Teismo praktikos rinkinys

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

Byla C-115/16

N Luxembourg 1
prieš
Skatteministeriet

(*Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (vadinamoji Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva) – Tikrojo savininko sąvoka – Veikimas savo vardu, bet ne savo sąskaita – EBPO pavyzdinės sutarties komentarų įtaka ES direktyvos aiškinimui – Piktnaudžiavimas darinių mokesčių tikslais galimybėmis – Piktnaudžiavimo vengiant mokesčio prie šaltinio vertinimo kriterijai – Piktnaudžiavimas naudojantis informacijos mainų tarp valstybių trūkumu – Tiesioginis į nacionalinę teisę neperkeltos direktyvos nuostatos taikymas – Nacionalinių kovos su piktnaudžiavimu principų aiškinimas pagal Sąjungos teisę“

I. Įvadas

1. Šioje byloje, kaip ir lygiagrečiai nagrinėjamose kitose trijose bylose[2], Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, kokiomis aplinkybėmis tikrasis palūkanų savininkas pagal civilinės teisės nuostatas taip pat laikomas tikruoju savininku pagal Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą[3]. Tam reikia išsiaiškinti, ar aiškinant Sąjungos teisės aktą taip pat galima remtis EBPO pavyzdinės sutarties komentarais, ypač jei jie buvo performuluoti priėmus direktyvą. Taip pat reikia atsakyti į klausimą dėl Sąjungos teisėje įtvirtinto draudimo piktnaudžiauti apibrėžties ir jo tiesioginio taikymo.

2. Šie klausimai kyla Danijos mokesčių byloje, kurioje mokesčių administratorius pareiškė manantis, kad siekis išvengti Danijoje taikomo mokesčio prie šaltinio pasinaudojant ne ES įsteigta „kontroliuojamąja“ bendrove yra piktnaudžiavimas teise. Pagrindinis tokios įmonių struktūros tikslas iš esmės yra išvengti mokesčio prie šaltinio naštos, nepaisant to, kad palūkanos galiausiai buvo mokamos investiciniam fondui trečiojoje valstybėje. Jeigu ši trečioji valstybė nesuteikia valstybei, kurioje įsisteigę investicinių fondų investuotojai, prieigos prie informacijos apie jiems atliktus palūkanų mokėjimus, investuotojų pajamos gali likti neapmokestintos.

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 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 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).

3. Galiausiai visi pirmiau minėti klausimai susiję su esminiu konfliktu mokesčių teisėje tarp apmokestinamojo asmens susitarimų laisvės pagal civilinės teisės nuostatas ir kovos su civilinės teisės požiūriu teisėtais, tačiau tam tikromis aplinkybėmis piktnaudžiaujamojo pobūdžio dariniais. Nors ši problema egzistuoja nuo pat šiuolaikinės mokesčių teisės atsiradimo, vis dar sunku nustatyti ribą tarp leidžiamo ir draudžiamo mokesčių mažinimo. Akivaizdu, kad vairuotojas, dėl padidėjusių sąnaudų padidinus kelių mokestį pardavęs savo automobilį, sąmoningai vengia kelių mokesčio. Tačiau jo elgesys nelaikytinas piktnaudžiavimu teise, net jei vienintelis jo tikslas buvo sutaupyti mokestį.

4. Atsižvelgiant į vyraujančias politines nuotaikas kovoti su tam tikrų visame pasaulyje veikiančių įmonių grupių mokesčių vengimo praktika, Teisingumo Teismui teko nelengva užduotis nubrėžti ribas, kad ne kiekvienas privataus asmens veiksmas, kuriuo siekiama sumažinti mokesčius, būtų pasmerktas kaip piktnaudžiavimas.

II. Teisinis kontekstas

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (toliau – Direktyva 2003/49) ir EB 43, 48 ir 56 straipsniai (dabar – SESV 49, 54 ir 63 straipsniai):

6. Direktyvos 2003/49 1–6 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(1) Vienoje bendroje rinkoje, turinčioje vidaus rinkos bruožus, sandoriams tarp skirtingų valstybių narių bendrovių neturėtų būti taikomos mažiau palankios apmokestinimo sąlygos nei tos, kurios yra taikomos tokiems patiems sandoriams tarp tos pačios valstybės narių bendrovių.

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

(3) Būtina užtikrinti, kad palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą valstybėje narėje.

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

(5) Ši tvarka turėtų būti taikoma tik tokiai palūkanų ar autorinių atlyginimų mokėjimų sumai, dėl kurios mokėtojas ir tikrasis savininkas būtų susitarę, n[e]sant ypatingų santykių.

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

7. Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

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

8. Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 4 dalyje nurodyta:

„Valstybės narės bendrovė laikoma tikruoju palūkanų ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patikėtinis ar įgaliotas pasirašantysis, kito asmens naudai.“

9. Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„Šis straipsnis taikomas tik tuo atveju, jei palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtoju esanti bendrovė arba bendrovė, kurios nuolatinė buveinė yra laikoma palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtoju, yra bendrovės, kuri yra tų palūkanų ar autorinio atlyginimo tikroji savininkė arba kurios nuolatinė buveinė yra laikoma tikrąja tų palūkanų ar autorinio atlyginimo savininke, asocijuota bendrovė.“

10. Direktyvos 2003/49 5 straipsnyje „Sukčiavimas ir piktnaudžiavimas“ nustatyta:

„1. Ši direktyva neužkerta kelio nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, būtinų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui.

2. Jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas, valstybės narės gali panaikinti šios direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti ją taikyti.“

B. Tarptautinė teisė

11. 1980 m. lapkričio 17 d. Danijos ir Liuksemburgo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties (toliau – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis) 11 straipsnio 1 dalyje dėl palūkanų apmokestinimo kompetencijos paskirstymo numatyta:

„1. Palūkanos, susidarančios susitariančioje valstybėje ir mokamos asmeniui rezidentui kitoje susitariančioje valstybėje, gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje tik tada, jei tas asmuo yra palūkanų „tikrasis savininkas“.“

12. Pagal šią nuostatą šaltinio valstybė, šiuo atveju Danija, negali apmokestinti palūkanų, mokamų asmeniui, Liuksemburgo rezidentui, jeigu tas asmuo yra palūkanų „tikrasis savininkas“. „Tikrojo savininko“ sąvoka sutartyje neapibrėžta.

