direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, arba kad nacionalinėje teisėje yra bendrųjų nuostatų ar principų dėl apgaulės, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kurios gali būti aiškinamos atsižvelgiant į 1 straipsnio 2 dalį?

1.1. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Pelnų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies c punktas, kuriame numatyta, kad „taikoma sąlyga, kad dividendų apmokestinimas netaikomas <...> pagal Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, nuostatas“, gali būti laikomas specialia nacionaline nuostata, kaip nurodyta direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje?

2. Ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, sudarytos tarp dviejų valstybių narių ir parengtos pagal EBPO pavyzdinę apmokestinimo sutartį, nuostata, pagal kurią paskirstytų dividendų apmokestinimas priklauso nuo to, ar dividendų gavėjas laikomas dividendų tikruoju savininku, yra sutartinė prieš piktnaudžiavimą nukreipta nuostata, kurią apima direktyvos 1 straipsnio 2 dalis?

3. Jei Teisingumo Teismas į 2 klausimą atsakytų teigiamai, ar nacionaliniai teismai turi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“ ir ar sąvoka, taikant Direktyvą 90/435, turi būti aiškinama kaip reiškianti tai, kad sąvokai turi būti suteikta speciali ES teisės reikšmė, o tai turi patikrinti ES Teisingumo Teismas?

4. Jei Teisingumo Teismas į 2 klausimą atsakytų teigiamai, o atsakymas į 3 klausimą būtų toks, kad nacionalinis teismas neturi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ar sąvoka turi būti aiškinama taip, kad bendrovė, reziduojanti valstybėje narėje, kuri, esant tokioms aplinkybėms, kokios yra šioje byloje, gauna dividendų iš kitoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės, ar sąvoka „šių dividendų „tikrasis savininkas““ yra sąvoka, kurią reikia aiškinti pagal ES teisę?
- a) Ar sąvoka „tikrasis savininkas“ turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką 2003 m. birželio 3 d. Direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380) (Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva), 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su jos 1 straipsnio 4 dalimi?
 - b) Ar sąvoka turi būti aiškinama vien remiantis 1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 10 straipsnio komentaru (12 dalis) ir ar vėlesniais komentarais galima remtis aiškinant, įskaitant papildymus, padarytus 2003 m. dėl „bendrovių tarpininkų“, ir papildymus, padarytus 2014 m. dėl „sutartinių ar teisiųjų pareigų“?
 - c) Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendų gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, jei dividendų gavėjas turėjo sutartinę ar teisinę pareigą perleisti dividendus kitam asmeniui?
 - d) Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendų gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiantis teismas, atsižvelgdamas į bylos faktinių aplinkybių vertinimą, padarytų išvadą, kad gavėjas, nebūdamas pagal sutartį ar įstatymą įpareigotas perleisti gautą naudą kitam asmeniui, neturi „visos“ teisės „naudotis“ gauta nauda, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose dėl 1977 m. Pavyzdinės apmokestinimo sutarties?
5. Jei byloje būtų daroma prielaida, kad yra „nacionalinių nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos“ (žr. direktyvos 1 straipsnio 2 dalį), kad dividendai buvo paskirstyti iš bendrovės A, reziduojančios valstybėje narėje, patronuojančiajai bendrovei B, esančiai kitoje valstybėje narėje, ir iš ten perduoti tos bendrovės patronuojančiajai bendrovei C, taip pat esančiai ne ES ar EEE, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nebuvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė C, kad dvigubo apmokestinimo sutartis buvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė D, ir kad todėl pirmoji minėta valstybė pagal jos teisės aktus neturėjo reikalauti mokesčio prie šaltinio už dividendus, paskirstytus iš bendrovės A bendrovei D, jei D buvo tiesioginė A savininkė, ar yra piktnaudžiavimas pagal direktyvą ir ar B nėra apsaugota pagal ją?
6. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamoji bendrovė), ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė apmokestina patronuojančiąją bendrovę, reziduojančią kitoje valstybėje narėje, už dividendus, o nagrinėjama valstybė narė traktuoja patronuojančiąsias bendroves rezidentes panašiomis į atleidimo nuo tokių dividendų apmokestinimo aplinkybėmis?
7. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai laikoma atleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi, už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamoji bendrovė), ir patronuojančioji bendrovė pastarojoje valstybėje narėje laikoma ribotai apmokestinama toje valstybėje narėje už nagrinėjamus dividendus, ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė reikalauja, kad bendrovė, atsakinga už vėlavimą sumokėti mokesčių prie šaltinio (patronuojamoji bendrovė),

mokėtų delspinigių už uždelstą mokesčio prie šaltinio sumokėjimą taikant didesnę delspinigių normą nei delspinigių norma, kurią valstybė narė taiko pelno mokesčio reikalavimams, pareikštiems toje pačioje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei?

8. Jei Teisingumo Teismo atsakymas į 2 klausimą būtų teigiamas, o atsakymas į 3 klausimą būtų toks, kad ne nacionaliniai teismai turi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ir jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) tuo pagrindu negali būti laikoma atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 90/435 už dividendus, gautus iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės (patronuojamoji bendrovė), ar pastaroji valstybė narė pagal Direktyvą 90/435 ar ESS 4 straipsnio 3 dalį privalo nurodyti, ką valstybė narė tokiu atveju laiko tikroju savininku?
9. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) faktiškai laikoma neatleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 90/435 už dividendus, gautus iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės (patronuojamoji bendrovė), ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu (arba alternatyviai – SESV 63 straipsnis), paimtas atskirai ar kartu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos:
 - a) pastaroji valstybė narė reikalauja iš patronuojamosios bendrovės mokėti mokestį prie šaltinio už dividendus ir numato, kad šis asmuo atsakingas valdžios institucijoms už nesumokėtą mokestį prie šaltinio, kai tokios pareigos mokėti mokestį prie šaltinio nėra, kai patronuojančioji bendrovė reziduoja valstybėje narėje;
 - b) pastaroji valstybė narė apskaičiuoja delspinigių už mokėtiną mokestį prie šaltinio?

ES Teisingumo Teismo prašoma įtraukti atsakymą į 6 ir 7 klausimus į jo atsakymą į 9 klausimą.

10. Kai:

- 1) valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) įvykdo Direktyvoje 90/435 numatytą reikalavimą 2011 m. turėti ne mažiau kaip 10 % (patronuojamosios) bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje, akcinio kapitalo;
- 2) patronuojančioji bendrovė faktiškai laikoma neatleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi už patronuojamosios bendrovės paskirstytus dividendus;
- 3) patronuojančiosios bendrovės (tiesioginis ar netiesioginis) akcininkas (akcininkai), reziduojantis (-ys) ne ES ar EEE valstybėje, laikomas (-i) nagrinėjamų dividendų tikroju (-aisiais) savininku (-ais);
- 4) prieš tai nurodytas (nurodyti) tiesioginis (-iai) ar netiesioginis (-iai) akcininkas (akcininkai) taip pat neįvykdo prieš tai minėto kapitalo reikalavimo,

ar pagal SESV 63 straipsnį draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė, kurioje yra patronuojamoji bendrovė, apmokestina nagrinėjamus dividendus, kai nagrinėjama valstybė narė laiko, kad reziduojančios bendrovės įvykdo kapitalo reikalavimą pagal Direktyvą 90/435, t. y. 2011 mokestiniais metais turi ne mažiau kaip 10 % dividendus paskirstančios bendrovės akcinio kapitalo, kad būtų atleistos nuo mokesčio už šiuos dividendus?“

30. 2016 m. liepos 13 d. nutartimi bylos C-116/16 ir C-117/16 buvo sujungtos į vieną. Rašytines pastabas dėl prejudicinių klausimų Teisingumo Teismui susijusiose bylose pateikė *T Danmark*, *Y Denmark Aps*, Danijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Švedijos Karalystė, Italijos Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Europos Komisija. 2017 m. spalio 10 d. posėdyje, kuriame taip pat buvo nagrinėtos bylos C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, dalyvavo *T Danmark*, *Y Denmark Aps*, Danijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dividendų gavėjo nustatymas apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimo atveju (1–5 klausimai)

31. Proceso šalys neginčia, kad nagrinėjamas dividendų mokėjimas iš esmės patenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų įmonių direktyvos taikymo sritį. Todėl Danija, kaip dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybė, turėtų pagal direktyvos 5 straipsnį netaikyti dividendams mokesčio prie pajamų šaltinio. Tačiau akivaizdu, kad Danija mato pagrindą atsisakyti šio atleidimo nuo mokesčio pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį. Pagal šią nuostatą direktyva neklaido taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos.

