



# Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 26 d.\*

\* Proceso kalba: danų.



## Turinys

Teisinis pagrindas .....	4
EBPO pavyzdinė apmokestinimo sutartis .....	4
Direktyva 90/435 .....	5
Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys .....	6
Danijos teisė .....	7
Dividendų apmokestinimas .....	7
Mokestis prie šaltinio .....	8
Sukčiavimui ir piktnaudžiavimui taikoma teisė .....	9
Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai .....	10
1) Byla C-116/16, T Danmark .....	10
2) Byla C-117/16, Y Denmark .....	14
Procesas Teisingumo Teisme .....	18
Dėl prejudicinių klausimų .....	18
Dėl pirmojo–trečiojo klausimų ir dėl ketvirtojo klausimo a–c punktų pagrindinėse bylose .....	19
Dėl ketvirtojo klausimo d ir e punktų, taip pat dėl penktojo ir aštuntojo klausimų pagrindinėse bylose ..	23
Dėl piktnaudžiavimą teise sudarančių veikslių ir su tuo susijusių įrodymų .....	23
Dėl piktnaudžiavimo teise įrodinėjimo naštos .....	25
Dėl šeštojo, septintojo, devintojo ir dešimtojo klausimų pagrindinėse bylose .....	26
Dėl bylinėjimosi išlaidų .....	27

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

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

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

## Skatteministeriet

prieš

**T Danmark** (C-116/16),

ir

**Y Denmark Aps** (C-117/16)

### TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *T Danmark*, atstovaujamos *advokater* A. M. Ottosen ir S. Andersen,
- *Y Denmark Aps*, atstovaujamos *advokater* L. E. Christensen ir H. S. Hansen,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, J. Nymann-Lindgren ir M. S. Wolff, padedamų *advokat* J. S. Horsbøl Jensen,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. De Socio,
- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos D. Holderer, padedamos advokatų P.-E. Partsch ir T. Lesage,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman ir C. S. Schillemans,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren ir F. Bergius,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels, R. Lyal ir L. Grønfeltd, padedamų avokado H. Peytz,

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

priima šį

## Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patrunuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147; toliau – Direktyva 90/435), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2003, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3), SESV 49, 54 ir 63 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą su *T Danmark* ir *Y Denmark Aps* dėl šioms bendrovėms nustatytos pareigos sumokėti mokesčių prie šaltinio dėl to, kad jos sumokėjo dividendus bendrovėms nerezidentėms, kurios, mokesčių administratoriaus nuomone, nėra tikrosios šių dividendų savininkės ir todėl negali pasinaudoti Direktyvoje 90/435 nustatytu atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio.

## Teisinis pagrindas

### *EBPO pavyzdinė apmokestinimo sutartis*

- 3 Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) taryba 1963 m. liepos 30 d. parengė rekomendaciją dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo ir pareikalavo iš valstybių narių vyriausybių, sudarant ar peržiūrint dvišales sutartis, laikytis „pavyzdinės sutarties, siekiant išvengti dvigubo pajamų ir pelno apmokestinimo“, kurią parengė EBPO fiskalinių reikalų komitetas ir kuri pridėta prie minėtos rekomendacijos (toliau – EBPO pavyzdinė apmokestinimo sutartis). Ši pavyzdinė apmokestinimo sutartis yra reguliariai peržiūrima ir iš dalies keičiama. Dėl jos pateikiami EBPO tarybos patvirtinti komentarai.
- 4 EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties redakcijos pagal 1977 m. atliktus pakeitimus (toliau – 1977 m. EBPO pavyzdinė apmokestinimo sutartis) 1 straipsnio, pagal kurį ši sutartis taikoma asmenims, kurie yra vienos ar dviejų susitariančiųjų valstybių rezidentai, komentarų 7–10 punktuose atkreipiamas dėmesys į tai, kad dėl dirbtinių teisinių konstrukcijų gali būti netinkamai pastarąja pasinaudota siekiant išvengti mokesčių. Šiuose komentarų punktuose pabrėžiama sąvoka „tikrasis savininkas“, įtvirtintos, be kita ko, šios pavyzdinės sutarties 10 straipsnyje (dividendų apmokestinimas) ir 11 straipsnyje (palūkanų apmokestinimas), reikšmė, taip pat būtinybė kovoti su mokesčiniu sukčiavimu.
- 5 1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 10 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:  
„1. Bendrovės, vienos valstybės rezidentės, išmokėti dividendai bendrovei, kitos valstybės rezidentei, yra apmokestinami šioje kitoje valstybėje narėje.  
2. Tačiau tokie dividendai gali būti apmokestinami susitariančioje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, ir remiantis tos valstybės įstatymais, bet jeigu dividendų gavėjas yra dividendų tikrasis savininkas, taip apmokestintas mokeskis neturi viršyti:  
a) 5 % bendros dividendų sumos, jei tikr[o]ji savinink[ė] yra bendrovė (ne ūkinė bendrija), kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo;  
b) visais kitais atvejais – 15 % bendros dividendų sumos.“

- 6 2003 m. peržiūrėti komentarai buvo papildyti pastaba, kiek tai susiję su „bendrovėmis tarpininkėmis“, t. y. bendrovėmis, kurios, nors ir yra oficialios pajamų savininkės, praktiškai turi tik labai mažai įgaliojimų ir yra tik suinteresuotųjų šalių sąskaita veikiančios patikėtinės ar valdytojos, todėl jos neturi būti laikomos tikrosiomis šių pajamų savininkėmis. 2003 m. redakcijos komentarų 12 punkte dėl 10 straipsnio numatyta, be kita ko, kad „sąvokai „tikrasis savininkas“ turėtų būti suteikiama ne siaura ir techninė reikšmė, bet ji turi būti suprantama atsižvelgiant į jos kontekstą, į Sutarties dalyką ir tikslą, be kita ko, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokesčių vengimui ir sukčiavimui mokesčių srityje“. Tos pačios redakcijos komentarų 12.1 punkte nurodyta, kad „Sutarties dalykui ir tikslui prieštarautų tai, jei šaltinio valstybė susitariančiosios valstybės rezidentui, kuris yra tik kito asmens, faktiškai gaunančio naudos iš aptariamų pajamų, sąskaita veikiantis tarpininkas, taikytų atleidimą nuo mokesčio ar jo sumažinimą“, ir kad „paprastai bendrovė tarpininkė negali būti laikoma tikrąja savininke, jei ji, nors ir yra oficiali pajamų savininkė, tačiau praktiškai turi tik labai mažai įgaliojimų ir yra tik suinteresuotųjų šalių sąskaita veikianti patikėtinė ar valdytoja“.
- 7 2014 m. iš naujo peržiūrėjus komentarus buvo patikslintos sąvokos „tikrasis savininkas“ ir „bendrovė tarpininkė“. Šios redakcijos komentarų 10.3 punkte buvo numatyta, kad „yra daug priemonių, kurios padėtų spręsti bendrovių tarpininkių problemą ir, bendresne prasme, išvengti palankesnių mokesčių sąlygų ieškojimo rizikos; tai, be kita ko, specialios prieš piktnaudžiavimą nukreiptos sutarčių nuostatos, bendrosios prieš piktnaudžiavimą nukreiptos taisyklės, taisyklės, kuriomis turiniui teikiama pirmenybė prieš formą, ir „ekonominio turinio“ taisyklės“.

#### *Direktyva 90/435*

- 8 Direktyvos 90/435 pirmoji ir trečioji konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„kadangi tam, kad Bendrijoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas bendrosios rinkos sukūrimas bei efektyvus jos veikimas, gali būti reikalinga grupuoti įvairių valstybių narių įmones; kadangi šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų; kadangi dėl to būtina nustatyti skirtingų valstybių narių įmonių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas;

<...>

kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir dukterinių įmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą[.]“

- 9 Direktyvos 90/435 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

<...>

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

– <...>

2. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos.“
- 10 Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatytos bendrovės formos, buveinės mokesčių tikslais ir apmokestinimo sąlygos, kurios turi būti įvykdytos, jei norima pasinaudoti šia direktyva.
- 11 Direktyvos 90/435 3 straipsnyje nustatyta:
- „1. Taikant šią direktyvą:
- a) patronuojančia bendrove būtina laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažesnę kaip 20 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį;
- toks statusas tomis pačiomis sąlygomis suteikiamas ir valstybės narės bendrovei, kuri turi ne mažesnę kaip 20 % toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį, kurią visą ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esančios buvusios bendrovės nuolatinė buveinė;
- nuo 2007 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 15 %;
- nuo 2009 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 10 %;
- b) „dukterinė bendrovė“ yra įmonė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.
2. Nukrypdomos nuo 1 dalies, valstybės narės turi galimybę pasirinktinai:
- dvišaliu susitarimu vietoj turimo kapitalo dalies kriterijaus taikyti turimų balsavimo teisių kriterijų,
  - netaikyti šios direktyvos toms valstybės narės įmonėms, kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis įmonėmis, arba toms įmonėms, kuriose kitos valstybės narės įmonė tokios kapitalo dalies neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus.“
- 12 Minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi valstybėms narėms suteikiama galimybė pasirinkti vieną iš dviejų sistemų, t. y. atleidimo nuo mokesčio sistemą arba mokesčio išskaičiavimo sistemą.
- 13 Tos pačios direktyvos 5 straipsnis suformuluotas taip:
- „Iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

### ***Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys***

- 14 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) 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytas dividendų apmokestinimo kompetencijos paskirstymas šioms dviem valstybėms narėms; jos suformuluotos taip:
- „1. Bendrovės, vienos valstybės rezidentės, išmokėti dividendai bendrovei, kitos valstybės rezidentei, yra apmokestinami šioje kitoje valstybėje narėje.