C. Danijos teisė

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

14. Akcinių bendrovių apmokestinimo įstatymo (toliau – Pelno mokesčio įstatymas)[4] 2 straipsnio 1 dalies d punkte išdėstytos nuostatos, reglamentuojančios ribotą užsienio bendrovių apmokestinimą dėl Danijos bendrovių įskaitomų ar mokamų palūkanų:

„2 straipsnis. Pagal šį įstatymą taip pat apmokestinamos įmonės, asociacijos ir t. t., kaip apibrėžta 1 straipsnio 1 dalyje, turinčios savo registruotas buveines užsienyje, jeigu <…>

d) joms gauna palūkanų iš vietos šaltinių už skolinius įsipareigojimus, kuriuos priima <…> [Danijos teisės reglamentuojama bendrovė] arba <…> [nuolatinė užsienio bendrovės buveinė] <…> užsienio juridiniams asmenims, išvardytiems *Skattekontrollov* [Įstatymas dėl mokesčių kontrolės] 3B straipsnyje (kontroliuojama skola) <…> Mokestinė prievolė netaikoma palūkanoms, jeigu jos neapmokestinamos arba mažiau apmokestinamos pagal Direktyvą 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, arba pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su Farerų salomis, Grenlandija ar valstybe, kurioje yra palūkanas gaunančios bendrovės ir t. t. buveinė. Tačiau tai taikoma tik tuo atveju, jei palūkanas mokanti bendrovė ir palūkanas gaunanti bendrovė nepertraukiamą, ne trumpesnį nei vienų metų laikotarpį, per kurį įvyksta mokėjimas, yra asocijuotos bendrovės, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą <…>“

15. Apskritai 2007 m. ribotas apmokestinimas buvo netaikomas patronuojančiajai bendrovei sumokėtoms palūkanoms, kurios pagal Direktyvą 2003/49 arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį yra neapmokestinamos arba mažiau apmokestinamos.

16. Tačiau jeigu palūkanų pajamoms iš Danijos taikomas ribotas apmokestinimas pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies d punktą, remiantis Danijos mokesčio prie šaltinio įstatymo[5] 65D straipsniu palūkanų mokėtojas privalo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio (toliau – palūkanų mokestis).

17. 2006 ir 2007 mokestiniais metais galiojo 30 % tarifas, o 2008 mokestiniais metais – 25 % tarifas. Praleidus mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminą (ribotos mokestinės atsakomybės atveju) nuo mokestinio reikalavimo skaičiuojami delspinigiai (Mokesčio prie šaltinio įstatymo 66B straipsnis). Prievolė mokėti delspinigius tenka asmeniui, išskaičiuojančiam mokestį prie šaltinio.

18. 2006–2008 m. Danijoje nebuvo bendros įstatymų nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Jurisprudencijoje buvo išplėtota 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 dirbtinos atskirties tarp verslo (veiklos), iš kurio (kurios) gaunamos pajamos, ir iš jo 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.

4 *Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., selskabsskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2007* (2007 m. rugpjūčio 24 d. Konsoliduotasis įstatymas Nr. 1037).

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

III. Pagrindinė byla

20. Keli trečiojoje valstybėje įsisteigę investiciniai fondai įsteigė kelias bendroves Liuksemburge ir Danijoje, kad įsigytų *T Danmark* (stambus tam tikrų paslaugų teikėjas Danijoje). Tarp jų buvo ir *N Danmark 1* (Danijos rezidentė), ieškovė pagrindinėje byloje (šiuo metu – *N Luxembourg 1*).

21. *T Danmark* įsigijimas finansuotas, be kita ko, investicinių fondų[6] bendrovei *N Danmark 1* paskolintomis lėšomis. Paskolas sudarė tam tikros rūšies įmonės obligacijos – privilegijuotųjų akcijų sertifikatai (*Preferred Equity Certificates*, toliau – *PECs*), kuriuos išleido *N Danmark 1*. Apskritai *PECs* yra finansinė priemonė, panaši į įmonės obligaciją, už kurią mokamos palūkanos. Taigi *PECs* pirkėjai faktiškai skolina *PECs* išleidusiems asmenims. Palūkanos pagal *PECs* investiciniams fondams buvo sumokėtos (įskaitytos) laikotarpiu nuo išleidimo 2005 m. gruodžio 21 d. iki 2008 m. vasaros. Galiausiai *N Danmark 1* iš trečiosiose valstybėse įsisteigusių investicinių fondų skolintomis lėšomis įsigijo apie 80 % *T Danmark* akcinio kapitalo.

22. Tada (2006 m. balandžio mėn.) anksčiau įsteigtos Liuksemburgo bendrovės įsteigė *C Luxembourg* (Liuksemburgo rezidentė). 2006 m. pavasarį įvyko akcijų mainai – visos *N Danmark 1* akcijos buvo perduotos *C Luxembourg* ir ši tapo vienintele Danijos bendrovės patronuojančiąja bendrove. *A Luxembourg Holding* (investicinių fondų patronuojamoji bendrovė), taip pat Liuksemburgo rezidentė, 2006 m. pavasarį tapo netiesiogine, o 2007 m. pabaigoje – tiesiogine *C Luxembourg* savininke.

23. 2006 m. balandžio mėn. investiciniai fondai perleido *PECs A Luxembourg Holding*, o ši tą pačią dieną perleido sertifikatus *C Luxembourg* (*N Danmark 1* patronuojančiajai bendrovei). Nuo to laiko ji tapo kreditore pagal išleistus *PECs*.

24. *PECs* perleidimo metu mokėjimai kiekvieną kartą buvo atliekami nustatant atitinkamo dydžio skolos santykį. *C Luxembourg* ir *A Luxembourg Holding* yra neribotai apmokestinamos Liuksemburge. Pagal *PECs N Danmark 1* moka palūkanas *C Luxembourg*, ši sumokėtas palūkanas naudoja savo palūkanų skolai *A Luxembourg Holding* grąžinti, o pastaroji – savo palūkanų skolai investiciniams fondams grąžinti.

25. Nuo 2006 m. iki 2008 m. vasaros *N Danmark 1* palūkanų skolos *C Luxembourg* norma siekė 10 %, o *C Luxembourg* palūkanų skolos *A Luxembourg Holding* norma – 9,96875 %. *A Luxembourg Holding* taip pat buvo skolinga investiciniams fondams 9,96875 % dydžio palūkanas. 2008 m. liepos 9 d. situacija pasikeitė. Nuo šios dienos *C Luxembourg* buvo taikoma 10 % palūkanų norma (tokio pat dydžio palūkanų norma, kokią šiai bendrovei mokėjo *N Danmark 1*), o *A Luxembourg Holding* ir toliau mokėjo investiciniams fondams 9,96875 % dydžio palūkanas.

26. Nuo 2006 iki 2008 m. *C Luxembourg* ir *A Luxembourg Holding* kitoms veiklos išlaidoms (t. y. neskaitant palūkanų išlaidų) per metus priskyrė šešiaženklę sumą. Šios išlaidos, be kita ko, apėmė atlyginimus, nuomą, biuro išlaidas ir išlaidas užsakomosioms konsultacijoms. 2007 ir 2008 m. abi bendrovės turėjo vidutiniškai iki dviejų darbuotojų, kurie dirbo ne visą darbo dieną. Jų gyvenamoji vieta buvo registruota tuo pačiu adresu. Tą adresą taip pat naudoja bendrovės, tiesiogiai susijusios su vienu iš investicinių fondų.

27. Bendrovės negavo kitų grynųjų pinigų, išskyrus iš *N Danmark 1* 2006 m. gruodžio 6 d. gautas atskiras sumas, susijusias su palūkanų mokėjimu ir skolos grąžinimu. Vienintelis *C Luxembourg* turtas, išskyrus *N Danmark 1* akcijas, yra reikalavimas pagal tos pačios bendrovės *PECs*.