32. 1–5 prejudiciniaisi klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia siekia išsiaiškinti, ar valstybė narė gali remtis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos tik tuo atveju, jei yra priėmusi nacionalinės teisės aktą dėl šios nuostatos įgyvendinimo (B.1), ir, jei taip, ar Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies c punktas arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, kurioje vartojama tikrojo savininko sąvoka, gali būti laikomi pakankamai perkeliančiomis nuostatomis (B.2). Jei taip yra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, kas ir kaip turėtų aiškinti tikrojo savininko sąvoką.

33. Visi šie klausimai tikslingi tik tuo atveju, jei apskritai tenkinamos Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies sąlygos. Tam reikia nustatyti, kad *T Danmark* nagrinėjamoje byloje sukčiavo ar piktnaudžiavo pasinaudodama atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio. Todėl pirmiausia reikia atsakyti į penktąjį klausimą.

34. Vis dėlto visų pirma reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo penktasis klausimas neatitinka nurodytų faktinių aplinkybių. Dividendus gaunanti *N Luxembourg 2* patronuojančioji bendrovė (*N Luxembourg*) yra Liuksemburge įsisteigusi bendrovė, o ne trečiosios valstybės rezidentė, kaip užsimenama prejudiciniame klausime. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat neaišku, ar šios „antro laipsnio patronuojančiosios bendrovės“ akcininkai yra įsisteigę trečiosiose valstybėse ir, jei taip, kokie. Vien tai jau iš esmės atima galimybę įvertinti, ar veika galėtų būti laikoma piktnaudžiavimu. Vis dėlto Teisingumo Teismas gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingų gairių.

35. Šiuo tikslu bus paaiškinta, kokiomis sąlygomis gali būti įtariamas piktnaudžiavimas taikant Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą (2). Bet pirmiau bus aptarta Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto mokesčio prie šaltinio neišskaitymo apimtis (1).

1. Mokesčio prie šaltinio neišskaitymo idėja Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje

36. Kaip matyti iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, ja, įtvirtinant bendrąją mokesčių sistemą, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Sąjungos lygmeniu. Taigi direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstybėje narėje reziduojančiai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus⁵.

37. Šiuo tikslu Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms leidžiama pasirinkti vieną iš dviejų sistemų, t. y. neapmokestinimą arba įskaitymą. Iš tiesų pagal šios direktyvos 7 ir 9 konstatuojamąsias dalis šioje nuostatoje patikslinama, kad kai patronuojančioji bendrovė dėl patronuojančiosios bendrovės ryšių su patronuojamąja bendrove gauna paskirstytojo pelno dalį, išskyrus pastarosios likvidavimo atvejį, patronuojančiosios bendrovės valstybė narė arba tokio pelno neapmokestina tiek, kiek patronuojamoji bendrovė tokio pelno neatskaito, ir tokį pelną apmokestina tiek, kiek patronuojamoji bendrovė tokį pelną atskaito, arba tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiajai bendrovei atimti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovės pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo patronuojamoji bendrovė ir bet kuri žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos⁶.

38. Taigi Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsniu siekiama išvengti, kad patronuojančiajai bendrovei rezidentei patronuojamosios bendrovės nerezidentės paskirstytas pelnas būtų pirmiausia apmokestinamas patronuojamosios bendrovės lygiu jos rezidavimo valstybės narės ir vėliau antrą kartą apmokestinamas patronuojančiosios bendrovės lygiu jos rezidavimo valstybės narės⁷.

39. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnis susijęs su dvigubu ekonominiu apmokestinimu, nes dividendai paprastai gaunami iš apmokestintų patronuojamosios bendrovės pajamų (t. y. valstybėje narėje jos jau apmokestintos pelno mokesčiu), o patekę į patronuojančiąją bendrovę tampa jos pajamų dalimi (taigi dividendai dar kartą apmokestinami jau kitos valstybės narės pelno mokesčiu). Tad didesnėje grupėje mokesčių našta priklauso nuo grupės grandžių skaičiaus, o daugeliu atvejų šios grandys sukurtos dėl išimtinai organizacinių priežasčių. Vadinas, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnyje taip pat atsižvelgiama į tai, kad juridinių asmenų skaičius gali neribotai didėti, nesikeičiant juos kontroliuojantiems asmenims, taigi nekintant ir jų pelnui iš veiklos, vykdomos per šiuos juridinius asmenis.

5 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 20 punktas, 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 21 punktas ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

6 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 71 punktas, 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 22 punktas ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 44 punktas.

7 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 24 punktas.

40. Patronuojančiųjų ir patrunuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ši mintis papildyta nustatant, jog tam, kad būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, būtina atleisti nuo mokesčio prie šaltinio patrunuojamosios bendrovės patronuojančiajai bendrovei paskirstytą pelną⁸. Tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas principas, pagal kurį draudžiama apmokestinti mokesčiu prie šaltinio pelną, kurį paskirsto valstybėje narėje įsteigta patrunuojamoji bendrovė kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei⁹.

41. Draudžiant valstybėms narėms taikyti mokestį prie šaltinio pelnui, kurį patrunuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, Patronuojančiųjų ir patrunuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apribojama valstybių narių kompetencija apmokestinti pelną, kurį jų teritorijose įsteigtos bendrovės išmoka kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms¹⁰. Taigi valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojamųjų priemonių ir teisei į minėto 5 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio taikyti įvairių sąlygų¹¹. Todėl teisė į atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio nesiejama su sąlyga, kad patronuojančiosios bendrovės akcininkai būtų įsisteigę šalies teritorijoje arba kad dividendų mokėtojas paaiškintų, kam dividendų gavėjas toliau panaudos dividendus.

42. Patronuojančiųjų ir patrunuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi siekiama išvengti tolesnio (daugiau teisiniu aspektu) dvigubo apmokestinimo. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, mokestis prie šaltinio reiškia, kad iš tiesų apmokestinamas pajamų (šiuo atveju dividendų) gavėjas¹². Taigi mokestis prie šaltinio dividendų mokėtojo rezidavimo vietos valstybėje yra ne atskira mokesčių rūšis, o tik specialus apmokestinimo būdas. Mokestis prie šaltinio dividendų mokėtojo rezidavimo vietos valstybėje ir „normalus“ dividendų gavėjo apmokestinimas jo rezidavimo vietos valstybėje *per se* reikštų dvigubą apmokestinimą ir dažniausiai mažiau palankias sąlygas, palyginti su sąlygomis šalies viduje.

43. Būtent tuo atveju, kai grupių struktūra yra sudėtinga, apimanti ne vieną valstybę, pirmiau minėtas kaskadinis poveikis gerokai sustiprėtų dėl apmokestinimo abiem lygmenimis, jeigu kiekvieną kartą būtų taikomas mokestis prie šaltinio. Akivaizdu, kad tai turėtų neigiamą poveikį vidaus rinkai.

44. Tačiau tam, kad būtų išvengta tokio ekonominiu ir teisiniu požiūriu dvigubo kaskadinio apmokestinimo, nesvarbu, ar dividendų gavėjas yra dividendų „tikrasis savininkas“, ar kažkas panašaus. Daug svarbiau yra tai, ar dividendų mokėtojas buvo apmokestintas pelno mokesčiu ir ar dividendų gavėjas privalo dar kartą mokėti pelno mokestį už dividendus. Tas pats pasakytina apie mokesčio prie šaltinio netaikymą. Lemiamą reikšmę turi tai, ar dividendai yra apmokestinami pelno mokesčiu rezidavimo vietos valstybėje. Liuksemburgo mokesčių administratorius tai aiškiai patvirtino šioje byloje.

8 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 21 punktą.

9 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 22 punktą; šiuo klausimu taip pat žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 22 punktą ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 83 punktą.

10 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 23 punktą; šiuo klausimu taip pat žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 38 punktą.

11 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 24 punktą, 2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 38 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija.

12 2010 m. birželio 24 d. Sprendimo *P. Ferrero ir General Beverage Europe*, C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 26 ir 34 punktai ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 52 punktą.

45. Iš to matyti, kad visiškai logiška, jog Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje (kitaip nei Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje¹³) reikšmė suteikiama „tik“ aplinkybei, kad patronuojamoji bendrovė perduoda savo pelno dalį patronuojančiajai bendrovei (kai turima ne mažesnė, nei nustatyta, kapitalo dalis). Kadangi dividendai, skirtingai nei palūkanos, iš esmės nelaikomi pelną mažinančiomis veiklos išlaidomis, taip pat galima suprasti, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos tekste nenustatyta jokių papildomų materialinių kriterijų (pavyzdžiui, kad dividendai būtų gauti paties gavėjo vardu ir jo sąskaita ar panašiai).