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

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

- 15 1981 m. gegužės 26 d. pasirašytos Danijos Karalystės vyriausybės ir Kipro Respublikos vyriausybės dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų ir kapitalo mokesčių srityje sutarties 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse paskirstyta teisė apmokestinami dividendus ir numatyta:

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

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

- a) 10 % bendros dividendų sumos, jei tikr[oji] savinink[ė] yra bendrovė (ne ūkinė bendrija), kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo;
- b) visais kitais atvejais – 15 % bendros dividendų sumos.“

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

- 17 Nėra apmokestinimo sutarties tarp Danijos Karalystės ir Bermudų.

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

## ***Danijos teisė***

### *Dividendų apmokestinimas*

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

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

<...>

- c) jos gauna dividendų, kuriems taikomos Įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo <...> 16A straipsnio 1 ir 2 dalys. Pareiga mokėti mokestį netaikoma dėl dividendų, gautų iš patronuojamųjų bendrovių akcijų (žr. Įstatymo dėl kapitalo prieaugio apmokestinimo 4A straipsnį),

jei patronuojamosios bendrovės pervesti dividendai neapmokestinami mokesčiu arba jiems taikomas mokesčio sumažinimas pagal Direktyvos [90/435] nuostatas arba pagal apmokestinimo sutartį, sudarytą su Farerų salomis, Grenlandija ar valstybe, kurios rezidentė yra ši patronuojančioji bendrovė. Pareiga mokėti mokestį taip pat netaikoma dėl dividendų, gautų iš asocijuotų bendrovių akcijų (žr. Įstatymo dėl kapitalo prieaugio apmokestinimo 4B straipsnį), kurios nėra patronuojamųjų bendrovių akcijos, jei juos gaunanti bendrovė, kuri yra grupės narė, yra [Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės (EEE)] valstybės narės rezidentė ir jei dividendai būtų atleisti nuo mokesčio arba jis būtų sumažintas pagal Direktyvos [90/435] nuostatas ar pagal su aptariama valstybe sudarytą apmokestinimo sutartį, jei jie susidarytų dėl patronuojamųjų bendrovių akcijų. Pareiga mokėti mokestį taip pat netaikoma dėl dividendų, kuriuos gavo patronuojančiųjų bendrovių, esančių Direktyvos [90/435] 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytų bendrovių sąrašė, kapitalo dalių turėtojai, bet kurie jų apmokestinimo Danijoje tikslais laikomi skaidriais subjektais. Ši nuostata taikoma tik su sąlyga, kad bendrovės kapitalo dalių turėtojas nėra Danijos rezidentas.“

### *Mokestis prie šaltinio*

- 20 Jeigu dividendams iš Danijos taikoma ribota mokestinė prievolė pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktą, remiantis *kildeskattelov* (Mokesčio prie šaltinio įstatymas) 65 straipsniu dividendus paskirstanti Danijos bendrovė privalo išskaičiuoti 28 % dydžio mokestį prie šaltinio.
- 21 Mokesčio prie šaltinio įstatymo (pagrindinės bylos aplinkybėms aktualios redakcijos) 65 straipsnio 1 ir 5 dalyse buvo nustatyta:

„1. Kiekvienu atveju, kai bendrovės ar asociacijos ir kiti subjektai, nurodyti Pelno mokesčio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1, 2, 2e ir 4 punktuose, už akcijas ar kapitalo dalis gauna, paskirsto dividendus ar dėl jų suteikia kreditą, minėtos bendrovės, asociacijos ir kiti subjektai privalo išskaičiuoti 28 % bendros paskirstytos sumos, išskyrus 4 dalyje ir 5–8 dalyse numatytas išimtis. <...> Taip išskaičiuota suma vadinama „dividendų mokesčiu“.

<...>

5. Mokestis už dividendus, kuriuos užsienio bendrovė rezidentė gavo iš Danijos bendrovės rezidentės, neišskaitomas, jei dėl šių dividendų nekyla pareiga mokėti mokestį (žr. Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktą).“

- 22 Iš Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto matyti, kad šio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta mokestinė pareiga visiškai įvykdoma išskaičiuojant Mokesčio prie šaltinio įstatymo 65 straipsnyje numatytą mokestį prie šaltinio. Be to, pelno mokesčio tarifas pagrindinėje byloje aptariamam laikotarpiu buvo 28 %.
- 23 Remiantis Pelno mokesčio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 2 punktu Danijos patronuojančiosios bendrovės buvo neapmokestintos dividendų, gautų iš Danijos patronuojamųjų bendrovių, mokesčiu. Be to, iš *kildeskattetekendtgørelsen* (Nutarimas dėl mokesčio prie šaltinio) 31 straipsnio 1 dalies 2 punkto matyti, kad tokius dividendus paskirstanti Danijos bendrovė neprivalo išskaičiuoti mokesčio prie šaltinio.
- 24 Vis dėlto, jei Danijos bendrovė apmokestinama už kitos Danijos bendrovės paskirstytus dividendus, pastaroji pagal Mokesčio prie šaltinio įstatymo 65 straipsnio 1 dalį privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio.



- 25 Mokesčių ministerija nacionaliniame teisme (būtent pagrindinėje byloje C-116/16) pripažino, kad Danijos Karalystė, pažeisdama SESV nuostatas, 2011 m. rinko mokestį už dividendus, kuriuos gavo kitos valstybės narės bendrovė, taikydama didesnę pelno mokesčio tarifą, nei buvo tuo metu nustatytas. Todėl Mokesčių ministerija sumažino reikalaujamą sumą iki 25 %, t. y. iki dydžio, kuris buvo lygus tuo metu taikytam pelno mokesčiui.
- 26 Mokesčio prie šaltinio mokėjimo data patikslinta Mokesčio prie šaltinio įstatymo 66 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje, kuriame nustatyta:
- „Mokestis prie šaltinio gavus dividendų, priėmus sprendimą juos paskirstyti ar suteikus jų kreditą mokėtinas vėliausiai kitą mėnesį po datos, kurią sueina bendrovės mokesčių (vadinamųjų „A skat“) ir darbuotojų specialiųjų įmokų mokėjimo terminas.“
- 27 Dividendų mokėtojas yra atsakingas valstybei už išskaičiuotų sumų sumokėjimą.
- 28 Jei vėluojama sumokėti mokestį prie šaltinio, delspinigių norma yra didesnė nei norma, taikytina Danijos bendrovei vėluojant sumokėti pelno mokestį. Vis dėlto nacionalinis teismas nurodo, kad pagal 2013 m. rugpjūčio 1 d. įsigaliojusius įstatymo pakeitimus nustatyta tokio pat dydžio delspinigių norma tiek dėl mokesčio prie šaltinio, tiek dėl pelno mokesčio.
- 29 Delspinigius privalo mokėti kiekvienas asmuo, turintis išskaičiuoti mokestį prie šaltinio. Bendrovei, kuriai Danijoje taikoma neribota mokestinė prievolė, apmokestinami dividendai sudaro dalį jų apmokestinamųjų pajamų. Būtent dividendus paskirstanti bendrovė privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio ir jį su delspinigiais pavėluoto sumokėjimo atveju sumokėti į biudžetą.
- 30 Mokesčio prie šaltinio įstatymo 65C straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių, kurių šaltinis yra Danijoje, mokėtojas iš principo privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, nepriklausomai nuo to, ar jų gavėjas yra Danijos rezidentas, ar ne.

*Sukčiavimui ir piktnaudžiavimui taikoma teisė*

- 31 Iki 2015 m. balandžio 29 d. Įstatymo Nr. 540 priėmimo Danijoje nebuvo bendros įstatymo nuostatos, kuria būtų kovojama su piktnaudžiavimu. Vis dėlto jurisprudencijoje buvo išplėtotas „realybės“ principas, pagal kurį apmokestinama konkrečiai įvertinus faktines aplinkybes. Tai, be kita ko, reiškia, kad apskaičiuojant mokesčius tam tikromis aplinkybėmis turi būti vadovaujama realybe, užuot atsižvelgus į su mokesčiais susijusius sandorius, kurie yra fiktyvūs („turinio viršenybės prieš formą principas“) (*substance-over-form*).
- 32 Iš nutarčių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad kiekvienoje pagrindinėje byloje šalys neginčija to, jog realybės principas nėra pakankamas pateisinimas siekiant neleisti sudaryti fiktyvių sandorių, aptariamų minėtose bylose.
- 33 Iš nutarčių dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jurisprudencijoje taip pat išplėtotas vadinamasis „teisėto pajamų gavėjo“ principas (*rette indkomstmodtager*). Pagal šį principą, grindžiamą *Statsskatteloven* (Valstybės mokesčių įstatymas) 4 straipsnyje esančia pagrindine nuostata dėl pajamų apmokestinimo, mokesčių administratorius neprivalo pripažinti dirbtinės atskirties tarp verslo (veiklos), iš kurio (kurios) gaunamos pajamos, ir iš jo (jos) gaunamų pajamų vietos. Taigi principo esmė yra nustatyti, kas – neatsižvelgiant į tariamą organizacinę struktūrą – yra tikrasis pajamų gavėjas ir atitinkamai turi mokestinę prievolę.

## Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

- 34 Dviejose pagrindinėse bylose Mokesčių ministerija ginčija sprendimus, kuriais *Landsskatteret* (Nacionalinė mokesčių ginčų komisija, Danija) nusprendė, kad *T Danmark* (byla C-116/16) ir *Y Denmark* (byla C-117/16) turėjo būti atleistos nuo mokesčio prie šaltinio, kaip numatyta Direktyvoje 90/435, už dividendus, pervestus kitoje valstybėje narėje įsteigto bendrovėms.
- 35 Tam, kad galėtų pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytais mokesčių lengvatomis, dividendus gaunanti bendrovė turi atitikti šioje direktyvoje nustatytas sąlygas. Vis dėlto, kaip nurodo Danijos vyriausybė savo pastabose, gali taip būti, kad šių sąlygų neatitinkančios bendrovių grupės tarp bendrovės, kuri paskirsto dividendus, ir subjekto, kuris realiai gali jais 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“.
- 36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusios teismų aprašytos aplinkybės, jų nutartyse dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą apibūdinamos pateikiant kelias susijusių bendrovių grupių struktūros schemas, yra ypač sudėtingos ir išsamios. Bus nurodytos tik atsakymams į prejudicinius klausimus būtinos aplinkybės.

### 1) Byla C-116/16, T Danmark

- 37 Pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą penki kapitalo investiciniai fondai, iš kurių nė vienas nėra valstybės narės ar šalies, su kuria Danijos Karalystė pasirašė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, bendrovė rezidentė, 2005 m. sudarė kelių bendrovių grupę tam, kad įsigytų *T Danmark*, stambiai Danijos paslaugų teikėją.
- 38 Savo pastabose Danijos vyriausybė nurodė, kad byla C-116/16 susijusi su ta pačia bendrovių grupe, kaip ir aptariama byloje C-115/16, kurioje nagrinėjamas palūkanų apmokestinimas ir dėl kurios šiandien priimtas Sprendimas *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16).
- 39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad kapitalo investiciniai fondai įsteigė bendroves Liuksemburge. Viena iš jų – bendrovė *N Luxembourg 2*, 2010 m. įsigijo didelę *T Danmark* kapitalo dalį; ji pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu turėjo daugiau kaip 50 % *T Danmark* akcijų. Kitos *T Danmark* akcijos priklausė tūkstančiams akcininkų.
- 40 Danijos valdžios institucijų prašymu Liuksemburgo mokesčių administratorius 2011 m. pavasarį parengė „pažymą apie rezidavimo vietą“, kurioje, be kita ko, nurodyta, kad *N Luxembourg 2* buvo juridinių asmenų pelno mokesčio (*impôt sur le revenu des collectivités*) mokėtoja ir visų dividendų, gautų už turėtas *T Danmark* dalis, ar visų kitų iš jų kildinamų pajamų tikroji savininkė. Savo pastabose Danijos vyriausybė nurodė, kad šioje pažymoje nepatikslinama, kokia faktine informacija remiantis ji buvo parengta.
- 41 Remdamasi savo dividendų politika, *T Danmark* savo akcininkams 2011 m. vasarą pervedė dividendų už bendrą apytikslę 1,8 milijardo Danijos kronų (DKK; maždaug 241,4 milijono eurų) sumą. Dividendai buvo pervesti ir 2012 m. pavasarį.
- 42 2011 m. *T Danmark* pateikė SKAT (Mokesčių administratorius, Danija) prašymą pateikti įpareigojantį atsakymą, siekdama sužinoti, ar jos paskirstyti dividendai *N Luxembourg 2* atleisti nuo mokesčio remiantis Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punkto trečiuoju sakiniu ir todėl dėl jų nereikia išskaičiuoti mokesčio.

- 43 Prašyme dėl įpareigojančio atsakymo buvo nurodyta, kad numatyta dividendų, kurie buvo paskirstyti *N Luxembourg 2* 2011 m. trečiajame ketvirtyje, suma siekė maždaug 6 milijardus DKK (maždaug 805 milijonus eurų). Taip pat buvo nurodyta, kad, kadangi *N Luxembourg 2* buvo nepriklausoma bendrovė, turinti savo valdymo ir sprendimų priėmimo organus, negalima iš anksto žinoti, ar *N Luxembourg 2* valdyba faktiškai priims ir kaip priims sprendimus disponuoti šiais dividendais. Galiausiai buvo patikslinta, kad didelę galutinių investuotojų dalį sudarė JAV rezidentai.
- 44 Mokesčių ministerija atsakė, kad negalima pateikti atsakymo į šį prašymą, nežinant, kaip *N Luxembourg 2 a priori* naudos *T Danmark* pervestus dividendus.
- 45 *T Danmark* atsakė, kad įpareigojančio atsakymo tikslais buvo galima atsižvelgti į tai, kad *T Danmark* perveda dividendus *N Luxembourg 2*, kuri pati dividendus perveda savo patronuojančiajai bendrovei. Remiantis tuo, buvo galima daryti prielaidą, kad ji dalį šių sumų (kaip dividendus ir (arba) kaip skolos grąžinimą) paskirstys bendrovėms, kontroliuojamoms įvairių kapitalo investicinių fondų arba jos kreditorių. *T Danmark* taip pat nurodė, kad *N Luxembourg 2* patronuojančiosios bendrovės pervestos sumos bendrovėms, kontroliuojamoms įvairių kapitalo investicinių fondų, vėliau buvo pervedamos galutiniams investuotojams į kapitalo investicinius fondus, tačiau *T Danmark* nepatiksino nei kaip šie pervedimai buvo atliekami, nei kaip jie buvo vertinami mokesčių požiūriu.
- 46 *Skatterådet* (Nacionalinė mokesčių taryba, Danija) neigiamai atsakė į prašymą dėl įpareigojančio atsakymo.
- 47 Gavusi *T Danmark* skundą dėl šio sprendimo, Nacionalinė mokesčių ginčų komisija vis dėlto nusprendė, kad šios bendrovės paskirstyti dividendai *N Luxembourg 2* neapmokestinami mokesčiu. Ji iš tiesų nusprendė, kad ribota mokesstinė prievolė netaikoma pagal Direktyvą 90/435, nes Danijos Karalystė nepriėmė įstatymo nuostatų, skirtų tam, kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui ir piktnaudžiavimui, kaip numatyta šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, todėl negalėjo apmokestinti dividendų pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Mokesčių ministerija pareiškė ieškinį teismuose dėl šio Nacionalinės mokesčių ginčų komisijos sprendimo.
- 48 Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. a) Ar valstybės narės rėmimasis Direktyvos [90/435] 1 straipsnio 2 dalimi dėl nacionalinių nuostatų taikymo apgaulės ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslais suponuoja tai, kad ši valstybė narė priėmė specialias nacionalines nuostatas, įgyvendinančias šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, arba kad nacionalinėje teisėje yra bendrųjų nuostatų ar principų dėl apgaulės, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kurie gali būti aiškinami atsižvelgiant į minėto 1 straipsnio 2 dalį?
- b) Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktas, kuriame numatyta, kad „taikoma sąlyga, kad dividendų apmokestinimas netaikomas <...> pagal <...> Direktyvos [90/435] <...> nuostatas“, gali būti laikomas specialia nacionaline nuostata, kaip nurodyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje?
2. 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, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 90/435] 1 straipsnio 2 dalį?
3. Jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet nacionaliniai teismai turi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ir ar sąvoka pagal Direktyvą 90/435 turi būti aiškinama kaip reiškianti tai, kad sąvokai turi būti suteikta speciali Sąjungos teisės reikšmė, o tai turi patikrinti Teisingumo Teismas?

4. a) Jei Teisingumo Teismas į antrąją klausimą atsakytų teigiamai, o atsakymas į trečiąją klausimą būtų toks, kad nacionalinis teismas neturi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ar tuomet 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 patrunuojamosios bendrovės, ar šių dividendų „tikrasis savininkas“ yra sąvoka, kurią reikia aiškinti pagal Sąjungos teisę?
- b) Ar sąvoka „tikrasis savininkas“ turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380), 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su jos 1 straipsnio 4 dalimi?
- c) Ar sąvoka turi būti aiškinama vien remiantis [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties] 10 straipsnio komentaru (12 punktą) ir ar vėlesniais komentarais galima remtis aiškinant, įskaitant papildymus, padarytus 2003 m. dėl „bendrovių tarpininkų“, ir papildymus, padarytus 2014 m. dėl „sutartinių ar įstatyminių pareigų“?
- d) Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendų gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, jei dividendų gavėjas turėjo sutartinę ar įstatyminę pareigą perleisti dividendus kitam asmeniui?
- e) 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 sutartimi ar įstatymu įpareigotas perleisti gautą naudą kitam asmeniui, neturi „visos“ teisės „naudotis“ gauta nauda, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose dėl [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties]?

5. Jei byloje būtų daroma prielaida, kad:

- yra „nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos“ (žr. Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį),
- dividendai buvo paskirstyti iš bendrovės A, reziduojančios valstybėje narėje, patrunuojančiajai bendrovei B, esančiai kitoje valstybėje narėje, ir iš ten perduoti tos bendrovės patrunuojančiajai bendrovei C, esančiai ne Sąjungoje [ar EEE], o ši juos perduoda savo patrunuojančiajai bendrovei D, kuri taip pat yra ne Sąjungoje ar EEE,
- dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nebuvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė C,
- dvigubo apmokestinimo sutartis buvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė D, ir
- todėl pirmoji minėta valstybė pagal jos teisės aktus neturėjo reikalauti mokesčio prie šaltinio už dividendus, pervestus iš bendrovės A bendrovei D, jei pastaroji buvo tiesioginė bendrovės A savininkė,

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

6. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patrunojančioji 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 (patrunojamoji bendrovė), ar SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė apmokestina patrunojančiąją bendrovę, reziduojančią kitoje valstybėje narėje, už dividendus, o aptariama valstybė narė traktuoja patrunojančiąsias bendroves rezidentes tokiomis aplinkybėmis, kurios panašios į atleidimo nuo tokių dividendų apmokestinimo aplinkybes?

7. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi, už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamoji bendrovė), ir patronuojančioji bendrovė pastarojoje valstybėje narėje laikoma ribotai apmokestinama toje valstybėje narėje už 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 mokesį prie šaltinio (patronuojamoji bendrovė), mokėtų delspinigius už uždelstą mokesčio prie šaltinio sumokėjimą taikydama didesnę delspinigių normą nei delspinigių norma, kurią valstybė narė taiko pelno mokesčio reikalavimams, pareikštiems toje pačioje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei?
8. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas, o atsakymas į trečiąjį klausimą būtų toks, kad 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 tikruoju 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 (ir (arba) SESV 63 straipsnis), paimtas atskirai ar kartu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos:
  - pastaroji valstybė narė reikalauja iš patronuojamosios bendrovės mokėti mokesį prie šaltinio už dividendus ir numato, kad šis asmuo atsakingas valdžios institucijoms už nesumokėtą mokesį prie šaltinio, kai tokios pareigos mokėti mokesį prie šaltinio nėra, kai patronuojančioji bendrovė reziduoja valstybėje narėje;
  - pastaroji valstybė narė apskaičiuoja delspinigius už mokėtiną mokesį prie šaltinio?

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

10. Kai:

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

ar SESV 63 straipsniu draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė, kurioje yra patronuojamoji bendrovė, apmokestina nagrinėjamus dividendus, kai nagrinėjama valstybė narė laiko, kad reziduojančios bendrovės 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?“

## 2) Byla C-117/16, Y Denmark

- 49 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad JAV įsteigtos *Y Inc.* (toliau – *Y USA*), kuri yra pagrindinė *Y* grupės bendrovė, akcijos yra kotiruojamos vertybinių popierių biržoje. Jos užsienyje įsteigtas patronuojamąsias bendroves turi tarpininkė *Y Global Ltd*, įsteigta Bermuduose (toliau – *Y Bermudes*), kurios vienintelę veiklą, be jos patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių turėjimo, sudaro intelektinės nuosavybės teisių į grupės produktus turėjimas. Ją administruoja nepriklausoma valdymo bendrovė.
- 50 *Y Denmark* (ją įsteigė bendrovė *Y USA* Danijoje 2000 m., ji nuolat turėjo dvidešimt darbuotojų) teikia pardavimų ir pagalbos paslaugas ir už šią veiklą atsiskaito Nyderlanduose įsteigtai bendrovei *Y BV* (toliau – *Y Holland*), kuri atsakinga už grupės pardavimo operacijas už JAV, Kanados ir Meksikos ribų. *Y Denmark* taip pat yra *Y* grupės Europos dalies patronuojančioji bendrovė.
- 51 JAV priėmus *American Jobs Creation Act of 2004* (2004 m. JAV darbo vietų sukūrimo įstatymas), JAV įsteigtoms bendrovėms buvo suteikta laikina galimybė gauti iš užsienio patronuojamųjų bendrovių dividendus itin palankiomis mokesčių sąlygomis tam, kad įmonė galėtų panaudoti dividendus konkrečioms tikslams JAV, įskaitant tyrimus ir plėtrą. Tuo remdamasi *Y USA* nusprendė už finansinius metus nuo 2005 m. gegužės 1 d. iki 2006 m. balandžio 30 d. paimti iš *Y Bermudes* kiek galima daugiau dividendų. Bendra dividendų suma, kuri, *inter alia*, suteiktina paskirstant dividendus iš įvairių *Y Bermudes* patronuojamųjų bendrovių, buvo vertinama 550 milijonų JAV dolerių (USD) (maždaug 450,82 milijono eurų).
- 52 Prieš paskirstant šiuos dividendus buvo atlikta grupės *Y* Europos dalies restruktūrizacija. Todėl 2005 m. gegužės 9 d. *Y Bermudes* Kipre įsteigė bendrovę *Y Cyprus* su pradiniu 20 000 USD (maždaug 16 400 eurų) kapitalu, iš kurių buvo sumokėta 2 000 USD (maždaug 1 640 eurų). Pagal 2005 m. rugsėjo 16 d. sutartį *Y Bermuda* pardavė *Y Denmark* akcijas *Y Cyprus* už 90 milijonų eurų. Kaina buvo sumokėta išduodant skolos priemonę.
- 53 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Y Cyprus* yra turto valdymo (kontroliuojančioji) bendrovė ir vykdo tam tikrą išdo valdymo veiklą (paskolos patronuojamosioms bendrovėms). Iš šios bendrovės 2005–2006 ir 2006–2007 m. metinės apskaitos dokumentuose esančių valdymo ataskaitų matyti, kad jos pagrindinė veikla buvo kapitalo dalių valdymas. Be to, bendrovė mokėjo darbo užmokestį, kuris atitinkamai siekė 571 USD (maždaug 468 eurai) ir 915 USD (maždaug 750 eurų). Pagal metinius apskaitos dokumentus bendrovė nebuvo apmokestinta, nes neturėjo apmokestinamojo pelno.
- 54 2005 m. rugsėjo 26 d. *Y Holland* nusprendė paskirstyti 76 milijonus eurų dividendų *Y Denmark* už 2004 ir 2005 finansinius metus. Šie dividendai 2005 m. spalio 25 d. buvo sumokėti *Y Denmark*. 2005 m. rugsėjo 28 d. *Y Denmark* visuotinis susirinkimas taip pat patvirtino už tuos pačius finansinius metus pasiūlytą dividendų paskirstymą *Y Cyprus* – iš viso 76 milijonų eurų. Ši suma 2005 m. spalio 27 d. buvo sumokėta *Y Cyprus*. 2005 m. spalio 28 d. *Y Cyprus* šią sumą pervedė *Y Bermudes* siekdama iš dalies grąžinti paskolą, dėl kurios buvo susitarta įsigyjant *Y Denmark*.
- 55 2005 m. spalio 21 d. *Y Cyprus* Nyderlanduose įsteigė bendrovę *Y Holding BV*. Pagal 2005 m. spalio 25 d. sutartį *Y Denmark* pardavė jos turimas *Y Holland* akcijas *Y Holding* už 14 milijonų eurų.

- 56 2006 m. balandžio 3 d. *Y Bermudes* paskirstė 550 milijonų USD (maždaug 450,82 milijono eurų) dydžio dividendus *Y USA*. Šie dividendai buvo finansuoti iš dalies savo pinigais, o dalis banko paskola.
- 57 2006 m. spalio 13 d. *Y Denmark* visuotinis susirinkimas patvirtino už 2005 ir 2006 finansinius metus pasiūlytą dividendų paskirstymą *Y Cyprus* – iš viso 92 012 000 DKK (maždaug 12,3 milijono eurų). *Y Denmark* nurodė, kad suma buvo išskaičiuota (kaip gautini dividendai) iš bendros 550 milijonų USD (maždaug 450,82 milijono eurų) dividendų sumos, šiuos dividendus *Y Bermudes* paskirstė *Y USA* 2006 m. balandžio 3 d., Mokesčių ministerijos nuomone, jie nepagrįsti dokumentais. 2010 m. *Y Denmark* 92 012 000 DKK (maždaug 12,3 milijono eurų) sumą pervedė *Y Cyprus*.
- 58 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, pagrindinis klausimas, kuris kyla šiuo atveju, yra visų pirma tas, ar *Y Cyprus* taikoma ribota mokestinė prievolė Danijoje už aptariamus dividendus. Pagal vidaus teisę užsienio patronuojančioji bendrovė iš principo neturi ribotos mokestinės prievolės Danijoje už dividendus. Vis dėlto dividendų neapmokestinimas ar jų mažesnis apmokestinimas priklauso nuo Direktyvos 90/435 arba nuo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taikymo. Daugelyje Danijos Karalystės sudarytų apmokestinimo sutarčių yra numatyta atleidimo nuo mokesčio ar jo sumažinimo sąlyga, kad dividendų gavėjas būtų jų „tikrasis savininkas“ (*retmæssig ejer*). Direktyvoje 90/435 nenumatyta analogiška sąlyga.
- 59 SKAT mano, kad *Y Cyprus* taikoma ribota mokestinė prievolė Danijoje už aptariamus dividendus, nes minėta bendrovė neturėtų būti laikoma tikrąja šių dividendų savininke, kaip tai suprantama pagal Danijos Karalystės ir Kipro Respublikos apmokestinimo sutartį. Be to, jai netaikomos Direktyvos 90/435 nuostatos, susijusios su pajamų prie šaltinio atleidimu nuo mokesčių.
- 60 2010 m. rugsėjo 17 d. sprendimu SKAT konstatavo, kad *Y Denmark* turėjo išskaičiuoti mokesťį prie šaltinio už du dividendų pervedimus 2005 ir 2006 m. savo patronuojančiajai bendrovei *Y Cyprus* ir kad *Y Denmark* turėjo būti laikoma atsakinga už minėto mokesčio prie šaltinio sumokėjimą.
- 61 Tas sprendimas buvo apskųstas Nacionalinei mokestinių ginčų komisijai. 2011 m. gruodžio 16 d. ši komisija, kaip ir SKAT, konstatavo, kad *Y Cyprus* nebuvo tikroji dividendų savininkė, kaip tai suprantama pagal Danijos Karalystės ir Kipro Respublikos apmokestinimo sutartį, bet priėmė *Y Denmark* nurodytą pagrindą, kad nereikėjo išskaičiuoti mokesčio prie šaltinio, nes *Y Cyprus* turėjo būti taikomos Direktyvoje 90/435 numatytos atleidimo nuo mokesčio nuostatos.
- 62 Mokesčių ministerija pareiškė ieškinį dėl Nacionalinės mokestinių ginčų komisijos sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 63 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas nurodė, kad ginčo šalys sutaria dėl to, jog „realybės“ principas neleidžia atmesti, kad buvo sukurti dirbtiniai dariniai, ir kad bendrovė, gavusi dividendų, šiuo atveju *Y Cyprus*, yra teisėta pajamų gavėja, kaip tai suprantama pagal Danijos teisę.
- 64 Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. a) Ar valstybės narės rėmimasis Direktyvos [90/435] 1 straipsnio 2 dalimi dėl nacionalinių nuostatų taikymo apgaulės ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslais suponuoja, kad ši valstybė narė priėmė specialias nacionalines nuostatas, įgyvendinančias šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, arba kad nacionalinėje teisėje yra bendrųjų nuostatų ar principų dėl apgaulės, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo, kurie gali būti aiškinami atsižvelgiant į minėto 1 straipsnio 2 dalį?