6 Greičiausiai buvo ir kitų investuotojų, pavyzdžiui, bankų ir draudimo bendrovių.

28. Nė vienas iš investicinių fondų neturi registruotos buveinės Sąjungos valstybėje narėje ar valstybėje, su kuria Danija yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Kaip ieškovė pagrindinėje byloje pažymėjo per posėdį, šie fondai mokesčių tikslais laikytini skaidriomis[7] bendrovėmis. *N Danmark 1* nurodė, kad dauguma investicinių fondų galutinių investuotojų yra rezidentai tų šalių, su kuriomis Danija yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

29. 2011 m. SKAT (Danijos mokesčių administratorius) priėmė sprendimą įpareigoti ieškovę (tuo metu dar *N Danmark 1*, dabar – *N Luxembourg 1*) sumokėti iš viso 925 764 961 Danijos kroną (DKK) mokesčių prie šaltinio už 2006–2008 mokestinius metus. SKAT nuomone, dvi Liuksemburgo bendrovės (*C Luxembourg* ir *A Luxembourg Holding*) buvo ne palūkanų „tikrosios savininkės“, o tik bendrovės tarpininkės. Palūkanos iš grupės Danijos padalinio buvo pervedamos per dvi Liuksemburgo bendroves į investicinius fondus. Todėl SKAT laikosi nuomonės, kad mokestis prie šaltinio turėjo būti išskaitytas iš sumokėtų ir įskaitytų palūkanų. Kadangi tai nebuvo padaryta, už neišskaitytą mokestį prie šaltinio atsako ieškovė.

30. *N Luxembourg 1* apskundė SKAT sprendimą *Landsskatteret* (Vyriausioji mokestinių ginčų komisija). Kadangi *Landsskatteret* nepriėmė sprendimo byloje per šešis mėnesius nuo skundo pateikimo, ieškovė pateikė ieškinį tiesiogiai *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas, Danija).

31. *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas) nutarė pradėti prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo procedūrą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

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

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

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

1.2. Jeigu į 1 klausimo 1 dalį būtų atsakyta teigiamai, ar šią sąvoką reikėtų aiškinti atsižvelgiant tik į 1977 m. Pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 11 straipsnio komentarą (8 dalis), ar aiškinant galima atsižvelgti ir į paskesnius komentarus, tarp jų – 2003 m. papildymus dėl „bendrovių tarpininkių“ (8.1 dalis, dabar 10.1 dalis) ir 2014 m. papildymus dėl „sutartinių ar teisinių prievolių“ (10.2 dalis)?

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

7 Šia sąvoka apibūdinama situacija, kai bendrovė atlieka teisinius veiksmus, tačiau mokesčių tikslais bendrovės pelnas priskiriamas ne bendrovei, o proporcingai tiesiogiai jos dalininkams, turintiems mokėti mokestį. Tai reiškia, kad iš esmės „bendrovės pajamas“ apmokestina ne valstybė, kurioje bendrovė reziduoja, o valstybė, kurioje reziduoja jos dalininkai (investicinių fondų palūkanų pajamos).

1.3.1. Kokią reikšmę šiuo atveju turi tai, kad paskolai naudojamas akcinis kapitalas, aptariamos palūkanos įskaitomos į pagrindinę sumą („rolled up“), palūkanų gavėjas vėliau atliko perdavimą grupės viduje savo patronuojančiajai bendrovei, kuri yra tos pačios valstybės rezidentė, siekdamas pakoreguoti pajamas mokesčių tikslais pagal toje valstybėje galiojančias nuostatas, aptariamos palūkanos toliau paverčiamos skolinančios bendrovės akciniu kapitalu, palūkanų gavėjas turėjo sutartinę ar teisinę prievolę perduoti palūkanas kitam asmeniui ir dauguma asmenų, laikomų palūkanų „tikraisiais savininkais“ valstybėje, kurios rezidentas yra palūkanas mokantis asmuo, yra kitų valstybių narių ar kitų valstybių, su kuriomis Danija yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentai, kad pagal Danijos apmokestinimo teisės aktus nebūtų pagrindo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, jei tie asmenys būtų buvę skolintojai ir todėl būtų tiesiogiai gavę palūkanas?

1.4. Kokią reikšmę atsakymui į klausimą, ar palūkanų gavėjas turi būti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal direktyvą, turi tai, kad, išnagrinėjęs bylos faktus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendžia, kad gavėjas – neturintis sutartinės ar teisinės prievolės perduoti gautas palūkanas kitam asmeniui – neturėjo „neribotos“ teisės „naudotis“ palūkanomis, kaip nurodyta 2014 m. komentaruose dėl 1977 m. Pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo?

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

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

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

4. Ar pagal Direktyvą 2003/49 tai piktnaudžiavimas ir kt., jeigu valstybėje narėje, kurios rezidentas yra palūkanų mokėtojas, palūkanų atveju neleidžiama atskaityti mokesčio, nors valstybėje narėje, kurios rezidentas yra palūkanų gavėjas, palūkanos neapmokestinamos?

5. Ar valstybė narė, kuri nenori pripažinti, kad kitos valstybės narės bendrovė yra palūkanų tikroji savininkė, ir teigia, kad kitos valstybės narės bendrovė yra vadinamoji dirbtinė bendrovė tarpininkė, pagal Direktyvą 2003/49 arba EB 10 straipsnį privalo nurodyti, ką ji tokiu atveju laiko tikruoju savininku?

6. Jeigu bendrovė, valstybės narės rezidentė (patronuojančioji bendrovė), faktiškai nelaikoma atleista nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 2003/49 dėl palūkanų, gautų iš bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės (patronuojamosios bendrovės), ir pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė laikoma turinčia ribotą mokestinę atsakomybę dėl tų palūkanų toje valstybėje narėje, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu, draudžiami teisės aktai, kuriais remdamasi pastaroji valstybė narė reikalauja, kad išskaityti mokestį prie šaltinio turinti bendrovė (patronuojamoji bendrovė), praleidusi reikalaujamo mokesčio prie šaltinio sumokėjimo

terminą, sumokėtų delspinigius, kurių norma didesnė nei delspinigių norma, kurią valstybė narė taiko pelno mokesčio reikalavimams (be kita ko, dėl palūkanų pajamų) bendrovei, tos pačios valstybės narės rezidentei?

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

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

   b) nereikalaujama, kad pastarosios valstybės narės patronuojančioji bendrovė sumokėtų pelno mokestį avansu per pirmuosius dvejus mokestinius metus ir pradėtų jį mokėti tik daug vėliau, nei sueina mokesčio prie šaltinio mokėjimo terminas?