46. Galiausiai teisė gauti dividendus kyla iš patronuojančiosios bendrovės statuso, kuriuo negali pasinaudoti joks kitas asmuo. Taip pat šiuo atveju vargiai įmanomas veikimas ne savo sąskaita. Bet kuriuo atveju tai negali būti tiesiogiai siejama vien su „antro laipsnio patronuojančiosios bendrovės“ buvimu. Vadinasi, jei bendrovė atitinka Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 2 straipsnio sąlygas (o tai šioje byloje neiginčijama), ši teisė iš esmės apima visus patronuojamosios bendrovės dividendų mokėjimus patronuojančiai bendrovei kitoje valstybėje narėje.

47. Apribojimai numatyti tik Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, kurioje nustatyta, kad šia direktyva nekludoma taikyti nacionalinių arba sutarčių nuostatų, būtinų siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.

2. Piktnaudžiavimo sąvoka Sąjungos teisėje

48. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje atspindimas bendrasis Sąjungos principas, pagal kurį niekas negali piktnaudžiaudamas ar sukčiaudamas įgyti iš Sąjungos teisinės sistemos kylančių teisių¹⁴. Sąjungos teisės nuostatos taikymo negalima išplėsti tiek, kad ji apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne kaip įprasti komerciniai sandoriai, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant įgyti Sąjungos teisėje numatytos naudos¹⁵.

49. Nuostatos formuluotėje išsamiau nepaaiškinama, kaip turėtų būti suprantamas piktnaudžiavimas¹⁶. Vis dėlto Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, kaip nukrypti leidžianti nuostata, turi būti aiškinama siaurai¹⁷. To iš piktnaudžiavimo prevencijos priemonių pirmiausia reikalaujama pagal teisinio saugumo principą. Jei asmuo savo forma atitinka visas sąlygas, kad galėtų pasinaudoti tam tikra teise, atsisakyti suteikti jam šią teisę motyvuojant piktnaudžiavimu leidžiama tik ypatingais atvejais.

50. Vis dėlto kitose Sąjungos direktyvose esama atitinkamų kriterijų, leidžiančių įvertinti veiką kaip piktnaudžiavimą. Pavyzdžiui, Įmonių jungimosi direktyvos¹⁸ 11 straipsnio 1 dalies a punkto antrame sakinyje pateikiamas reguliavimo pavyzdys rodo, kad piktnaudžiavimą galima įtarti, jei tam tikra operacija vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių. Be to, piktnaudžiavimo sąvoka apibrėžiama

13 Direktyva 2003/49/EB.

14 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 26 punktą, generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:34, 24 punktą.

15 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktą, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktą, 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 20 punktą, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 35 punktą, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 68 ir 69 punktai ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija, be to, žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 57 punktą.

16 Kita vertus, žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB 15 straipsnį (Įmonių jungimosi direktyva, OL L 310, 2009, p. 34).

17 Žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 27 punktą, 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 38 ir 39 punktą, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 37 punktą, 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *A.T.*, C-285/07, EU:C:2008:705, 31 punktą, 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 46 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 44 punktą.

18 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perdavimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142).

nagrinėjama metais dar netaikomos Kovos su mokesčių vengimo praktika direktyvos¹⁹ (toliau – Direktyva 2016/1164) 6 straipsnyje. Pagal šią nuostatą svarbu nustatyti, ar darinys yra apsimestinis, nes jo sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui. Pagal 2 dalį darinys laikomas apsimestiniu, jeigu jis nebuvo sukurtas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

51. Be to, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad, siekiant pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą kovos su piktnaudžiavimu motyvais, tokiu apribojimu turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūčių tokiam elgesiui, kuriam būdingas visiškai dirbtinių, ekonominės realybės neatitinkančių darinių kūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą²⁰. Iš to matyti, kad Teisingumo Teismas taip pat yra ne kartą pažymėjęs, jog pakanka, kad tikslas gauti mokesstinės naudos būtų ne vienintelis²¹, bet pagrindinis kuriant tokį darinį²².

52. Šioje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra du tarpusavyje susiję elementai. Viena vertus, nuo pat pradžių atsisakoma pripažinti grynai dirbtinius darinius, kurių sandoriai iš esmės tėra tik popieriuje. Be to, labai svarbu tai, kad teisės aktais nustatytų mokesčių taip pat siekiama išvengti ekonominiu požiūriu realiais dariniais. Pastaroji kategorija, ko gero, pasitaiko dažniau, dabar ji jau aiškiai įvardyta naujajame Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje. Teisingumo Teismas neseniai priimtame sprendime pažymėjo, kad dirbtinumas yra aplinkybė, leidžianti teigti, jog pagrindinis tikslas yra gauti mokesstinės naudos²³.

53. Piktnaudžiavimo nustatymas priklauso nuo visapusiško visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimo, kurį turi atlikti kompetentingos nacionalinės institucijos ir kurį turėtų būti galima patikrinti teisme²⁴. Tokį visapusišką įvertinimą turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas²⁵. Teisingumo Teismas gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingos informacijos²⁶, kad šis galėtų įvertinti, ar sandoriai sudaromi kaip įprastiniai komerciniai sandoriai, ar vieninteliu tikslu – piktnaudžiaujant įgyti Sąjungos teisėje numatytos naudos²⁷.

19 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1).

20 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 60 punktas, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 punktas, 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, 64 punktas, 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 74 punktas, taip pat žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 punktą.

21 Taip pat žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 46 punktą, 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 35 punktą, 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, 51 punktą ir 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscentifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 28 punktą.

22 Dėl netiesioginių mokesčių teisės žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 53 punktą, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktą ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 45 punktą; panašiai dėl vadinamosios Įmonių jungimosi direktyvos taikymo srities žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 35 ir 36 punktus.

23 Tai aiškiai matyti iš 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 60 punkto.

24 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 41 punktas, mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 60 punktas.

25 Taip pat žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 59 punktą ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 49 punktą.

26 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 34 punktas, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 56 punktas ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 77 punktas.

27 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 35 punktas, 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 20 punktas, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 68 ir 69 punktai, 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, be to, žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 57 punktą.

3. Nagrinėjamos bylos kriterijai

a) Dėl visiškai dirbtinio darinio

54. Teisingumo Teismas negali įvertinti, ar dariniai šiuo atveju yra dirbtiniai, nepagrįsti jokia ekonomine realybe. Viena vertus, tokiam teiginiui nepakanka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytų faktinių aplinkybių. Kita vertus, vertinti faktus yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo prerogatyva. Teisingumo Teismas gali tik nurodyti atskaitos taškus.

55. Teisingumo Teismas neseniai nusprendė, jog tai, kad veiklą sudaro tik turto valdymas arba kad pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominės realybės neatitinkantis darinys²⁸. Atsižvelgiant į tai, kad visų pirma turto valdymo bendrovės *per se* vykdo (gali vykdyti) tik ribotą skaičių veiklos rūšių, šiam kriterijui taikoma nedaug reikalavimų. Tuo atveju, jei bendrovė iš tikrųjų teisėtai įsteigta ir *de facto* aptinkama pagrindinės buveinės vietoje, kurioje yra materialinių ir žmogiškųjų išteklių, reikalingų tikslui pasiekti, ji negali būti laikoma dirbtiniu, ekonominės realybės neatitinkančiu dariniu.

56. Prielaida dėl darinio dirbtinumo negali būti grindžiama aplinkybe, kad dividendų gavėjas toliau paskirsto savo pelną savo akcininkams. Investiciniai fondai tam ir steigiami, kad tam tikru metu paskirstytų iš savo pajamų gaunamą pelną (tarp jų – pajamas iš investicijų, kaip antai dividendus) savo akcininkams. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje nenurodyta, kad atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalį (o galbūt taip pat dividendų neapmokestinimas pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnį) priklauso nuo patronuojančiosios bendrovės veiksmų, susijusių su dividendų paskirstymu. Pirmiau nurodytas kaskadinis poveikis, kurio direktyva siekiama išvengti (šiuo klausimu žr. 36 ir paskesnius punktus), ypač sustiprėja būtent toliau perskirstant dividendus.