- b) Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Pelnų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies c punktas, kuriame numatyta, kad „taikoma sąlyga, kad dividendų apmokestinimas netaikomas <...> pagal <...> Direktyvos [90/435] <...> nuostatas“, gali būti laikomas specialia nacionaline nuostata, kaip nurodyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje?
2. a) Ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, sudarytos tarp dviejų valstybių narių ir parengtos pagal [EBPO pavyzdinę apmokestinimo sutartį], nuostata, pagal kurią paskirstytų dividendų apmokestinimas priklauso nuo to, ar dividendų gavėjas laikomas tikruoju dividendų savininku, yra sutartinė prieš piktnaudžiavimą nukreipta nuostata, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 2 dalį?
- b) Jei taip, ar Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje esanti sąvoka „susitarimais paremtų“ turi būti aiškinama kaip suponuojanti, kad valstybė narė gali pagal nacionalinę teisę remtis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi mokesčių mokėtojo nenaudai?
3. Jei į antrojo klausimo a punktą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet nacionalinis teismas turi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ir ar sąvoka pagal Direktyvą 90/435 turi būti aiškinama kaip reiškianti tai, kad sąvokai turi būti suteikta speciali Sąjungos teisės reikšmė, o tai turi patikrinti Teisingumo Teismas?
4. a) Jei į antrojo klausimo a punktą būtų atsakyta teigiamai, o atsakymas į trečiąjį klausimą būtų toks, kad nacionalinis teismas neturi nustatyti, ką apima sąvoka „tikrasis savininkas“, ar tuomet 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 šių dividendų „tikrasis savininkas“ yra sąvoka, kurią reikia aiškinti pagal Sąjungos teisę?
- b) Ar sąvoka „tikrasis savininkas“ turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamą sąvoką [Direktyvos 2003/49] 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su jos 1 straipsnio 4 dalimi?
- c) Ar ši sąvoka turi būti aiškinama vien remiantis [1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties] 10 straipsnio komentaru (12 punktas) ir ar vėlesniais komentarais galima remtis aiškinant, įskaitant papildymus, padarytus 2003 m. dėl „bendrovių tarpininkų“, ir papildymus, padarytus 2014 m. dėl „sutartinių ar įstatyminių pareigų“?
- d) Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendų gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, jei dividendų gavėjas turėjo sutartinę ar įstatyminę pareigą perleisti dividendus kitam asmeniui?
- e) Kokią reikšmę tai turi vertinant klausimą, ar dividendų gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties]?
5. Jei byloje būtų daroma prielaida:
- kad yra „nacionalinių nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos“ (žr. Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį),
  - kad dividendai buvo paskirstyti iš bendrovės A, reziduojančios valstybėje narėje, patronuojančiajai bendrovei B, esančiai kitoje valstybėje narėje, ir iš ten perduoti tos bendrovės patronuojančiajai bendrovei C, kuri reziduoja ne ES ar EEE, kuri paskirstė lėšas savo patronuojančiajai bendrovei D, kuri taip pat reziduoja ne ES ar EEE,
  - kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nebuvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė C,



- kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis buvo sudaryta tarp pirmos minėtos valstybės ir valstybės, kurioje reziduoja bendrovė D, ir
- kad todėl pirmoji minėta valstybė pagal savo teisės aktus neturėjo reikalauti mokesčio prie šaltinio už dividendus, paskirstytus iš bendrovės A bendrovei D, jei D buvo tiesioginė A savininkė,

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

6. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamosios bendrovės), ar EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu (ir (arba) EB 56 straipsniu), draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė apmokestina patronuojančiąją bendrovę, reziduojančią kitoje valstybėje narėje, už dividendus, o nagrinėjama valstybė narė traktuoja patronuojančiąsias bendroves rezidentes tokiomis aplinkybėmis, kurios panašios į atleidimo nuo tokių dividendų apmokestinimo aplinkybes?
7. Jei valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai laikoma neturinčia būti atleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi už dividendus, gautus iš bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje (patronuojamosios bendrovės), ir patronuojančioji bendrovė pastarojoje valstybėje narėje laikoma ribotai apmokestinama toje valstybėje narėje už nagrinėjamus dividendus, ar EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu (ir (arba) EB 56 straipsniu), draudžia teisės aktus, pagal kuriuos pastaroji valstybė narė reikalauja, kad bendrovė, atsakinga už mokesčio prie šaltinio išskaičiavimą (patronuojamoji bendrovė), mokėtų delspinigius už uždelstą mokesčio prie šaltinio sumokėjimą taikant didesnę delspinigių normą nei delspinigių norma, kurią valstybė narė taiko pelno mokesčio reikalavimams, pareikštiems toje pačioje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei?
8. Jei atsakymas į antrojo klausimo a punktą būtų teigiamas, o atsakymas į trečiąjį klausimą būtų toks, kad ne nacionalinis teismas 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 EB 10 straipsnį 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 (patronuojamosios bendrovės), ar EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu (ir (arba) EB 56 straipsniu), paimtas atskirai ar kartu, draudžia teisės aktus, pagal kuriuos:
  - pastaroji valstybė narė reikalauja iš patronuojamosios bendrovės mokėti mokesťį prie šaltinio už dividendus ir numato, kad šis asmuo atsakingas valdžios institucijoms už nesumokėtą mokesťį prie šaltinio, kai tokios pareigos mokėti mokesťį prie šaltinio nėra, kai patronuojančioji bendrovė reziduoja valstybėje narėje;
  - pastaroji valstybė narė apskaičiuoja delspinigius už mokėtiną mokesťį prie šaltinio?

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

10. Kai:

- valstybėje narėje reziduojanti bendrovė (patronuojančioji bendrovė) įvykdo Direktyvoje 90/435 numatytą reikalavimą (2005 ir 2006 m.) turėti ne mažiau kaip 20 % (patronuojamosios) bendrovės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje, akcinio kapitalo;
- patronuojančioji bendrovė faktiškai laikoma neatleista nuo mokesčio prie šaltinio remiantis Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalimi už patronuojamosios bendrovės paskirstytus dividendus;
- patronuojančiosios bendrovės (tiesioginis (-iai) ar netiesioginis (-iai)) akcininkas (-ai), reziduojantis (-ys) trečiojoje šalyje, laikomas (-i) nagrinėjamų dividendų tikroju (-aisiais) savininku (-ais);
- prieš tai nurodytas (-i) tiesioginis (-iai) ar netiesioginis (-iai) akcininkas (-ai) taip pat neįvykdo minėto kapitalo reikalavimo,

ar EB 56 straipsniu 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. 2005 ir 2006 mokestiniais metais turi ne mažiau kaip 20 % dividendus paskirstančios bendrovės akcinio kapitalo (2007 ir 2008 m. 15 %, vėliau 10 %), kad būtų atleistos nuo mokesčio už šiuos dividendus?“

### Procesas Teisingumo Teisme

- 65 Kadangi dvi pagrindinės bylos, kurios abi susijusios su Direktyvoje 90/435 ir Sutartyse įtvirtintų pagrindinių laisvių aiškinimu, yra susijusios, reikia jas sujungti, kad būtų priimtas bendras sprendimas.
- 66 2017 m. kovo 2 d. raštu Danijos vyriausybė, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 16 straipsnio trečia pastraipa, paprašė, kad šias bylas nagrinėtų Teisingumo Teismo didžioji kolegija. Be to, dėl šių bylų ir bylų C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, kurios yra šios dienos Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134) dalykas, 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

- 67 Nacionalinio teismo pateikti klausimai susiję su trimis temomis. Pirmoji tema susijusi su teisinio pagrindo, leidžiančio valstybei narei dėl piktnaudžiavimo teise atsisakyti atleisti bendrovę, paskirsčiusią pelną kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, kurios patronuojamoji bendrovė ji yra, nuo mokesčių, kaip numatyta Direktyvos 90/435 5 straipsnyje, buvimu. Jei toks teisinis pagrindas yra, antroji tema klausimuose susijusi su piktnaudžiavimą teisę sudarančiomis aplinkybėmis ir su jų įrodinėjimo tvarka. Galiausiai trečioji klausimų tema, taip pat pateikta tuo atveju, jei valstybė narė turi galimybę atsisakyti taikyti tokiai bendrovei Direktyvoje 90/435 numatytas lengvatas, susijusi su SESV nuostatų, reglamentuojančių įsisteigimo laisvę ir laisvą kapitalo judėjimą, aiškinimu tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų patikrinti, ar Danijos teisės aktais pažeidžiamos šios laisvės.