   Teisingumo Teismo prašoma, kad atsakymas į 7 klausimą apimtų atsakymą į 6 klausimą.“

33. 2016 m. liepos 13 d. nutartimi bylos C-115/16, C-118/16 ir C-119/16 buvo sujungtos į vieną. Rašytines pastabas dėl prejudicinių klausimų Teisingumo Teismui susijusiose bylose pateikė *N Luxembourg 1*, *X Denmark A / S*, *C Danmark I*, Danijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Švedijos Karalystė, Italijos Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Europos Komisija. 2017 m. spalio 10 d. posėdyje, kuriame taip pat buvo nagrinėtos bylos C-116/16, C-117/16 ir C-299/16, dalyvavo *N Luxembourg 1*, *X Denmark A / S*, *C Danmark I*, Danijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Tikrojo savininko nustatymas (pirmasis klausimas ir keturios jo dalys)

34. Pirmuoju prejudiciniu klausimu ir keturiomis jo dalimis, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kaip reikia aiškinti tikrojo savininko sąvoką pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį, siejamą su direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi. Šiuo tikslu pirmiausia reikia apibrėžti tikrojo savininko sąvoką, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2003/49 (1), o tuomet išnagrinėti EBPO pavyzdinės sutarties (toliau – EBPO pavyzdinė sutartis) ir jos komentarų (vadinamieji EBPO pavyzdinės sutarties komentarai) įtaką šiam aiškinimui (2).

1. Tikrojo savininko sąvoka, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2003/49 (pirmasis klausimas ir pirmojo klausimo 4 dalis)

35. Direktyva 2003/49 siekiama užtikrinti nacionalinių ir tarptautinių sandorių tarp asocijuotų įmonių vienodą apmokestinimą.

a) Principas: palūkanų gavėjas kaip tikrasis savininkas

36. Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalimi, taikoma kartu su jos 2–4 konstatuojamosiomis dalimis, siekiama išvengti palūkanų tarpvalstybinių mokėjimų dvigubo teisinio apmokestinimo uždraudžiant palūkanų apmokestinimą jų kilmės valstybėje tikrojo savininko nenaudai. Taigi ši nuostata susijusi tik su palūkanų gavėjo mokestine padėtimi [8].

37. Palūkanų gavėjas yra asmuo, pagal civilinės teisės nuostatas turintis teisę gauti palūkanas savo vardu. Taigi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tikrasis savininkas, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/49, iš esmės yra asmuo, turintis teisę pagal civilinės teisės nuostatas reikalauti mokėti palūkanas [9].

38. Tai patvirtina Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 4 dalis. Ši nuostata neleidžia tikruoju savininku laikyti atstovo, patikėtinio ar įgalioto pasirašyti asmens. Tokie asmenys teikia reikalavimą arba ne savo vardu (pavyzdžiui, atstovas ar įgaliotas pasirašyti asmuo), arba savo vardu, tačiau ne savo sąskaita (patikėtinis). Tuo remiantis galima daryti atvirkštinę išvadą, kad palūkanų gavėjas laikytinas tikruoju savininku tuo atveju, kai gauna palūkanas savo vardu ir savo sąskaita (t. y. savo naudai).

39. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad *C Luxembourg* tapo *PECs* savininku. Vadinasi, ši bendrovė gauna palūkanas savo vardu. Todėl svarbu išsiaiškinti, ar bendrovė šias palūkanas gauna savo, ar kitų asmenų sąskaita. Savo sąskaita veikia asmuo, kuris pats sprendžia dėl palūkanų naudojimo ir pats prisiima visą nuostolių riziką. Svetima sąskaita veikia asmuo, susijęs su trečiuoju asmeniu ryšiais, dėl kurių nuostolių (šiuo atveju palūkanų) rizika tenka šiam trečiajam asmeniui.

b) Išimtis: patikėtinis

40. Kaip matyti iš Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 4 dalies, tikrasis savininkas pagal civilinės teisės nuostatas nebūtų laikomas tikruoju savininku, kaip apibrėžta direktyvoje, jei veiktų tik kaip patikėtinis.

41. *C Luxembourg* negali sieti patikėjimo santykiai su *A Luxembourg Holding* arba investiciniais fondais. Nors patikėtiniui perduodamos turtinės teisės, tačiau jomis naudotis jis gali tik laikydamasis susitarimo dėl patikėjimo teisės sąlygų. Toks susitarimas reiškia, kad teisiniai patikėtinio įgaliojimai išorės santykiuose yra platesni nei teisiniai vidiniai patikėtinio ryšiai su patikėtoju. Šie ypatingi santykiai lemia, kad veikiama savo vardu, bet nebe savo sąskaita. Nagrinėjamoje byloje tokio santykio nenustatyta.

42. Šiuo atveju tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas bylą iš esmės ir atsižvelgdamas į bendrovių atsiradimo istoriją ir dalyvaujančių bendrovių tarpusavio ryšį, vertindamas ekonominiu požiūriu gali nuspręsti, ar *C Luxembourg* gali būti tam tikras slaptas *A Luxembourg Holding* ar investicinių fondų patikėtinis. Tiesa, Teisingumo Teismas gali pateikti šiuo klausimu naudingų gairių.

43. Tam, kad būtų nustatyti patikėjimo santykiai, nepakanka vien susitarimo dėl trečiosios šalies suteikiamo refinansavimo panašiomis sąlygomis ir tam tikru laiku, kaip nagrinėjamoje byloje. Be to, Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 7 dalyje ir 4 konstatuojamojoje dalyje numatyti tam tikri įmonių tarpusavio ryšiai, kurie savarankiškai, t. y. vertinant atskirai, nedaro įtakos nustatant tikrąjį savininką. Tai taip pat pabrėžiama 5 konstatuojamojoje dalyje ir Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 2 dalyje, kuriose

8 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, 28 punktas.

9 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, 27 punktas: „Šiuo atžvilgiu Direktyvos 2003/49 2 straipsnio a punkte minėtos palūkanos apibrėžiamos kaip „pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų“. Taigi tik tikrasis savininkas gali gauti palūkanas, kurios yra pajamos iš tokių skolinių reikalavimų.“

net esant „ypatingiems santykiams“ tarp mokėtojo ir tikrojo savininko tik patikslinama suma, tačiau neabejojama dėl to, kuris asmuo laikytinas mokėtoju arba tikruoju savininku. Šiuo atveju patikėjimo santykių pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 4 dalį apimtis yra platesnė nei tarp asocijuotų įmonių sudarytos paskolos sutarties.

44. Vidaus santykiuose (t. y. investicinių fondų santykiuose su *A Luxembourg Holding* arba santykiuose tarp *C Luxembourg* ir *A Luxembourg Holding*) įmones turėtų sieti ryšys, ribojantis *C Luxembourg* ir (arba) *A Luxembourg Holding* išorės įgaliojimus. Tačiau kol kas atitinkamo teisinio ryšio nebuvo nustatyta. Bet kuriuo atveju toks ryšys negali būti grindžiamas vien aplinkybe, kad į paskolą investuojamas nuosavas kapitalas arba kad palūkanos įskaitomos į pagrindinę skolos sumą ar transformuojamos į nuosavą gavėjo kapitalą.