57. Tas pats pasakytina apie aplinkybę, kad antro laipsnio patronuojančiosios bendrovės (investicinių fondų) akcininkai galimai yra trečiųjų valstybių rezidentai. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, remiantis vien ta aplinkybe, kad dividendus gaunanti bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojama vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Sąjungos narės, rezidentų, negalima daryti prielaidos, kad piktnaudžiaujama atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio nauda²⁹. Taip mokesčių mokėtojas būtų įpareigojamas nuolat įrodyti nefiskalines priežastis, o mokesčių administratorius neprivalėtų pateikti pakankamai mokesčių vengimą patvirtinančių įrodymų³⁰.

28 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 73 punktas.

29 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Egiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 27 ir paskesni punktai.

30 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Egiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 28 punktas ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 55 punktas.

58. Taigi atsisakymas neapmokestinti mokesčiu prie pajamų šaltinio šiuo atveju būtų grindžiamas bendra mokesčių vengimo prielaida. Vis dėlto tokia prielaida neleistina³¹. Kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti objektyvius ir patikrintinus veiksnius³². Tik šioje byloje nepateikta duomenų, leidžiančių teigti, kad darinys yra dirbtinis, neatitinkantis ekonominės realybės. Priešingai, Liuksemburgo mokesčių administratoriaus išduota pažyma (žr. 22 punktą) paneigia visiškai dirbtinio, ekonominės realybės neatitinkančio darinio prielaidą.

59. Tai, mano nuomone, nereiškia, kad sukurtas darinys mokestiniu požiūriu negali būti piktnaudžiaujamojo pobūdžio, kaip matyti iš naujos formuluotės Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje. Be to, Teisingumo Teismas dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos jau yra nusprendęs, kad dalyvavimo valdant bendrovės kapitalą struktūra, kuria siekiama vien gauti naudos iš direktyvoje numatytos mokesčių lengvatos, yra tam tikra piktnaudžiavimo forma³³. Taigi Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos tikslais taip pat reikalaujama, kad darinys būtų sukurtas dėl komercinių priežasčių. Nepakanka vien fiskalinės naudos siekio, nesiejamo su ekonomine realybe³⁴.

b) Su mokesčiais nesusijusios priežastys, į kurias būtina atsižvelgti

60. Todėl nagrinėjamu atveju lemiamą reikšmę turi kiti kriterijai, visų pirma nefiskalinės priežastys, į kurias būtina atsižvelgti.

61. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, pats faktas, kad registruota ar faktinė bendrovės buveinė įsteigiama pagal kurios nors valstybės narės teisę, turint tikslą pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra piktnaudžiavimas³⁵. Todėl tai, kad į dalininkų grandinę buvo įtraukta Liuksemburgo bendrovė, savaime nereiškia piktnaudžiavimo.

62. Be to, turėdamas galimybę rinktis iš kelių variantų, apmokestinamasis asmuo neprivalo pasirinkti didžiausią mokesčio sumą lemiančio varianto – atvirkščiai, jis turi teisę rinktis tokią savo veiklos struktūrą, kad sumažintų mokesčio skolą³⁶. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacinę struktūrą ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios ekonominei veiklai, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių naštą³⁷. Todėl tai, kad nagrinėjamu atveju buvo pasirinkta ne didžiausią mokesčio naštą lemiančio sandorio struktūra (šiuo atveju – papildomas ir neabejotinas apmokestinimas prie šaltinio), negali būti apibrėžiama kaip piktnaudžiavimas.

31 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Egiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 30 punktas, 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktas, 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-433/04, EU:C:2006:702, 35 punktas, 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 34 punktas ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

32 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Egiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 30 punktas, 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 41 ir 44 punktai, 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 25 punktas, 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, EU:C:2002:704, 42 punktas, 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 44 punktas ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 37 punktas.

33 Žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 31 punktą.

34 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Egiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 26 punktas; dėl Įmonių jungimosi direktyvos žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 47 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 34 punktą.

35 Žr. 2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 40 punktą, 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Inspire Art*, C-167/01, EU:C:2003:512, 96 punktą ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 27 punktą.

36 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktas, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 27 punktas, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 47 punktas ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktas.

37 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktas ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 punktas.

63. Jei kalbama ne apie visiškai dirbtinius, ekonominės realybės neatitinkančius darinius, vien tik tai, kad Sąjungos pilietis – fizinis ar juridinis asmuo – ketino pasinaudoti palankesne mokestine situacija kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nesuteikia teisės atimti iš jo galimybę remtis Sutarties nuostatomis³⁸. Todėl sandorio struktūra, kaip šiuo atveju, kai įtraukiama valstybė narė, netaikanti apmokestinimo prie pajamų šaltinio, vien šiuo pagrindu negali būti laikoma piktnaudžiavimu.

64. Šiuo aspektu įsisteigimo laisvė taip pat apima teisę pasirinkti valstybę narę, kurioje mokestinė aplinka atitinkamai bendrovei, jos nuomone, yra geriausia. Jei šis principas taikomas kur kas labiau suderintuose teisės aktuose dėl PVM³⁹, juo labiau jis turi būti taikomas mažiau suderintuose pajamų mokesčių reglamentuojančiuose teisės aktuose, kuriuose atitinkamų valstybių narių mokesčių sistemų skirtumai⁴⁰ Sąjungos teisės požiūriu yra pageidaujami arba tai yra sąmoningas politinis sprendimas.

65. Teisingumo Teismas taip pat yra pripažinęs, kad Sąjungos teisės aktuose numatytas dividendų neapmokestinimas nepriklauso nuo akcininkų kilmės ar jų rezidavimo vietos, to nenumatyta nė vienoje Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatoje⁴¹. Todėl tai, kad Liuksemburgo *T Danmark* akcininkai arba šios bendrovės patronuojančiosios bendrovės akcininkai yra trečiųjų valstybių rezidentai, vertinant atskirai, taip pat nereiškia piktnaudžiavimo.

c) Įstatymu siekiamo tikslo iškraipymas

66. Galbūt būtų galima vertinti kitaip, jei galutiniai dividendų gavėjai – šiuo atveju investiciniai fondai, nepriklausomai nuo to, ar mokesčių požiūriu laikytini skaidriais, ar ne, būtų įsisteigę tam tikrose trečiojoje valstybėje (paprastai mažosiose salose, pavyzdžiui, Kaimanų Salose⁴², Bermudų salose⁴³ arba Džersyje⁴⁴), kurios yra žinomos dėl nepakankamo bendradarbiavimo su kitomis mokesčių institucijoms. Tai galbūt iš esmės reikštų neįprastą pasirinkimą, kurio komercinės priežastys iš pirmo žvilgsnio nėra suprantamos.

67. Vis dėlto šioje byloje nėra duomenų apie bendrovės struktūros viršuje esančių akcininkų (t. y. investicinių fondų) rezidavimo vietos valstybę. Vis dėlto Teisingumo Teismas gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingų gairių.

68. Jeigu investiciniai fondai iš tikrųjų būtų tokių trečiųjų valstybių rezidentai, piktnaudžiaujamuoju dariniu galėtų būti laikoma visa struktūra – visų pirma dėl investicinių fondų „įsisteigimo“ tam tikrose trečiojoje šalyse, o ne vien dėl Liuksemburgo bendrovių „įsiterpimo“. Šiuo klausimu ypač svarbus yra darinio tikslas arba mokesčių įstatymo, kurio buvo išvengta, tikslas (šioje byloje – apmokestinimas Danijoje).

38 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 36 punktas; šiuo klausimu taip pat žr. 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C-364/01, EU:C:2003:665, 71 punktą.

39 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktas ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 punktas.

40 Žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 36 punktą; dėl Sąjungos teisėje leidžiamų mokesčių tarifų skirtumų, net ir pagal suderintus mokesčių teisės aktus, taip pat žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 39 ir 40 punktus.

41 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 66 punktas.

42 Kaip byloje C-119/16.

43 Kaip byloje C-117/16.

44 Kaip byloje C-299/16.

1) *Išvengta Danijos pelno mokesčio?*

69. Pirmiausia reikia pažymėti, kad Danija neprarado įsigytos veikiančios bendrovės (*T Danmark*) pelno mokesčio. Šis pelnas buvo visiškai įprastai apmokestintas rezidavimo vietoje (t. y. Danijoje). Taigi dividendai yra apmokestinti Danijos pelno mokesčiu.