***Dėl pirmojo–trečiojo klausimų ir dėl ketvirtojo klausimo a–c punktų pagrindinėse bylose***

- 68 Pirmuoju–trečiuoju klausimais ir ketvirtojo klausimo a–c punktais pagrindinėse bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma siekia išsiaiškinti, ar kova su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, leidžiama pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį, suponuoją nacionalinės ar sutartyje įtvirtintos nuostatos, būtinos piktnaudžiavo prevencijai, buvimą, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą. Antra, jis klausia, ar sutartis, kuri parengta pagal EBPO pavyzdinę apmokestinimo sutartį ir kurioje yra sąvoka „tikrasis savininkas“, gali būti laikoma sutartyje įtvirtinta nuostata, būtina piktnaudžiavo prevencijai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį. Trečia, jis siekia išsiaiškinti, ar ši sąvoka „tikrasis savininkas“ (*bénéficiaire*) yra Sąjungos teisės sąvoka ir turi būti suprantama taip pat, kaip ir Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje esanti sąvoka „tikrasis savininkas“ (*bénéficiaire effectif*), ir ar aiškinant šią nuostatą galima atsižvelgti į 1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties 10 straipsnį. Jis, be kita ko, klausia, ar nuostata, kurioje yra sąvoka „tikrasis savininkas“, gali būti laikoma kovos su piktnaudžiavimu teise teisiniu pagrindu.
- 69 Visų pirma reikia išnagrinėti pirmąjį klausimą pagrindinėse bylose, kuriuo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar valstybė narė, siekdama kovoti su piktnaudžiavimu teise pagal Direktyvą 90/435, turi būti priėmusi specialią šios direktyvos perkėlimo nacionalinę nuostatą, o gal ji gali remtis nacionaliniais ar sutartiniais piktnaudžiavimo prevencijos principais ar nuostatomis.
- 70 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktas; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 35 punktas; 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas ir 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktą).
- 71 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).
- 72 Iš šio principo išplaukia, kad valstybė narė turi atsisakyti leisti pasinaudoti Sąjungos teisės nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti Sąjungos teisės lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai.
- 73 Taip yra, pavyzdžiui, kai muitinės formalumų įgyvendinimas nepriskirtinas prie įprastinių komercinių sandorių, 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-8/92, EU:C:1993:82, 21 punktą) ar eksporto grąžinamosiomis išmokomis (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 59 punktą).
- 74 Be to, draudimo piktnaudžiauti teise principas taikomas tokiose įvairiose srityse, kaip laisvas prekių judėjimas (1985 m. sausio 10 d. Sprendimo *Association des Centres distributeurs Leclerc ir Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, 27 punktą), laisvė teikti paslaugas (1993 m. vasario 3 d. Sprendimo *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, 13 punktą), paslaugų viešieji pirkimai (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ ir kt.*, C-113/13, EU:C:2014:2440, 62 punktą), įsisteigimo laisvė (1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97,

- EU:C:1999:126, 24 punktas), bendrovių teisė (2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33 punktas), socialinė apsauga (1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, 24 punktas; 2018 m. vasario 6 d. Sprendimo *Altun ir kt.*, C-359/16, EU:C:2018:63, 48 punktas ir 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktas), transportas (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 19–25 punktai), socialinė politika (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, 37–41 punktai), ribojamosios priemonės (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Afrasiabi ir kt.*, C-72/11, EU:C:2011:874, 62 punktas) ar pridėtinės vertės mokestis (PVM) (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas).
- 75 Dėl pastarosios srities Teisingumo Teismas kelis kartus yra nurodęs, kad nors kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) pripažįstamas ir skatinamas tikslas, draudimo piktnaudžiauti principas yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kuris taikomas neatsižvelgiant į tai, ar šios teisės ir lengvatos įtvirtintos Sutartyse, reglamente ar direktyvoje (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 30 ir 31 punktus).
- 76 Iš to darytina išvada, kad bendrasis draudimo piktnaudžiauti principas turi būti taikomas prieš asmenį, kai jis remiasi tam tikromis Sąjungos teisės nuostatomis, kuriose numatyta lengvata, tokiu būdu, kuris nesuderinamas su šiose nuostatose įtvirtintais tikslais. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad šiuo principu gali būti remiamasi prieš apmokestinamąjį asmenį siekiant atsisakyti jam suteikti, be kita ko, teisę į neapmokestinimą PVM, net jeigu nėra tokį atsisakymą numatančių nacionalinės teisės nuostatų (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 33 punktą).
- 77 Nors Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad ji neužkerta kelio nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, būtinų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui, ši nuostata neturėtų būti aiškinama kaip draudžianti taikyti Sąjungos teisės bendrąjį draudimo piktnaudžiauti principą, primintą šio sprendimo 70–72 punktuose. Iš tiesų sandoriai, kurie, SKAT teigimu, sudaro piktnaudžiavimo teise veiksmus, priskirtini Sąjungos teisės taikymo sričiai (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.
- 78 Iš Direktyvos 90/435 pirmosios ir trečiosios konstatuojamųjų dalių matyti, kad jos tikslas yra palengvinti bendrovių jungimąsi į grupes Sąjungoje, nustatant konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių teisės nuostatas tam, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos, padidinti savo produktyvumą ir sustiprinti savo padėtį tarptautiniu lygiu.
- 79 Leidimas sukurti finansinius darinius, kurių vienintelis tikslas yra pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis taikant Direktyvą 90/435, neatitinka tokių tikslų, bet, priešingai, kelia pavojų ekonominei sanglaudai ir geram vidaus rinkos veikimui ir iškreipia konkurencijos sąlygas. Kaip iš esmės nurodė ir generalinė advokatė savo išvados byloje C-116/16 51 punkte, tai taikytina ir tada, kai nagrinėjama sandoriais nesiekiamas vien tik šio tikslo, nes Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad draudimo piktnaudžiauti mokesčių srityje principas taikomas, kai mokestinės lengvatos siekimas yra pagrindinis aptariamų sandorių tikslas (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 45 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 53 punktą).
- 80 Vis dėlto, bendrojo draudimo piktnaudžiauti principo taikymui neturėtų būti priešpastatyta valstybių narių mokesčių mokėtojams suteikta teisė pasinaudoti konkurenciniu pranašumu dėl pajamų apmokestinimo suderinimo nebuvimo. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 90/435 tikslas

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

- 81 Nors tai, kad mokesčių mokėtojas ieško palankiausios jam apmokestinimo schemos, neturėtų pagrįsti bendrosios sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcijos (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 50 punktą; 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 84 punktą ir 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 60 punktą), vis dėlto toks mokesčių mokėtojas neturėtų pasinaudoti teise ar nauda, kylančia iš Sąjungos teisės, jei aptariamas sandoris ekonominiu aspektu yra visiškai apsimestinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51 punktą; 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 61 punktą ir 2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 61–63 punktus).
- 82 Iš šių argumentų darytina išvada, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytais teisėmis, kuriomis remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.
- 83 Taigi, atsižvelgiant į Sąjungos teisės bendrąjį draudimo piktnaudžiauti principą ir į būtinybę laikytis šio principo įgyvendinant Sąjungos teisę, nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, skirtų piktnaudžiavimo prevencijai, nebuvimas neturi reikšmės valdžios institucijų pareigai atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytais teisėmis, kuriomis remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.
- 84 Atsakovės pagrindinėje byloje remiasi 2007 m. liepos 5 d. Sprendimu *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), susijusiu su pasinaudojimu atleidimu nuo mokesčių, numatytu 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), ir tvirtina, kad dėl Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalies atitinkama valstybė narė gali atsisakyti leisti pasinaudoti šioje direktyvoje numatytais lengvatomis, tik jei nacionalinės teisės aktuose yra atskiras ir konkretus teisinis pagrindas šiuo aspektu.
- 85 Vis dėlto šiems argumentams negalima pritarti.
- 86 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 pačioms sukurti pareigas asmenims ir todėl valstybė narė negali remtis direktyvomis asmenų atžvilgiu.
- 87 Jis taip pat priminė, kad tokia išvada neturi įtakos reikalavimui, jog valstybės narės valdžios institucijos, taikydamos nacionalinę teisę, turi ją aiškinti kiek įmanoma labiau atsižvelgdamos į direktyvų tekstą ir tikslus, kad būtų pasiektas šiomis direktyvomis siekiamas rezultatas; minėtos valdžios institucijos gali remtis Sąjungos teisę atitinkančiu nacionalinių teisės aktų 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).
- 88 Būtent remdamasis šiais argumentais Teisingumo Teismas pasiūlė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui išnagrinėti, ar Danijos teisėje yra nuostata ar bendras principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas, ar kitos nuostatos dėl mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo, kurios galėtų būti aiškinamos pagal Direktyvos 90/434 nuostatą, pagal kurią iš esmės valstybė narė gali atsisakyti suteikti teisę į šioje direktyvoje numatytą išskaitymą, kai yra sandoris, kuriuo iš

esmės siekiama tokio sukčiavimo ar vengimo, ir gali prireikus patikrinti, ar pagrindinėje byloje įvykdytos šių 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).