45. Vis dėlto, mano manymu, būtų kitaip, jei, pavyzdžiui, būtų buvę neleista Liuksemburgo bendrovėms patirtas dideles išlaidas finansuoti iš palūkanų gautomis pajamomis, perduodant atskirai visą palūkanų sumą. Taip pat galbūt kitokia situacija būtų susiklosčiusi, jei refinansavimo palūkanų norma atitiktų gaunamą palūkanų normą arba jei tarpininkaujanti bendrovė nepatirtų išlaidų, kurias reikėtų padengti iš palūkanų gautomis pajamomis. Be to, situacija būtų kitokia nustačius, kad riziką dėl Danijoje įsteigtos bendrovės (*N Danmark 1*, dabar – *N Luxembourg 1*) mokumo prisiima tik investiciniai fondai, nes tokiu atveju taip pat išnyktų Liuksemburgo bendrovės paskola investiciniams fondams. Vis dėlto tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nuspręsti, ar yra konkrečių faktų, leidžiančių tai teigti.

46. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis konkrečios bylos aplinkybėmis, nustatytų tokius patikėjimo santykius, patikėtinis pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 4 dalies formuluotę vis dėlto būtų tikrasis savininkas, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. Jei palūkanų mokėjimas patikėtojui per patikėtinį taip pat atitiktų šios direktyvos sąlygas, atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio dar būtų taikomas.

c) Išvada dėl pirmojo klausimo ir pirmojo klausimo 4 dalies

47. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą ir pirmojo klausimo 4 dalį reikėtų atsakyti taip, kad kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, palūkanas gaunanti kreditorė, laikytina tikrąja savininke, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį. Kitaip yra tuomet, kai ji veikia ne savo vardu ir sąskaita, o remdamasi (galimai paslėptais) patikėjimo santykiais trečiosios šalies sąskaita ir jos naudai. Tokiu atveju tikrąja savininke būtų laikoma ši trečioji šalis. Šias aplinkybes, nagrinėdamas bylą iš esmės, privalo įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. Aiškinimas pagal EBPO pavyzdinės sutarties komentarus (pirmojo klausimo 1–3 dalys)

48. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmojo klausimo 1–3 dalimis visų pirma teiraujasi, ar aiškinant Direktyvos 2003/49 sąvokas 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.

49. Paskesniuose EBPO pavyzdinės sutarties komentaruose (pavyzdžiui, 2008 m. sutarties 8 ir 9 punktai) vadinamoji bendrovė tarpininkė paprastai nėra laikoma tikrąja savininke, jei ji, oficialiai būdama tikroji savininkė, iš tikrųjų turi labai siaurus įgaliojimus, kurie lemia tai, kad nagrinėjamų pajamų atžvilgiu ji tėra patikėtinė ar valdytoja, veikianti tam tikros suinteresuotosios šalies sąskaita.

50. EBPO pavyzdinės sutartys nėra teisiškai privalomos daugiašalės tarptautinės sutartys, tai yra 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 rekomendacijų[10]. Tai juo labiau galioja EBPO komentarams, kuriais iš esmės tik išreiškiama teisinė nuomonė.

51. Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės, dalydamosi tolygaus apmokestinimo kompetencija, gali pagrįstai remtis tarptautine praktika, išdėstyta pavyzdinėse sutartyse[11]. Tai taip pat taikoma rėmimuisi tarptautine teisine nuomone, kuri gali atsispindėti EBPO pavyzdinės sutarties komentaruose.

52. EBPO pavyzdinės sutarties komentarai negali turėti tiesioginio poveikio Sąjungos direktyvos aiškinimui, 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.

53. Todėl Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, aiškinama atsižvelgiant į atitinkamos EBPO pavyzdinės sutarties komentarus, negali riboti Sąjungos teisės[12]. Tai ypač pasakytina apie EBPO pavyzdinės sutarties ir komentarų pakeitimus priėmus direktyvą. Priešingu atveju EBPO susitariančiosios valstybės galėtų spręsti dėl Sąjungos direktyvų aiškinimo.

54. Tačiau jeigu EBPO komentarai neturi privalomosios galios, o pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 4 dalį svarbu tai, ar kreditorius mokėjimus gauna savo naudai, o ne kaip patikėtinis, tuomet būtent tai yra lemiamas (Sąjungos teisės) klausimas nustatant tikrąjį savininką pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį. Jei (galimai paslėptų) patikėjimo santykių nėra, tuomet reikalavimo teisės turėtojas pagal civilinės teisės nuostatas yra tikrasis savininkas pagal Direktyvą 2003/49. Galiausiai panašus požiūris taip pat atsispindi ankstesniuose EBPO pavyzdinės sutarties komentaruose.

55. Taigi į pirmojo prejudicinio klausimo 1 ir 2 dalis galima atsakyti taip, kad tikrojo savininko sąvoka turi būti aiškinama kaip savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, nepriklausomai nuo EBPO 1977 m. pavyzdinės sutarties 11 straipsnio ar atitinkamai paskesnių redakcijų. Vadinasi, į pirmojo klausimo 3 dalį atsakyti nereikia.

B. Piktnaudžiavimo nustatymo kriterijai (ketvirtasis klausimas)

56. Savo ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar tokiu dariniu, kaip minėtas šioje byloje, kuriuo, be kita ko, išvengiama mokesčio prie šaltinio taikymo Danijoje, piktnaudžiaujama, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnį.

10 EBPO procedūros reglamento 18 taisyklės b punkte nurodyta: „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.

11 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.

12 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 50 ir 56 punktai.

57. Piktnaudžiavimo nustatymas priklauso nuo visapusiško visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimo, kurį turi atlikti kompetentingos nacionalinės institucijos ir kurį turėtų būti galima patikrinti teisme [13]. Tokį visapusišką įvertinimą turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [14]. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingos informacijos [15], kad šis galėtų įvertinti, ar sandoriai sudaromi kaip įprastiniai komerciniai sandoriai, ar vieninteliu tikslu – piktnaudžiaujant įgyti Sąjungos teisėje numatytos naudos [16].

58. Šiuo tikslu pirmiausia bus išsamiau nagrinėjama piktnaudžiavimo sąvoka Sąjungos teisėje (šiuo klausimu žr. 1 dalį), paskui – konkretaus piktnaudžiavimo fakto nustatymo kriterijai (šiuo klausimu žr. 2 dalį).

1. Piktnaudžiavimo sąvoka Sąjungos teisėje

59. Kaip numatyta Direktyvos 2003/49 5 straipsnyje, valstybėms narėms neužkertamas kelias imtis reikiamų kovos su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu priemonių (taip pat žr. 6 konstatuojamąją dalį).

60. Pirmiau pasiūlytas (36 ir paskesniuose punktuose) tikrojo savininko sąvokos aiškinimas neprieštarauja šiam tikslui. Iš tiesų šį tikslą visų pirma siekiama įgyvendinti ne pasitelkiant tikrojo savininko sąvoką (patikėtinio pasitelkimas nebūtinai reiškia piktnaudžiavimą), o pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnį.

61. Galiausiai ši nuostata atspindi principą, kuris taip pat pripažįstamas suformuotoje jurisprudencijoje: teisės subjektai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. 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 naudos [17].

62. Tiesa, pačioje Direktyvoje 2003/49 neapibrėžiama, kas yra piktnaudžiavimas. Vis dėlto apie šios sąvokos apibrėžtį galima atitinkamai spręsti iš kitų Sąjungos direktyvų. Įmonių jungimosi direktyvos [18] 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 nagrinėjamais metais dar netaikomos Kovos su mokesčių vengimo praktika direktyvos [19] (toliau – Direktyva 2016/1164) 6 straipsnyje. Pagal šią nuostatą svarbu

13 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.