70. Abi Liuksemburgo bendrovės (patronuojančioji ir antro laipsnio patronuojančioji bendrovės) yra neribotai apmokestinamos Liuksemburge, jų pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu. Vadinasi, tenkinamos Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 2 straipsnio sąlygos. Dividendų neapmokestinimas Liuksemburge atitinka direktyvos tikslus, kartu atsižvelgiama į anksčiau sumokėtą Danijos pelno mokestį.

71. Neturi reikšmės, kad Liuksemburgas netaiko mokesčio prie šaltinio, jei dividendai mokami akcininkams trečiojoje valstybėje. Šis sprendimas yra fiskalinės valstybių autonomijos pasekmė. Atsižvelgiant į tai, kad pajamų mokestis Sąjungos teisės aktais nėra suderintas ir konkurencija mokesčių srityje tarp valstybių narių pagal Sąjungos teisę nedraudžiama, apmokestinamasis asmuo negali būti kaltinamas tuo, kad realybėje (t. y. ne tik teoriškai) naudojasi tam tikrų valstybių narių vietos pranašumais.

2) *Naudojimosi situacija dėl nepakankamų tarpvalstybinių informacijos mainų prevencija*

72. Nagrinėjant atidžiau matyti, kad pasinaudojant Liuksemburgo bendrovėmis „tik“ išvengiama mokesčio prie šaltinio už dividendų mokėjimą Danijoje. Kaip jau buvo minėta (42 punkte), mokestis prie šaltinio iš tikrųjų taikomas pajamų (šiuo atveju – dividendų) gavėjui⁴⁵. Tai daroma mokėjimo momentu, kai mokėtojas išskaičiuoja dalį pajamų dar prie pajamų šaltinio.

73. Taigi mokestis prie šaltinio dividendų skolininko rezidavimo vietos valstybėje yra ne atskira mokesčių rūšis, o tik specialus apmokestinimo būdas, kuriuo iš esmės siekiama užtikrinti (minimalų) dividendų gavėjo apmokestinimą. Tinkamas gavėjų pajamų apmokestinimas ne visuomet užtikrinamas visų pirma tais atvejais, kai sandoriai sudaromi užsienyje. Paprastai dividendų gavėjo rezidavimo vietos valstybė retai sužino apie šio asmens pajamas, gautas iš užsienio, jeigu neveikia mokesčių institucijų keitimosi duomenimis sistemos, kuriomis jau naudojamosi Sąjungos viduje.

74. Nustatant, ar piktnaudžiaujama šiuo įstatymo tikslu (užtikrinti, kad dividendų gavėjas būtų apmokestintas), reikia įvertinti dvi sąlygas. Viena vertus, tiesiogiai išmokant mokestis turi būti mokamas Danijoje (šiuo klausimu žr. 88 ir paskesnius punktus). Kita vertus, turi egzistuoti rizika, kad jei šios pajamos nebus deklaruotos tikrojoje gavėjo valstybėje, jos liks neapmokestintos.

75. Todėl tuo atveju, jei pasirinkta sandorių struktūra galėtų būti grindžiama tikslu išmokėti dividendus investuotojui per trečiąją šalį, kad jo rezidavimo vietos valstybėje nebūtų gaunama informacija apie jo pajamas, visa ši struktūra, mano nuomone, būtų laikoma piktnaudžiavimu teise.

76. Vis dėlto toks kaltinimas piktnaudžiavimu galėtų būti paneigtas, jei investiciniai fondai pateiktų investuotojų rezidavimo vietos valstybėms atitinkamą informaciją apie mokesčius arba jei investicinių fondų rezidavimo vietos valstybėse atitinkami duomenys būtų žinomi ir persiunčiami atitinkamoms valstybėms. Tokia įmonių struktūra nebūtų priešinga mokesčio prie šaltinio išvengimo (šiuo klausimu žr. 73 punktą) tikslui. Nagrinėdamas bylą iš esmės, teismas privalo atsižvelgti ir į tai.

45 2010 m. birželio 24 d. Sprendimo *P. Ferrero ir General Beverage Europe*, C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 26 ir 34 punktai ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 52 punktas.

d) Išvada dėl penktojo klausimo

77. Nagrinėjant mokesčių prie šaltinio už dividendus, skirtus trečiojoje valstybėje įsisteigusiams investiciniams fondams, vengimą visų pirma būtina atsižvelgti į tai, ar dividendų apmokestinimo vengia tikrieji gavėjai (t. y. investuotojai). Tokį piktnaudžiavimą visų pirma būtų galima įtarti, jeigu įmonės struktūra pasirenkama siekiant pasinaudoti tam tikru informacijos mainų tarp atitinkamų valstybių trūkumu, kad būtų užkirstas kelias veiksmingai apmokestinti šiuos investuotojus. Tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

4. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos aiškinimas pagal EBPO pavyzdinės sutarties komentarus (trečiasis ir ketvirtasis klausimai)

78. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, be kita ko, teirajasi, ar atsisakymas taikyti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio pagal tarptautinę sutartį tarp Danijos ir kitos valstybės (t. y. dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį) turi būti grindžiamas Sąjungos teisės supratimu, o tai turi patikrinti Teisingumo Teismas. Taip pat siekiama išsiaiškinti, ar aiškinant pagal Sąjungos teisę taip pat reikia atsižvelgti į EBPO pavyzdinės sutarties komentarus ir, jei taip, ar reikia atsižvelgti ir į paskesnius EBPO pavyzdinės sutarties komentarus, parengtus jau priėmus direktyvą.

79. Paskesniuose EBPO pavyzdinės sutarties komentaruose vadinamoji bendrovė tarpininkė paprastai nėra laikoma tikrąja savininke, jei ji, oficialiai būdama tikroji savininke, iš tikrųjų turi labai siaurus įgaliojimus, kurie lemia tai, kad nagrinėjamų pajamų atžvilgiu ji tėra patikėtinė ar valdytoja, veikianti tam tikros suinteresuotosios šalies sąskaita.

80. Jeigu valstybė narė ketina apriboti atleidimą nuo mokesčio pagal Sąjungos teisę asmens nenaudai, tokia ribojanti nuostata visais atvejais turi būti aiškinama atsižvelgiant į Sąjungos teisę. Siekiant pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą, reikia išsiaiškinti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą. Aiškinant Sąjungos teisę taip pat gali būti remiamasi EBPO pavyzdine sutartimi ir EBPO pavyzdinės sutarties komentaris.

81. Vis dėlto EBPO pavyzdinės sutartys nėra Sąjungos teisės aktai, jos nėra Teisingumo Teismui teisiškai privalomos. Tai nėra daugiašalės tarptautinės sutartys, tai tik tarptautinės organizacijos vienašaliai aktai, kuriais pateikiamos rekomendacijos valstybėms narėms. Pati EBPO laiko savo rekomendacijas neprivalomomis; valstybės narės pagal EBPO procedūros reglamentą turi pačios įvertinti, ar joms tikslinga laikytis šių rekomendacijų⁴⁶. Tai juo labiau galioja EBPO komentarams, kuriais iš esmės tik išreiškiama teisinė nuomonė.

82. Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės, dalydamosi tolygaus apmokestinimo kompetencija, gali pagrįstai remtis tarptautine praktika, išdėstyta pavyzdinėse sutartyse⁴⁷. Tai taip pat taikoma rėmimuisi tarptautine teisine nuomone, kuri gali atsispindėti EBPO pavyzdinės sutarties komentaruose.

⁴⁶ EBPO procedūros reglamento 18 taisyklės b punktas: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation.“ Galima rasti adresu <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

⁴⁷ 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 22 punktas, 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 49 punktas, 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, EU:C:2006:525, 45 punktas, 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 31 punktas, 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, EU:C:2006:131, 48 punktas; taip pat žr. 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 67 punktą.

83. Vis dėlto EBPO pavyzdinės sutarties komentarai negali turėti tiesioginio poveikio Sąjungos direktyvos aiškinimui (taigi taip pat nacionalinės teisės aiškinimui pagal Sąjungos teisę), net jeigu vartojamos vienodos sąvokos. Šiuose komentaruose išreikšta tik EBPO pavyzdinės sutarties rengėjų, o ne Parlamento teisės aktų leidėjo ar Sąjungos teisės aktų leidėjo nuomonė. Toks aiškinimas būtų tinkamas tik tuo atveju, jei iš direktyvos teksto ir jos priėmimo istorijos būtų matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas rėmėsi EBPO pavyzdinės sutarties tekstu ir (tuometiniais) šios EBPO pavyzdinės sutarties komentarais.