- 89 Vis dėlto, net jei pagrindinėse bylose paaiškėtų, kad nacionalinėje teisėje nėra taisyklių, kurias būtų galima aiškinti taip, kad tai atitiktų Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį, iš to negalima padaryti išvados, nepaisant to, ką 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 į atleidimą nuo mokesčio, numatytą šios direktyvos 5 straipsnyje, 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).
- 90 Iš tiesų, atsisakymas mokesčių mokėtojui taikyti lengvatą esant tokioms aplinkybėms nepriskirtinas prie šio sprendimo 86 punkte nurodytų atvejų, nes jis atitinka bendrąjį 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).
- 91 Taigi, kadangi, kaip buvo priminta šio sprendimo 70 punkte, faktinėmis aplinkybėmis, susijusiomis su piktnaudžiavimu arba sukčiavimu, negalima pagrįsti Sąjungos teisėje sistemoje numatytos teisės, atsisakymas suteikti lengvatą pagal direktyvą, kaip antai Direktyvą 90/435, nereiškia, kad atitinkamam asmeniui nustatoma pareiga pagal šią direktyvą, nes tai yra tik paprasta pasekmė to, jog nustatyta, kad minėtoje direktyvoje, kiek tai susiję su šia teise, numatytos objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama lengvata, įvykdytos tik formaliai (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 92 Todėl esant tokioms aplinkybėms valstybės narės turi netaikyti lengvatos, išplaukiančios iš Direktyvos 90/435, remiantis bendruoju draudimo piktnaudžiauti principu, pagal kurį Sąjungos teisė neturėtų apimti ūkio subjektų piktnaudžiavimo veiksmų (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 93 Atsižvelgiant į argumentą, pateiktą šio sprendimo 72 punkte, nereikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrąjį klausimą, iš esmės susijusį su tuo, ar dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, kurioje daroma nuoroda į sąvoką „tikrasis savininkas“, gali būti teisinis pagrindas kovojant su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu pagal Direktyvą 90/435.
- 94 Remiantis tuo, taip pat nereikia atsakyti į trečiąjį klausimą ir ketvirtojo klausimo a–c punktus, susijusius su tos pačios sąvokos „tikrasis savininkas“ aiškinimu, nes jie buvo pateikti tik tuo atveju, jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai.
- 95 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: bendrąjį Sąjungos teisės principą, kad teisės subjektai neturi sukčiaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti Sąjungos teisės normomis, reikia aiškinti taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti mokesčių mokėtojui sukčiaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti minėtos direktyvos 5 straipsnyje numatyto atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio už pelną, patronuojamosios bendrovės paskirstytą savo patronuojančiajai bendrovei, net ir nesant nacionalinės teisės ar sutartyje įtvirtintų nuostatų dėl tokio atsisakymo.

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

- 96 Ketvirtojo klausimo d ir e punktais, taip pat penktuoju klausimu pagrindinėse bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kokie veiksmai sudaro piktnaudžiavimą teise ir kaip galima nustatyti šiuos veiksmus. Šiuo klausimu jis siekia sužinoti, be kita ko, ar bendrovė gali būti laikoma faktiškai gavusi dividendų iš savo patronuojamosios bendrovės, jei ji turi sutartyje ar teisės aktuose nustatytą pareigą pervesti šiuos dividendus trečiajam asmeniui arba jei iš faktinių aplinkybių matyti, kad ši bendrovė „iš esmės“ nėra saistoma šios pareigos ir neturi teisės „naudotis visais dividendais“, kaip tai suprantama pagal 2014 m. komentarus dėl 1977 m. EBPO pavyzdinės apmokestinimo sutarties. Jis taip pat siekia išsiaiškinti, ar gali būti piktnaudžiavimas teise, jei dividendų, kuriuos pervedė bendrovės tarpininkės, galutinė tikroji savininkė yra bendrovė, turinti buveinę trečiojoje šalyje, su kuria atitinkama valstybė narė sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Aštuntuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar valstybė narė, kuri atsisako pripažinti, kad kitos valstybės narės bendrovė yra dividendų savininkė, turi nustatyti bendrovę, kurią ji prirėikus laiko tikrąja savininke.

***Dėl piktnaudžiavimą teise sudarančių veiksmų ir su tuo susijusių įrodymų***

- 97 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, būtinas, pirma, objektyvių aplinkybių, iš kurių matyti, kad, nors formaliai Sąjungos teisės akte numatytos sąlygos įvykdytos, šio akto tikslas nepasiekta, visetas ir, antra, subjektyvus elementas, kurį sudaro siekis gauti naudos iš Sąjungos teisės akto, dirbtinai sukuriant sąlygas, būtinas 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).
- 98 Taigi visų aplinkybių išnagrinėjimas leidžia patikrinti, ar įvykdytos piktnaudžiavimą sudarančių veiksmų sąlygos ir, be kita ko, ar ūkio subjektai sudarė visiškai formalius ar apsimestinius sandorius, neturinčius jokio ekonominio ir komercinio pagrindo, siekiant pagrindinio tikslo pasinaudoti nepagrįsta 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).
- 99 Teisingumo Teismas neturi tikrinti pagrindinių bylos faktinių aplinkybių. Vis dėlto Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, gali prirėikus 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 pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios gairės yra objektyvios ir tarpusavyje derančios ir ar atsakovės pagrindinėse bylose turėjo galimybę pateikti priešingų įrodymų.
- 100 Fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokesstinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės tikslui ar paskirčiai. Taip yra, be kita ko, tuomet, kai dėl subjekto tarpininko įterpimo į grupės struktūrą tarp bendrovės, kuri perveda dividendus, ir grupės bendrovės, kuri yra tikroji jų savininkė, išvengiama mokesčio už dividendus mokėjimo.
- 101 Taigi, įrodymas apie darinį, kuriuo siekiama nepagrįstai pasinaudoti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio, yra tai, kad visus minėtus dividendus ar jų daugumą gavusi bendrovė per labai trumpą laiką nuo jų gavimo perveda subjektams, kurie neatitinka Direktyvos 90/435 taikymo sąlygų dėl to, kad šie subjektai arba nėra įsteigti jokioje valstybėje narėje,

arba jie nėra įsteigti viena iš šioje direktyvoje nurodytų formų, arba jie nėra vieno iš minėtos direktyvos 2 straipsnio c punkte nurodytų mokesčių mokėtojai, arba dar – jie nėra „patronuojančiosios bendrovės“, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnį.

- 102 Direktyvos 90/435 taikymo sąlygų neatitinka subjektai, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais ne Sąjungoje, kaip antai byloje C-117/16 aptariamos bendrovės ar byloje C-116/16 aptariamais investiciniais fondais. Tose bylose, jei dividendai būtų buvę tiesiogiai išmokėti Danijos įmonės skolininkės įmonėms gavėjoms, kurios, Mokesčių ministerijos teigimu, yra jų tikrosios savininkės, Danijos Karalystė būtų galėjusi surinkti mokestį prie šaltinio.
- 103 Be to, fiktyvaus darinio pobūdį gali patvirtinti aplinkybė, kad atitinkama bendrovių grupė turi tokią struktūrą, kad bendrovė, kuri iš bendrovės skolininkės gauna dividendų, pati turi pervesti šiuos dividendus trečiajai bendrovei, neatitinkančiai Direktyvos 90/435 taikymo sąlygų, o tai lemia, kad ji gauna tik nedidelį apmokestinamąjį pelną, kai ji veikia kaip bendrovė tarpininkė, leidžianti užtikrinti finansinius srautus iš bendrovės skolininkės į bendrovę, kuri yra tikroji pervestų sumų savininkė.
- 104 Aplinkybė, kad bendrovė veikia kaip bendrovė tarpininkė, gali būti nustatyta, jei jos vienintelė veikla yra gauti dividendų ir juos pervesti tikrajam savininkui ar kitoms bendrovėms tarpininkėms. Tikrosios ekonominės veiklos nebuvimas, atsižvelgiant į aptariamą ekonominę veiklos savybę, šiuo aspektu gali būti nustatytas išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrovės valdymu, balansu, išlaidų struktūra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, įdarbintais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir įranga.
- 105 Fiktyvaus darinio įrodymai taip pat gali būti įvairios sutartys tarp bendrovių, dalyvaujančių aptariamuose finansiniuose sandoriuose, dėl kurių susidaro finansų srautai grupės viduje, sandorių finansavimo būdai, bendrovių tarpininkių nuosavų lėšų vertinimas, taip pat bendrovių tarpininkių teisės ekonomiškai disponuoti gautais dividendais nebuvimas. Šiuo klausimu tokie įrodymai gali būti ne tik sutartinė ar teisės aktuose nustatyta pareiga patronuojančiajai bendrovei, kuri gauna dividendų, juos pervesti tretiesiems asmenims, bet ir tai, kad „iš esmės“, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši bendrovė, nesaistoma tokios sutartinės ar teisės aktuose nustatytos pareigos, neturi teisės naudoti šių sumų ir gauti naudos iš jų.
- 106 Be to, tokius įrodymus gali patvirtinti sutapimai ar artumas laiko atžvilgiu tarp, viena vertus, naujų svarbių mokesčių teisės aktų, kaip antai pagrindinėse bylose nagrinėjamų Danijos teisės aktų arba šio sprendimo 51 punkte minėtų JAV teisės aktų, įsigaliojimo, ir, kita vertus, sudėtingų finansinių sandorių sudarymo ir paskolų suteikimo toje pačioje grupėje.
- 107 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar iš esmės yra piktnaudžiavimas teise, jei bendrovių tarpininkių pervestų dividendų tikroji savininkė yra bendrovė, kurios buveinė yra trečiojoje šalyje, su kuria šaltinio valstybė narė sudarė apmokestinimo sutartį, pagal kurią dividendai nebūtų išskaitomi, jei jie būtų buvę tiesiogiai pervesti bendrovei, kurios buveinė yra šioje trečiojoje šalyje.
- 108 Šiuo klausimu nagrinėjant grupės struktūrą neturi reikšmės tai, kad dividendų, pervestų bendrovės tarpininkės, tikrieji savininkai yra rezidentai mokesčių tikslais trečiojoje šalyje, su šaltinio valstybe narė sudarę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Reikia konstatuoti, kad tokios sutarties buvimas neturėtų savaime pašalinti piktnaudžiavimo teise. Taigi, tokia sutartis neturėtų kelti abejonių dėl piktnaudžiavimo teise, tinkamai nustatyto remiantis visomis faktinėmis aplinkybėmis, įrodančiomis, kad ūkio subjektai sudarė visiškai formalius ar apsimestinius sandorius siekdami pagrindinio tikslo – nepagrįstai pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio, numatyto Direktyvos 90/435 5 straipsnyje.