14 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.

15 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 su kitomis nuorodomis, be to, žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 57 punktą.

16 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.

17 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktas, 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 20 punktas, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 35 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 su kitomis nuorodomis, be to, žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 57 punktą.

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

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).

nustatyti, ar darinys yra apsimestinis, nes jo sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės 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.

63. 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 veiklą [20]. Iš to matyti, kad Teisingumo Teismas taip pat yra ne kartą pažymėjęs, jog pakanka, kad tikslas gauti mokestinės naudos būtų ne vienintelis [21], bet pagrindinis kuriant tokį darinį [22].

64. Šioje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra du tarpusavyje susiję elementai. Viena vertus, nuo pat pradžių atsisakoma pripažinti grynai dirbtinius darinius, kurių sandoriai iš esmės vykdomi tik popieriuje. Be to, labai svarbu yra 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 naujame Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje. Teisingumo Teismas neseniai priimtame sprendime pažymėjo, kad dirbtinumas yra aplinkybė, leidžianti teigti, jog pagrindinis tikslas yra gauti mokestinės naudos [23].

2. Nagrinėjamos bylos kriterijai

a) Dėl visiškai dirbtinio darinio

65. Mažai tikėtina, kad šioje byloje dariniai yra dirbtiniai, nepagrįsti jokia ekonomine realybe. Tai paneigia faktinis biuro patalpų buvimas, darbuotojai ir šešiaženklės sumos dydžio veiklos išlaidos. Iš tikrųjų buvo įdarbinti ne daugiau kaip du asmenys, kurie dirbo ne visą darbo dieną. Iš susidariusių reikšmingų konsultacijų, nuomos, buhalterinės apskaitos tvarkymo išlaidų (pavyzdžiui, 7 810 EUR darbo užmokesčio, 3 253 EUR nuomos ir patalpų, 300 EUR dydžio telefono išlaidos, 174 579 EUR advokatų honorarų ir 15 000 EUR buhalterinės apskaitos tvarkymo ir audito išlaidos) matyti, kad bendrovės sudarinėjo realius teisinius sandorius.

66. Išlaidos gali būti šiek tiek neįprastai pasiskirsčiusios (nedidelės nuomos išlaidos, nedidelės išlaidos personalui, didelės konsultavimo išlaidos) dėl to, kad didelis biuro patalpų plotas ir didelis darbuotojų skaičius vienintelei paskolai administruoti nėra reikalingi. Teisingumo Teismas neseniai nusprendė, jog tai, kad veiklą sudaro tik turto valdymas arba kad pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime nereiškia, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominės realybės neatitinkantis darinys [24]. Papildomų įrodymų, kad tokia veikla vykdyta tik popieriuje, nacionalinio teismo pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra.

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

67. Atsižvelgiant į tai, kad turto valdymo bendrovių veikla *per se* nėra (negali būti) intensyvi, su šiuo kriterijumi negali būti siejami aukšti reikalavimai. Tuo atveju, jei bendrovė iš tikrųjų teisėtai įsteigta ir *de facto* aptinkama pagrindinės buveinės vietoje, kurioje yra materialinių ir žmogiškųjų išteklių, reikalingų tikslui pasiekti (šiuo atveju – paskolos sutarčiai valdyti), ji negali būti laikoma dirbtiniu, ekonominės realybės neatitinkančiu dariniu.

68. Tačiau tai, mano nuomone, nereiškia, kad sukurtas darinys mokestiniu požiūriu negali būti piktnaudžiaujamojo pobūdžio, kaip matyti iš naujos formuluotės Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje.

b) Su mokesčiais nesusijusios priežastys, į kurias būtina atsižvelgti

69. Todėl nagrinėjamu atveju lemiamą reikšmę turi kiti kriterijai, visų pirma su mokesčiais nesusijusios priežastys, į kurias būtina atsižvelgti.

70. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, pats faktas, kad registruota ar faktinė bendrovės buveinė įsteigta pagal kurios nors valstybės narės teisę, turint tikslą pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra piktnaudžiavimas [25]. Todėl tai, kad į nagrinėjamus įmonių sandorius su užsienio kreditoriais buvo įtrauktos Liuksemburgo bendrovės, savaime nereiškia piktnaudžiavimo.

71. 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 skolą [26]. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacinę struktūrą ir sandorių formas, kurios atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai, siekdami apriboti tenkančią mokesčių naštą [27]. 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.

72. 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 nuostatomis [28]. Todėl sandorio struktūra, kaip šiuo atveju, kai įtraukiama valstybė narė, netaikanti apmokestinimo prie pajamų šaltinio, vien šiuo pagrindu negali būti laikoma piktnaudžiavimu.

73. 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 PVM [29], jis turi būti taikomas ir mažiau suderintuose pajamų mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose, kuriuose atitinkamų valstybių narių mokesčių sistemų skirtumai [30] Sąjungos teisės požiūriu yra pageidaujami arba tai yra sąmoningas politinis sprendimas.

25 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.

26 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.

27 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktas, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 punktas.

28 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.

29 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.

30 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.

74. Be to, Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į šiuo atveju aktualias pagrindines laisves, yra nusprendęs, kad vien tuo, jog bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos susijusios bendrovės, negalima pagrįsti bendros piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis pagrindine Sutarties garantuojama laisve [31]. Vadinasi, įvairūs paskolos santykiai tarp patronuojančiosios bendrovės, patronuojamosios bendrovės ir antro laipsnio dukterinės bendrovės šiuo atveju nėra piktnaudžiavimas *per se*.

75. Teisingumo Teismas taip pat yra pripažinęs, kad Sąjungos teisės aktuose numatytas dividendų atleidimas nuo mokesčio nepriklauso nuo akcininkų kilmės ar jų rezidavimo vietos, to nenumatyta nė vienoje Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatoje [32]. Direktyvoje 2003/49 taip pat nenumatyta tokio skirtingo vertinimo. Todėl tai, kad *A Luxembourg Holding* dalininkai yra investiciniai fondai iš trečiosios valstybės, vertinant atskirai, taip pat nereiškia piktnaudžiavimo.

76. Mano nuomone, nagrinėjant bylą iš esmės šiuo atveju lemiamą reikšmę taip pat turi piktnaudžiaujamu laikomo darinio kilmės istorija. Remiantis per posėdį šalių pateikta informacija matyti, kad anksčiau galioję mokesčių teisės aktai Danijoje buvo palankūs užsienio investuotojams, įsigyjantiems veikiančias bendroves Danijoje per (trečiųjų asmenų finansuojamas) perimančiąsias Danijos bendroves. Vėliau (2006 m.) Danija pakeitė šiuos teisės aktus ir jie tapo nepalankūs nustačius mokestį prie šaltinio, kuris reiškė papildomą ir neabejotiną mokesčių naštą.