84. Todėl Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, aiškinama atsižvelgiant į atitinkamos EBPO pavyzdinės sutarties komentarus, negali riboti Sąjungos teisės⁴⁸. Tai ypač pasakytina apie EBPO pavyzdinės sutarties ir komentarų pakeitimus po direktyvos priėmimo. Priešingu atveju EBPO susitariančiosios valstybės galėtų spręsti dėl Sąjungos direktyvų aiškinimo.

85. Taigi į trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus galima atsakyti taip, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva turi būti aiškinama kaip savarankiškas Sąjungos teisės aktas, nepriklausomai nuo EBPO 1977 m. pavyzdinės sutarties 10 straipsnio ar atitinkamai paskesnių redakcijų.

86. Be to, galiausiai teiraujamasi, ar dividendų gavėjas pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą turi būti suprantamas taip pat kaip tikrasis savininkas pagal Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą. Į šį klausimą taip pat galima atsakyti neigiamai, nes, kaip jau buvo minėta (36 punkte), Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje vadovaujama kitais sumetimais nei Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje, todėl tikrojo savininko sąvoka nevartojama sąmoningai.

B. Dėl dividendų tikrojo gavėjo nurodymo (aštuntasis klausimas)

87. Aštuntuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar valstybė narė, kuri nenori pripažinti, kad dividendų gavėjas yra asmuo, kuriam taikoma mokesčio lengvata pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, ir teigia, kad šis asmuo yra tik vadinamoji dirbtinė bendrovė tarpininkė, privalo nurodyti, ką ji tokiu atveju laiko dividendų tikroju gavėju. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, kam tenka prievolė įrodyti piktnaudžiavimą.

88. Piktnaudžiavimas teisinių darinių galimybe reiškia, kad buvo pasirinktas neįprastas teisinis darinys, lemiantis *palankesni* rezultatą nei „įprastas“ darinys. „Įprastu dariniu“ šiuo atveju būtų laikomas tiesioginis dividendų paskirstymas investiciniams fondams ir ieškovei pagrindinėje byloje. Toks „įprastas darinys“ taip pat lemtų didesnę mokesčių našta.

89. Iš principo mokesčių administratorius turi pareigą nurodyti, kad pasirinktas veikimo būdas mokesčių atžvilgiu yra palankesnis už įprastą darinį, tiesa, apmokestinamajam asmeniui gali tekti šiuo klausimu bendradarbiauti. Tačiau apmokestinamasis asmuo gali „prireikus pateikti įrodymus dėl nagrinėjamo sandorio sudarymo komercinių priežasčių“⁴⁹. Paaiškėjus, kad pagrindinis tikslas⁵⁰ nėra išvengti mokesčių, kurie būtų įprastai susidarę, pasirinktas veikimo būdas negali būti laikomas piktnaudžiavimu, ypač atsižvelgiant į tai, kad valstybė pati sudaro apmokestinamajam asmeniui galimybę taip veikti.

48 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 50 ir 56 punktai.

49 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 92 punktas.

50 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 53 punktas, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktas ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 45 punktas.

90. Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos⁵¹ matyti, jog prielaida dėl piktnaudžiavimo reiškia, kad reikia nustatyti situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiavimą išreiškiančių aplinkybių, ir tada įvertinti šią iš naujo apibrėžtą situaciją atsižvelgiant į reikšmingas nacionalinės ir Sąjungos teisės nuostatas. Tačiau turi būti aišku, kas yra dividendų tikrasis gavėjas.

91. Taigi, Danijos požiūriu, piktnaudžiavimas, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, gali būti pripažįstamas tik tuo atveju, jei tiesiogiai išmokami dividendai būtų atitinkamai apmokestinami Danijoje. Tačiau pagal Danijos teisę tai neįmanoma, jei dividendų tikroji gavėja, net nepaisant vadinamosios tarpininkaujamosios bendrovės, būtų įmonė, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, arba jei dividendų gavėjas būtų įsisteigęs valstybėje, su kuria Danija yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Jei investiciniai fondai iš tikrųjų turėtų būti vertinami kaip mokesčių atžvilgiu skaidrūs subjektai, siekiant atsakyti į minėtą klausimą reikėtų atsižvelgti į konkrečius investuotojus.

92. Todėl į aštuntąjį klausimą galima atsakyti taip, kad valstybė narė, kuri nenori pripažinti, kad kitoje valstybėje narėje reziduojanti bendrovė, kuriai mokami dividendai, yra dividendų gavėja, darydama prielaidą dėl piktnaudžiavimo iš esmės privalo nurodyti, ką ji tokiu atveju laiko dividendų tikroju gavėju. Tai būtina, kad būtų galima nuspręsti, ar mokesčių atžvilgiu palankesnis rezultatas pasiekiamas būtent dėl darinio, kuris laikomas piktnaudžiavimu. Apmokestinamasis asmuo gali būti įpareigotas bendradarbiauti, ypač tais atvejais, kai faktinės aplinkybės yra susijusios su užsieniu.

C. Dėl galimybės remtis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi (pirmasis klausimas, pirmojo klausimo 1 dalis ir antrasis klausimas)

93. Pirmuoju klausimu, pirmojo klausimo 1 dalimi ir antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai siekia išsiaiškinti, ar, pirma, Danija gali tiesiogiai remtis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi, atsisakydama netaikyti apmokestinamajam asmeniui nurodytos direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio. Jei taip nėra, reikia išsiaiškinti, ar, antra, Danija nurodytais nacionalinės teisės aktais tinkamai įgyvendino Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį.

1. Direktyva nėra tiesiogiai taikoma siekiant pagrįsti nepalankius subjektų įsipareigojimus

94. Jeigu remiantis pirmiau išdėstytais kriterijais būtų pripažintas piktnaudžiavimas pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, ši byla išsiskiria tuo, kad Danijos teisės aktuose nebuvo numatyta jokių specialių nuostatų, kuriomis būtų įgyvendinama minėta nuostata. Be to, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nebuvo jokios bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Todėl kelios bylos šalys yra įsitikinusios, kad negalima atsisakyti jų atleisti nuo mokesčio pagal nacionalinę teisę net darant prielaidą dėl piktnaudžiavimo.

95. Vis dėlto ne visada būtina formaliai perkelti direktyvų nuostatas (šiuo atveju – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį) į nacionalinę teisę konkrečia teisės akto nuostata. Direktyvai įgyvendinti, atsižvelgiant į jos turinį, gali pakakti net ir bendro teisinio konteksto, įskaitant bendruosius nacionalinės konstitucinės arba administracinės teisės principus, jei šitaip pakankamai aiškiai ir apibrėžtai užtikrinamas visišką direktyvos taikymas⁵².

⁵¹ 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 47 punktą, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 52 punktą ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 58 punktą.

⁵² Šiuo klausimu žr. suformuotą jurisprudenciją, pavyzdžiui, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 44 punktą, 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-428/04, EU:C:2006:238, 99 punktą, 2005 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-456/03, EU:C:2005:388, 51 punktą ir mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 62 punktą.

96. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas nurodo du principus (vadinamąją realybės doktriną ir „teisėto pajamų gavėjo“ principą). Šalys neginčija, kad jie nėra reikšmingi nagrinėjamu atveju, nes iš tikrųjų dividendai formaliai iš pradžių buvo išmokėti Liuksemburgo bendrovėms.

97. Vis dėlto Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis suteikia valstybėms narėms galimybę kovoti su piktnaudžiavimu. Tai taip pat atitinka praktiką Sąjungos mastu. Beveik visos valstybės narės numatė tam tikras priemones, kaip užkirsti kelią piktnaudžiavimui teise siekiant išvengti mokesčių⁵³. Taigi nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose visuotinai sutariama, kad teisės aktų nuostatos negali būti taikomos be apribojimų, toleruojant ūkio subjektų piktnaudžiavimą. Šis visoje Sąjungoje pripažįstamas principas⁵⁴ dabar taip pat įtvirtintas Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje.

98. Tai reiškia, kad visas nacionalinės teisės nuostatas, nesvarbu, ar jos priimtos perkeliant Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, ar ne, reikia aiškinti ir taikyti pagal šį bendrąjį teisės principą, ypač atsižvelgiant į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos ir jos 1 straipsnio 2 dalies formuluotę ir tikslus⁵⁵. Aiškinti nacionalinės teisės atsižvelgiant į Sąjungos teisę neklaido tai, kad šis aiškinimas gali būti nepalankus privačiam asmeniui. Nacionalinės teisės nuostatomis pagrįstas, t. y. netiesioginis, Sąjungos teisės taikymas privačių asmenų nenaudai yra leidžiamas⁵⁶.