- 109 Reikia pridurti, kad nors apmokestinimas turi atitikti ekonominę realybę, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties buvimas savaime negali nustatyti mokėjimo, atlikto gavėjams, trečiosios šalies, su kuria yra sudaryta ši sutartis, rezidentams, realumo. Jei bendrovė, turinti sumokėti dividendus, nori pasinaudoti tokios sutarties teikiama nauda, ji šiuos dividendus gali pervesti tiesiogiai įmonėms, kurios yra rezidentės mokesčių tikslais valstybėje, kuri su šaltinio valstybe yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.
- 110 Atsižvelgiant į tai, taip pat negalima atmesti to, kad esant situacijai, kai dividendai atleidžiami nuo mokesčių juos tiesiogiai pervedant bendrovei, kurios buveinė yra trečiojoje šalyje, grupės struktūros tikslas nebus susijęs su jokių piktnaudžiavimu teise. Tokiu atveju grupė neturėtų būti kaltinama tuo, kad ji pasirinko tokią struktūrą, o ne tiesioginį dividendų pervedimą minėtai bendrovei.
- 111 Be to, kai tikrasis dividendų savininkas yra rezidentas mokesčių tikslais trečioje šalyje, atsisakymas taikyti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčio niekaip nereiškia sukčiavimo ar piktnaudžiavimo teise konstatavimo.
- 112 Iš tiesų šia direktyva, kaip matyti, be kita ko, iš jos trečiosios konstatuojamosios dalies, įtvirtinant bendrąją mokesčių sistemą siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Sąjungos lygmeniu (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 78 punkte, minėta direktyva siekiama užtikrinti fiskaliniu požiūriu neutralumą valstybėje narėje buveinę turinčiai patronuojamajai bendrovei paskirstant pelną kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei, nes iš jos 1 straipsnio matyti, kad ji taikoma tik paskirstymams, kurie gauti valstybės narės bendrovių ir kurių kyla iš kitose valstybėse narėse buveinę turinčių jų patronuojamųjų bendrovių (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 62 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 113 Taigi Direktyvos 90/435 mechanizmai yra numatyti tokioms situacijoms, kai jų netaikant dėl valstybių narių apmokestinimo kompetencijos įgyvendinimo patronuojamosios bendrovės paskirstytas pelnas jos patronuojančiajai bendrovei galėtų būti du kartus apmokestinamas (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 39 punktą). Vis dėlto tokie mechanizmai negali būti taikomi, kai tikroji dividendų savininkė yra bendrovė, kurios buveinė mokesčių tikslais yra ne Sąjungoje, nes tokiu atveju mokesčio prie šaltinio už minėtus dividendus netaikymas valstybėje narėje, iš kurios jie pervedami, gali lemti tai, kad šie dividendai nebus veiksmingai apmokestinami Sąjungoje.
- 114 Atsižvelgiant į visas šias aplinkybes, į ketvirtojo klausimo d ir e punktus pagrindinėse bylose reikia atsakyti taip, kad, siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, pirma, kad būtų visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalaus Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas, ir, antra, kad būtų subjektyvus aspektas, pasireiškiantis siekiu gauti naudos iš Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti. Tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra objektyvūs ir nuoseklūs. Tokie įrodymai, be kita ko, gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis.

#### *Dėl piktnaudžiavimo teise įrodinėjimo naštos*

- 115 Reikia konstatuoti, kad Direktyvoje 90/435 nėra nuostatų, reglamentuojančių piktnaudžiavimo teise buvimą įrodinėjimo našta.

- 116 Vis dėlto, kaip teigia Danijos ir Vokietijos vyriausybės, iš principo bendrovės, kurios prašo leisti pasinaudoti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus, turi įrodyti, kad jos atitinka joms nustatytas objektyvias sąlygas. Iš tiesų atitinkamoms mokesčių institucijoms niekas netrukdo reikalauti iš mokesčių mokėtojo pateikti įrodymų, kurie, jų nuomone, reikalingi atitinkamoms rinkliavoms ir mokesčiams teisingai nustatyti, ir prireikus atsisakyti taikyti prašomą atleidimą nuo mokesčio, jei tokių įrodymų nepateikta (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Petersen ir Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 117 Vis dėlto tuo atveju, jei šaltinio valstybės narės mokesčių institucija, remdamasi piktnaudžiavimo buvimo motyvu, ketina atsisakyti bendrovei, pervedusiai dividendų kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, taikyti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčių, ji turi įrodyti tokius piktnaudžiavimo veiksmus, atsižvelgdama į visas reikšmingas aplinkybes, be kita ko, į tai, kad bendrovė, kuriai buvo pervesti dividendai, nėra tikroji jų savininkė.
- 118 Šiuo klausimu tokia institucija turi nustatyti ne tikruosius šių dividendų savininkus, bet tai, kad tariama tikroji savininkė yra tik bendrovė tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiuojama teise. Iš tiesų, panašus nustatymas gali būti neįmanomas dar ir dėl to, kad galimi tikrieji savininkai yra nežinomi. Atsižvelgiant į tam tikrų finansinių darinių sudėtingumą ir į tai, kad dirbtinių darinių veikloje dalyvaujančios bendrovės tarpininkės gali būti įsteigtos ne Sąjungoje, nacionalinė mokesčių institucija nebūtinai turi informacijos, kuri jai leistų nustatyti šiuos savininkus. Todėl neturėtų būti reikalaujama, kad ji pateiktų įrodymų, kurių ji pateikti negali.
- 119 Be to, net jei galimi tikrieji savininkai yra žinomi, nebūtinai galima nustatyti, kuris iš jų yra ar bus faktinis tikrasis savininkas. Šiuo atveju byloje C-117/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Y Cyprus* patronuojančioji bendrovė yra JAV įsteigta *Y USA*. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad *Y Cyprus* nėra tikroji dividendų savininkė, dividendų šaltinio valstybės narės mokesčių institucijos ir teismai veikiausiai negalės nustatyti, kuri iš šių dviejų patronuojančiųjų bendrovių yra ar bus tikroji šių dividendų savininkė. Dėl šių dividendų priskyrimo gali būti nuspręsta po to, kai mokesčių institucijos konstatuos dėl bendrovės tarpininkės.
- 120 Todėl į aštuntąjį klausimą pagrindinėse bylose reikia atsakyti taip, kad, siekdama bendrovei atsisakyti pripažinti tikrosios dividendų savininkės statusą ar nustatyti piktnaudžiavimo teise buvimą, nacionalinė valdžios institucija neturi nustatyti bendrovės (-ių), kurią (-ias) ji laiko tikrąja šių dividendų savininke.

### ***Dėl šeštojo, septintojo, devintojo ir dešimtojo klausimų pagrindinėse bylose***

- 121 Savo šeštuoju, septintuoju, devintuoju ir dešimtuoju klausimais pagrindinėse bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalyje numatyta atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus, bendrovės, valstybės narės rezidentės, pervestus bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, sistema netaikytina, SESV 49, 54 ir 63 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais įvairiais aspektais draudžiami pirmosios valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, susiję su šių dividendų apmokestinimu.
- 122 Šiuo klausimu reikia visų pirma pažymėti, kad šie klausimai grindžiami prielaida, kad šios atleidimo nuo mokesčio sistemos netaikymas išplaukia iš sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo konstatavimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį. Panašiu atveju bendrovė, valstybės narės rezidentė, pagal šio sprendimo 70 punkte primintą jurisprudenciją neturėtų reikalauti leisti pasinaudoti SESV įtvirtintomis laisvėmis tam, kad galėtų užginčyti nacionalinės teisės aktus, reglamentuojančius dividendų, pervestų bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, apmokestinimą.

123 Todėl į šeštąjį, septintąjį, devintąjį ir dešimtąjį klausimus pagrindinėse bylose reikia atsakyti taip, kad esant situacijai, kai Direktyvoje 90/435 numatyta atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus, kuriuos bendrovė, valstybės narės rezidentė, pervedė bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, sistema netaikytina dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, konstatavimo, SESV įtvirtintomis laisvėmis negali būti remiamasi siekiant užginčyti pirmosios valstybės narės teisės aktus, reglamentuojančius šių dividendų apmokestinimą.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

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

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

- 1. Sujungti bylas C-116/16 ir C-117/16, kad būtų priimtas bendras sprendimas.**
- 2. Bendrąjį Sąjungos teisės principą, kad teisės subjektai neturi sukčiaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti Sąjungos teisės normomis, reikia aiškinti taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti mokesčių mokėtojui sukčiaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 5 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio už pelną, patronuojamosios bendrovės paskirstytą savo patronuojančiajai bendrovei, net ir nesant nacionalinės teisės ar sutartyje įtvirtintų nuostatų dėl tokio atsisakymo.**
- 3. Siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, pirma, kad būtų visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalaus Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas, ir, antra, kad būtų subjektyvus aspektas, pasireiškiantis siekiu gauti naudos iš Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti. Tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra objektyvūs ir nuoseklūs. Tokie įrodymai, be kita ko, gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis.**
- 4. Siekdama bendrovei atsisakyti pripažinti tikrosios dividendų savininkės statusą ar nustatyti piktnaudžiavimo teise buvimą, nacionalinė valdžios institucija neturi nustatyti bendrovės (-ių), kurią (-ias) ji laiko tikrąja šių dividendų savininke.**
- 5. Esant situacijai, kai Direktyvoje 90/435, iš dalies pakeistoje Direktyva 2003/123, numatyta atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus, kuriuos bendrovė, valstybės narės rezidentė, pervedė bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, sistema netaikytina dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, konstatavimo, SESV įtvirtintomis laisvėmis negali būti remiamasi siekiant užginčyti pirmosios valstybės narės teisės aktus, reglamentuojančius šių dividendų apmokestinimą.**

Parašai.