77. Kiekviena valstybė turi teisę keisti galiojančius mokesčių įstatymus. Tačiau dalyvaujantiems subjektams tai reiškia, kad keičiasi jų ekonominių skaičiavimų pagrindai. Mano nuomone, bandymas išlaikyti ankstesnį įmonių sandorio skaičiavimų pagrindą (šiuo atveju vertintinas veikiančios Danijos bendrovės įsigijimas padedant užsienio investuotojui) nereiškia piktnaudžiavimo. Tikėtina, kad kiekviena įmonė remiasi ekonominiais skaičiavimais.

c) Įstatymu siekiamo tikslo iškraipymas

78. Vis dėlto dar svarbiau nagrinėjamu atveju yra tai, kad tikrieji investuotojai – šiuo atveju investiciniai fondai, nesvarbu, ar mokesčių požiūriu laikytini skaidriais, ar ne, dažnai yra įsisteigę tam tikrose trečiosiose valstybėse (paprastai mažosiose salose, pavyzdžiui, Kaimanų Salose [33], Bermudų salose [34] arba Džersyje [35]). Tai iš esmės galbūt reiškia neįprastą sprendimą, kurio ekonominis pagrindas iš pirmo žvilgsnio nėra aiškus. Investiciniai fondai taip pat galėtų būti įsisteigę kitose valstybėse, ypač jeigu jie mokesčių tikslais bet kuriuo atveju, kaip ieškovės atstovas pažymėjo per posėdį, laikytini skaidriais.

79. Šiuo atveju piktnaudžiaujamuoju dariniu galėtų būti laikoma visa struktūra – visų pirma dėl investicinių fondų „įsteigimo“ tam tikrose trečiosiose valstybėse, 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).

1) Išvengta Danijos pelno mokesčio?

80. Pirmiausia reikia pažymėti, kad Danija neprarado įsigytos veikiančios bendrovės (*T Danmark*) pelno mokesčio. Šis pelnas buvo visiškai įprastai apmokestintas rezidavimo vietoje (t. y. Danijoje).

31 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 73 punktas, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 50 punktas; šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktą ir 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-478/98, EU:C:2000:497, 45 punktą.

32 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 66 punktas.

33 Kaip byloje C-119/16.

34 Kaip byloje C-117/16.

35 Kaip byloje C-299/16.

81. Taip pat visas Danijoje įsisteigusios perimančios bendrovės (*N Danmark 1*, dabar *N Luxembourg 1*) pelnas buvo apmokestintas. Faktas, jog šis pelnas sumažėjo dėl investuotojui Liuksemburge sumokėtų palūkanų, reiškia tolygų apmokestinimą pagal atitinkamą finansinį pajėgumą ir tai, kad Danija pripažino visą šių palūkanų sumą veiklos išlaidomis.

82. Šios palūkanos kaip Liuksemburgo bendrovės veiklos pajamos buvo apmokestintos Liuksemburge. Tai, kad Liuksemburge palūkanų mokėjimas investuotojui vėl buvo pripažintas veiklos išlaidomis, atitinka šalyje taikomą tolygaus apmokestinimo pagal atitinkamą finansinį pajėgumą principą. Vadinasi, Liuksemburge buvo apmokestintas skirtumas tarp palūkanų, sumokėtų iš Danijos (10 %), ir palūkanų (9,96875 %), sumokėtų investiciniams fondams trečiosiose valstybėse.

83. Abi Liuksemburgo bendrovės neribotai apmokestinamos Liuksemburge, jų pajamos apmokestinamos įmonių pelno mokesčiu. Vadinasi, tenkinamos Direktyvos 2003/49 3 straipsnio a punkto iii papunktyje numatytos sąlygos. Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį į tai, jog nė vienoje Direktyvos 2003/49 nuostatoje nenumatoma, kad atleidimo nuo mokesčio sąlyga yra faktiškas tam tikro dydžio tikrojo savininko (šiuo atveju – Liuksemburgo bendrovės) apmokestinimas. Tiesa, tikrasis savininkas nėra faktiškai apmokestinamas, jeigu jo veiklos išlaidos rezidavimo vietos valstybėje yra pakankamai didelės (arba nuostoliai perkelti iš ankstesnių metų), tačiau pelno mokestis šiam apmokestinamajam asmeniui taikomas. Vadinasi, jis patenka į Direktyvos 2003/49 taikymo sritį, o jo palūkanų pajamos apmokestinamos „valstybėje narėje“. Tai taip pat taikoma, jei tikrojo savininko rezidavimo vietos valstybėje pelno mokesčio našta yra nedidelė ir netaikomas mokestis prie šaltinio.

84. Toks realiai mažas ar neegzistuojantis apmokestinimas 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 nauda, kurią suteikia tam tikrų valstybių narių vieta.

2) Naudojimosi situacija dėl nepakankamų tarpvalstybinių informacijos mainų prevencija

85. Nagrinėjant atidžiau matyti, kad pasinaudojant Liuksemburgo bendrove „tik“ išvengiama mokesčio prie šaltinio už palūkanų mokėjimą Danijoje. Tačiau, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, mokestis prie šaltinio iš tikrųjų taikomas pajamų (šiuo atveju – palūkanų) gavėjui [36]. Tai daroma mokėjimo metu, kai mokėtojas išskaičiuoja dalį pajamų dar prie pajamų šaltinio.

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

87. Nustatant, ar piktnaudžiaujama šiuo įstatymo tikslu (užtikrinti, kad palūkanų gavėjas būtų apmokestintas), reikia įvertinti dvi sąlygas. Viena vertus, tiesiogiai išmokant mokestis turi būti mokamas Danijoje (šiuo klausimu žr. 92 ir paskesnius punktus). Kita vertus, turi egzistuoti rizika, kad jei šios pajamos nebus deklaruotos tikrojoje gavėjo valstybėje, jos liks neapmokestintos.

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

36 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.

89. 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. 86 punktą) tikslui. Nagrinėdamas bylą iš esmės, teismas privalo atsižvelgti ir į tai.

d) Atsakymas į ketvirtąjį klausimą

90. Nagrinėjant mokesčių prie šaltinio už palūkanas, skirtas trečiosiose valstybėse įsteigtiems investiciniams fondams, vengimą visų pirma būtina atsižvelgti į tai, ar pajamų mokesčio už palūkanas vengia tikrieji palūkanų 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 palūkanų gavėją.

C. Dėl tikrojo savininko nurodymo (penktasis klausimas)

91. Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar valstybė narė, kuri nenori pripažinti, kad palūkanų gavėjas pagal Direktyvą 2003/49/EB yra tikrasis palūkanų savininkas, ir teigia, kad kitos valstybės narės bendrovė yra tik vadinamoji dirbtinė bendrovė tarpininkė, privalo nurodyti, ką ji tokiu atveju laiko tikruoju savininku. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, kam tenka prievolė įrodyti piktnaudžiavimą.

92. Piktnaudžiavimas teisinių darinių galimybe reiškia, kad buvo pasirinktas neįprastas teisinis darinys, lemiantis *palankesnį rezultatą* nei „įprastas“ darinys. „Įprastu dariniu“ šiuo atveju būtų laikomi tiesioginiai paskolos santykiai tarp kreditorių ir ieškovės pagrindinėje byloje, siekiant įsigyti tikslinę įmonę.