99. Danijos valdžios institucijoms būtų draudžiamas tik Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies tiesioginis taikymas ieškovės nenaudai, be kita ko, dėl teisinio saugumo⁵⁷. Valstybė narė negali remtis privačių asmenų atžvilgiu direktyvos nuostata, kurios pati neperkėlė į nacionalinę teisę⁵⁸. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad direktyva pati savaime negali įpareigoti asmens ir dėl to ja iš esmės negalima remtis prieš asmenį⁵⁹. Tokiu atveju pačios valstybės narės elgesys reikštų „piktnaudžiavimą teise“. Viena vertus, valstybė narė būtų neperkėlus (nors galėjo) jai taikytinos direktyvos, kita vertus, ji remtųsi kovos su piktnaudžiavimu galimybe, numatyta neperkeltoje direktyvoje.

53 Kai kurios valstybės narės turi bendras nuostatas, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, pavyzdžiui, Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių kodekso 42 straipsnis, Liuksemburgo mokesčių pakeitimo įstatymo 6 straipsnis, Belgijos §1^{er} du code des impôts sur les revenus (Pajamų mokesčio kodeksas) 344 straipsnis, Švedijos įstatymo Nr. 1995:575 2 straipsnis arba Suomijos pajamų mokesčio įstatymo 28 straipsnis; kartais nustatomos specialios taisyklės (pavyzdžiui, Danijoje, kiek tai susiję su sandorių kainodara pagal *Ligningslovens* (Investavimo įstatymas) 2 straipsnį) arba bendrieji teisės principai (Vokietijos Federacinėje Respublikoje – turinio viršenybės prieš formą principas, kuris visų pirma kyla iš Mokesčių kodekso 39 ir paskesnių straipsnių).

54 Žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktą, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktą, 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktą, 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 51 punktą ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33 punktą.

55 Dėl nacionalinių teismų pareigos aiškinti nacionalinę teisę remiantis direktyvomis žr. suformuotą jurisprudenciją, visų pirma 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C-212/04, EU:C:2006:443, 108 ir paskesnius punktus, 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 113 ir paskesnius punktus ir 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *von Colson ir Kamann*, 14/83, EU:C:1984:153, 26 punktą.

56 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45 punktą, 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Wells*, C-201/02, EU:C:2004:12, 57 punktą, 1994 m. liepos 14 d. Sprendimo *Faccini Dori*, C-91/92, EU:C:1994:292, 20, 25, 26 punktai ir 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Marleasing*, C-106/89, EU:C:1990:395, 6 ir 8 punktai ir mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 65 punktą.

57 Tai aiškiai nurodyta 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punkte.

58 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 49 punktą, 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:719, 41 punktą, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punktą, 1991 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Francoovich ir kt.*, C-6/90 ir C-9/90, EU:C:1991:428, 21 punktą; taip pat žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 66 punktą.

59 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punktą ir mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 65 punktą; be kita ko, žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

100. Be to, kompetentingos valdžios institucijos nagrinėjamoje byloje privačių asmenų atžvilgiu taip pat negalėtų tiesiogiai remtis bendroju Sąjungos teisės principu, draudžiančiu piktnaudžiavimą teise. Bent jau kalbant apie į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį patenkančius atvejus šis principas būtų įtvirtintas specialiai ir sukonkretintas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje⁶⁰. Jei taip pat būtų leidžiama tiesiogiai remtis bendroju teisės principu, kurio turinys ne toks aiškus ir apibrėžtas, kultų pavojus, kad bus pažeidžiamas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos ir visų kitų direktyvų, kuriose įtvirtintos konkrečios piktnaudžiavimo prevencijos nuostatos (pavyzdžiui, Direktyvos 2016/1164 6 straipsnis), tikslas suderinti teisės aktus. Be to, šitaip būtų nusižengiama jau minėtam draudimui privataus asmens nenaudai tiesiogiai taikyti neperkeltų direktyvų nuostatas⁶¹.

2. Jurisprudencija PVM srityje netaikytina

101. Tokiai galimybei neprieštaraujama Teisingumo Teismo sprendimuose⁶² *Italmoda* ir *Cussens*. Teisingumo Teismas šiose bylose nusprendė, jog draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jį leidžiama tiesiogiai taikyti siekiant atsakyti suteikti teisę neapmokestinti PVM, net jeigu nėra šio principo perkėlimą į nacionalinę teisę numatančių nacionalinių priemonių ir tuo nepažeidžiami teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai.

102. Vis dėlto šie du sprendimai susiję tik su PVM teisės aktais. Nagrinėjamos bylos turinys sietinas su kita sritimi. Viena vertus, PVM teisės aktai yra labiau suderinti Sąjungos teisėje ir dėl glaudžių sąsajų su Sąjungos finansiniu paketu atspindi daug platesnius Sąjungos interesus nei valstybių narių pajamų mokesčio teisės aktai.

103. Kita vertus, pagal Sąjungos teisę, SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalis, valstybės narės įpareigojamos (efektyviai) surinkti PVM⁶³, o pajamų mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose tokios pareigos nenumatyta. Be to, PVM teisė itin pažeidžiama galimais sukčiavimo atvejais, todėl būtina veiksmingai užtikrinti mokestinių reikalavimų vykdymą. Atsižvelgdamas į tai, pats Teisingumo Teismas savo naujausiame sprendime atskyrė PVM teisės aktus nuo antrinės Sąjungos teisės nuostatų, aiškiai leidžiančių kovoti su piktnaudžiavimu⁶⁴. Todėl negalima pritarti tiesioginiam Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies taikymui apmokestinamojo asmens nenaudai⁶⁵.

3. Dėl galimos nacionalinės teisės nuostatos, konkrečiai skirtos kovai su piktnaudžiavimu

104. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės nustatyti, ar nagrinėjamu atveju aiškinant pagal Sąjungos teisę gali būti taikomos bendrosios nacionalinės teisės nuostatos arba principai (tarp jų ir jurisprudencijoje suformuoti principai), kuriais remiantis mokesčių tikslais būtų, pavyzdžiui, neatsižvelgiama į fiktyvius sandorius arba būtų uždrausta piktnaudžiaujant remtis tam tikromis mokesčių lengvatomis.

60 Žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 67 punktą ir 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 38 ir paskesnius punktus. Taip pat žr. mano išvados byloje *Satakunnan Markkinapörssi ir Satamedia*, C-73/07, EU:C:2008:266, 103 punktą.

61 Šiuo klausimu neaiškus 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Mangold*, C-144/04, EU:C:2005:709, 74–77 punktai; taip pat žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 67 punktą ir tikslų 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punktą.

62 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455.

63 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C-105/14, EU:C:2015:555, 36 ir paskesni punktai ir 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktą.

64 Tai aiškiai nurodyta 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 28, 31 ir 38 punktuose.

65 Tai pažymėjo Teisingumo Teismas 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punkte.

105. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, siekiant pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą kovos su piktnaudžiavimu motyvais, tokiu apribojimu turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis elgesiui, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominės realybės neatitinkančių darinių sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą⁶⁶.

106. Todėl į pirmojo klausimo 1 dalį ir į antrąjį klausimą galima atsakyti taip, kad nei Danijos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies c punkto nuostata, nei kuri nors dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, pagal kurią mokestis už paskirstytus dividendus taikomas tikrajam jų savininkui, nėra pakankamos, kad galėtų būti laikomos perkeliančiomis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį.

107. Vis dėlto vertinimas galėtų būti kitoks atsižvelgus į vadinamąją realybės doktriną ir „teisėto pajamų gavėjo“ principą, taikomus Danijoje nepažeidžiant Sąjungos teisės. Šie principai buvo sukurti siekiant išspręsti klausimus, kylančius dėl to, kad pagal civilinę teisę leidžiami įvairūs susitarimai, tačiau pagal mokesčių teisę apmokestinamos ekonominės aplinkybės. Todėl šie teisės principai konkrečiai nukreipti prieš dirbtinius darinius arba privačių asmenų piktnaudžiavimą teise, vadinasi, iš esmės sudaro pakankamai konkretų teisinį pagrindą apriboti įsisteigimo laisvę. Kadangi Danija aiškiai neperkėlė Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies į nacionalinę teisę, galbūt vertėtų tai padaryti. Tačiau konkretų sprendimą šiuo klausimu turėtų priimti nacionalinis teismas.

108. Todėl Danijos sukurta „realybės doktrina“, aiškinama pagal Sąjungos teisę, galėtų sudaryti pakankamą pagrindą mokesčių tikslais neatsižvelgti į visiškai dirbtinius darinius arba piktnaudžiaujant sudarytus darinius, jei jie nustatomi (šiuo klausimu išsamiau žr. 53 ir paskesnius punktus). Be to, „realybės doktrina“, mano manymu, yra ne kas kita, kaip specialus ekonominis požiūris, kuriuo grindžiama dauguma atskirų valstybių narių nuostatų, skirtų kovai su piktnaudžiavimu⁶⁷. Tai aiškiai nurodyta Sąjungos teisės aktuose, pavyzdžiui, Direktyvos 2016/1164 6 straipsnio 2 dalyje, pagal kurią darinys laikomas apsimestiniu, jeigu jis nebuvo sukurtas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Tai nustatyti turi nacionalinis teismas.

109. Jei darinio tikslas yra išvengti tikrųjų investuotojų apmokestinimo, ekonominiu požiūriu laikytina, kad iš tikrųjų dividendai buvo paskirstyti investiciniams fondams ar jų investuotojams, nepaisant formalaus dividendų skyrimo Liuksemburgo patronuojančiajai bendrovei. Tokiu atveju dividendų paskirstymas Liuksemburgo patronuojančiajai bendrovei atspindi ne ekonominę realybę, o (formalią) realybę pagal civilinės teisės nuostatas.

D. Pagrindinių laisvių pažeidimas (šeštasis, septintasis, devintasis ir dešimtas klausimai)

110. Kadangi nagrinėjamoje byloje nenustatytas pagrindas netaikyti draudimo taikyti mokesčių prie šaltinio pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnį, nėra reikalo nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo šeštojo, septintojo, devintojo ir dešimtojo klausimų.

⁶⁶ 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, 64 punktą, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 74 punktą.

⁶⁷ Labai dažnai valstybės narės remiasi faktiniu akto ar sandorio turiniu – pavyzdžiui, Suomija, Vengrija, Airija, Italija, Lietuva, Nyderlandai, Portugalija ir Slovėnija.

111. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taikydamas nacionalinės teisės aktuose įtvirtintus principus taip, kad jie neprieštarautų Sąjungos teisės aktams, konstatuoja, jog darinys sukurtas piktnaudžiaujant, mokestis prie šaltinio tam tikromis aplinkybėmis vis dėlto taikomas. Vis dėlto tokiu atveju šioje byloje klausimo nebekyla, nes minėtas apmokestinimas yra piktnaudžiavimo pasekmė, o piktnaudžiaujant remtis Sąjungos teisės normomis draudžiama⁶⁸.

112. Vis dėlto šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad skirtingas šalies viduje ir užsienyje reziduojančių palūkanų gavėjų vertinimas, pasireiškiantis skirtingų apmokestinimo būdų taikymu, susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios⁶⁹. Tas pats taikoma šalies viduje ir užsienyje reziduojantiems dividendų gavėjams. Net jeigu situacijos būtų vertinamos kaip panašios, pagrindinės laisvės apribojimas pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją būtų pateisinamas, jei dividendų gavėjo nerezidentų mokesčių našta, susijusi su Danijos mokesčiu prie šaltinio, būtų ne didesnė nei dividendų gavėjo rezidentų našta, susijusi su Danijos pelno mokesčiu⁷⁰.

113. Tas pats taikytina dėl skirtingų palūkanų normų arba atsiradusios dividendų gavėjo prievolės mokėti Danijos pajamų mokestį ir dividendų mokėtojo pareigos atskaityti Danijos mokestį prie šaltinio. Šios situacijos nėra panašios, nes vienu atveju yra susidariusi skola dėl *savo paties* mokesčio (pelno mokestis), o kitu atveju turi būti išskaičiuotas ir sumokėtas iš esmės *svetimas* mokestis – už dividendų gavėją (jo pajamų ar pelno mokestis). Kilmės ir palūkanų skaičiavimo skirtumai yra susiję su nevienoda mokesčio prie šaltinio nustatymo metodika ir jo paskirtimi (žr. 73 punktą).

114. Dėl dešimtojo klausimo reikėtų pažymėti, kad jame nurodytos hipotetinės faktinės aplinkybės. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė nei duomenų apie kapitalo dalis, priklausančias *T Danmark* antro laipsnio patronuojančiosios bendrovės (tiesioginiams ar ne) akcininkams, nei informacijos apie tai, kurie iš akcininkų yra trečiųjų valstybių rezidentai. Tik iš nurodyto *T Danmark* prašymo suteikti informaciją matyti, kad dalis investuotojų greičiausiai yra Jungtinių Amerikos Valstijų rezidentai. Todėl faktinės aplinkybės, nurodytos dėl valdomų kapitalo dalių, yra hipotetinės. Teisingumo Teismas neturi atsakyti į hipotetinius klausimus⁷¹.

VI. Išvada

115. Tad siūlau į *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas, Danija) pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad valstybė narė negali remtis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi, jei neperkėlė jos į nacionalinę teisę.
2. Į pirmojo klausimo 1 dalį ir į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad nei Danijos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies c punkto nuostata, nei kuri nors dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, atitinkanti EBPO pavyzdinės sutarties 10 straipsnį, nėra pakankamos, kad galėtų būti laikomos perkeliančiomis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį. Vis dėlto tai nereiškia, kad draudžiama pagal Sąjungos teisės aktus aiškinti ir taikyti bendruosius principus ir nacionalinės teisės principus, kurie yra specialiai skirti kovai su apsimestiniais dariniais ar privačių asmenų piktnaudžiavimu teise.

68 Žr., be kita ko, 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktą, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktą ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 51 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

69 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41 punktą; tai patvirtinama 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 26 punkte.

70 Žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 90 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 42 ir paskesnius punktus.

71 Žr., be kita ko, 2017 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *Rodrigues de Andrade*, C-514/16, EU:C:2017:908, 44 punktą ir 2017 m. liepos 20 d. Sprendimo *Piscarreta Ricardo*, C-416/16, EU:C:2017:574, 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

3. Į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad kitoje valstybėje narėje reziduojanti patronuojančioji bendrovė, gaunanti dividendus iš savo patronuojamosios bendrovės, laikytina dividendų gavėja, kuriai taikoma Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos sąvokas reikia aiškinti savarankiškai pagal Sąjungos teisės aktus, tik pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą ir nepriklausomai nuo EBPO 1977 m. pavyzdinės sutarties 10 straipsnio ar atitinkamai paskesnių redakcijų.
4. Į penktąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad piktnaudžiavimas nustatomas atsižvelgiant į visapusišką visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimą, kurį turi atlikti nacionalinis teismas.
 - a) Mokesčių teisėje piktnaudžiavimas gali pasireikšti, kai sukuriama visiškai dirbtinis, ekonominės realybės neatitinkantis darinys arba kai pagrindinis darinio tikslas yra išvengti mokesčių, kurie būtų įprastai susidarę. Mokesčių administratoriaus pareiga yra nurodyti, kad pasirinkus tinkamą darinį būtų atsiradusi prievolė apskaičiuoti mokestį, o apmokestinamasis asmuo privalo įrodyti, kad būtent toks darinys pasirinktas dėl svarbių, su mokesčiais nesusijusių priežasčių.
 - b) Nagrinėjant mokesčių prie šaltinio už dividendus, skirtus per bendroves kitose valstybėse narėse trečiosiose valstybėse įsteigtiems investiciniams fondams, mokėjimo vengimą visų pirma būtina atsižvelgti į tai, ar dividendų apmokestinimo vengia tikrieji dividendų gavėjai (t. y. investuotojai). Tokį piktnaudžiavimą visų pirma būtų galima įtarti, jeigu įmonės struktūra pasirenkama siekiant pasinaudoti tam tikru informacijos mainų tarp susijusių valstybių trūkumu, kad būtų užkirstas kelias veiksmingai apmokestinti tikrąjį dividendų gavėją.
5. Į aštuntąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad valstybė narė, kuri nenori pripažinti, kad kitoje valstybėje narėje reziduojanti bendrovė yra dividendų gavėja, darydama prielaidą dėl piktnaudžiavimo, privalo nurodyti, kas yra tikrasis dividendų gavėjas. Apmokestinamasis asmuo gali būti įpareigotas bendradarbiauti, ypač tais atvejais, kai faktinės aplinkybės yra susijusios su užsieniu.
6. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta atsakymuose į pirmąjį ir penktąjį klausimus, į šeštąjį, septintąjį, devintąjį ir dešimtąjį klausimus atsakyti nereikia.