93. 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“ [37]. Paaiškėjus, kad pagrindinis tikslas [38] 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.

94. Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti [39], kad 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 tikrasis savininkas.

95. Taigi Danijos požiūriu piktnaudžiavimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnį, gali būti pripažįstamas tik tuo atveju, jei tiesiogiai išmokamos palūkanos būtų atitinkamai apmokestintos Danijoje. Tačiau pagal Danijos teisę tai neįmanoma, jei tikroji palūkanų gavėja, net nepaisant vadinamosios tarpininkaujančiosios bendrovės, būtų įmonė, kurios buveinė yra kitoje

37 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 92 punktas.

38 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.

39 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 47 punktas, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 52 punktas ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 58 punktas.

valstybėje narėje, arba jei palūkanų 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.

96. Todėl į penktąjį klausimą galima atsakyti taip, kad valstybė narė, kuri nenori pripažinti, kad tikrasis palūkanų savininkas yra kitoje valstybėje narėje reziduojanti bendrovė, kuriai buvo išmokėtos palūkanos, darydama prielaidą dėl piktnaudžiavimo iš esmės privalo nurodyti, ką ji tokiu atveju laiko tikruoju savininku. Tai būtina, kad būtų galima nuspręsti, ar mokesčių atžvilgiu palankesnis rezultatas pasiekiamas būtent dėl darinio, kuris laikomas piktnaudžiavimu. Tačiau apmokestinamasis asmuo gali būti įpareigotas bendradarbiauti, ypač tais atvejais, kai faktinės aplinkybės yra susijusios su užsieniu.

D. Dėl galimybės remtis Direktyvos 2003/49 5 straipsniu (antrasis ir trečiasis klausimai)

97. Antruoju klausimu, antrojo klausimo pirma dalimi ir trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai siekia išsiaiškinti, ar, pirma, Danija gali tiesiogiai remtis Direktyvos 2003/49 5 straipsniu, atsisakydama atleisti nuo mokesčio apmokestinamąjį asmenį. Jei taip nėra, reikia išaiškinti, ar, antra, Danija nurodytais nacionalinės teisės aktais tinkamai įgyvendino Direktyvos 2003/49 5 straipsnį.

1. Direktyva nėra tiesiogiai taikoma siekiant pagrįsti nepalankius subjektų įsipareigojimus

98. Jeigu remiantis pirmiau išdėstytais kriterijais būtų pripažintas piktnaudžiavimas pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnį, ši byla išsiskiria tuo, kad Danijos teisės aktuose nebuvo numatyta jokių specialių nuostatų, kuriomis būtų įgyvendinamas Direktyvos 2003/49 5 straipsnis. Be to, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nebuvo jokios bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Todėl ieškovė pagrindinėje byloje yra įsitikinusi, kad negalima atsisakyti ją atleisti nuo mokesčio pagal nacionalinę teisę net darant prielaidą dėl piktnaudžiavimo.

99. Tačiau ne visada būtina formaliai perkelti direktyvų nuostatas (šiuo atveju – Direktyvos 2003/49 5 straipsnį) 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 visiškas direktyvos taikymas [40].

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

40 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.

101. Vis dėlto Direktyvos 2003/49 5 straipsnis 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 mokesčių [41]. Taigi nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose bendrai sutariama, kad teisės aktų nuostatos negali būti taikomos be apribojimų, toleruojant ūkio subjektų piktnaudžiavimą. Šis visoje Sąjungoje pripažįstamas principas [42] dabar taip pat įtvirtintas Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje.

102. Tai reiškia, kad visas nacionalinės teisės nuostatas, nesvarbu, ar jos priimtos perkeliant Direktyvą 2003/49, ar ne, reikia aiškinti ir taikyti pagal šį bendrąjį teisės principą, ypač atsižvelgiant į Direktyvos 2003/49 ir jos 5 straipsnio formuluotę ir tikslus [43]. Aiškinti nacionalinės teisės atsižvelgiant į Sąjungos teisę nekliudo tai, kad šis aiškinimas gali būti nepalankus privačiam asmeniui. Nacionalinės teisės nuostatomis pagrįstas, t. y. netiesioginis, Sąjungos teisės taikymas privačių asmenų nenaudai yra leidžiamas [44].

103. Danijos valdžios institucijoms būtų draudžiamas tik Direktyvos 2003/49 5 straipsnio tiesioginis taikymas ieškovės nenaudai, be kita ko, dėl teisinio saugumo [45]. Valstybė narė negali remtis privačių asmenų atžvilgiu direktyvos nuostata, kurios pati neperkėlė į nacionalinę teisę [46]. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad direktyva pati savaime negali įpareigoti asmens ir dėl to ja iš esmės negalima remtis prieš asmenį [47]. Tokiu atveju pačios valstybės narės elgesys reikštų „piktnaudžiavimą teise“. Viena vertus, valstybė narė būtų neperkėlusi (nors galėjo) jai taikytinos direktyvos, kita vertus, ji remtųsi kovos su piktnaudžiavimu galimybe, numatyta neperkeltoje direktyvoje.

104. Be to, kompetentingos valdžios institucijos nagrinėjamoje byloje privačių asmenų atžvilgiu taip pat negalėtų tiesiogiai remtis bendruoju Sąjungos teisės principu, draudžiančiu piktnaudžiavimą teise. Bent jau kalbant apie į Direktyvos 2003/49 taikymo sritį patenkančius atvejus, šis principas būtų įtvirtintas specialiai ir sukonkretintas direktyvos 5 straipsnio 2 dalyje [48]. Jei taip pat būtų leidžiama tiesiogiai remtis bendruoju teisės principu, kurio turinys ne toks aiškus ir apibrėžtas, kiltų pavojus, kad bus

41 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 *§1er du code des impôts sur les revenus* (Pajamų mokesčio kodeksas) 344 straipsnis, Švedijos įstatymo (1995:575) 2 straipsnis ir 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).

42 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.

43 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.

44 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45 punktas, 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Wells*, C-201/02, EU:C:2004:12, 57 punktas, 1994 m. liepos 14 d. Sprendimo *Faccini Dori*, C-91/92, EU:C:1994:292, 20, 25 ir 26 punktai ir 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Marleasing*, C-106/89, EU:C:1990:395, 6 ir 8 punktai, taip pat mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 65 punktas.

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

46 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 49 punktas, 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:719, 41 punktas, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punktas, 1991 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Francovich ir kt.*, C-6/90 ir C-9/90, EU:C:1991:428, 21 punktas; taip pat žr. mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 66 punktą.

47 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 42 punktas ir mano išvados byloje *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:86, 65 punktas; be kita ko, žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimą *Pfeiffer ir kt.* (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

48 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.

pažeidžiamas Direktyvos 2003/49 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 nuostatas [49].

2. Jurisprudencija PVM srityje netaikytina

105. Tokiai galimybei neprieštaraujama Teisingumo Teismo sprendimuose [50] *Italmoda* ir *Cussens*. Teisingumo Teismas šiose bylose nusprendė, jog draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jį leidžiama tiesiogiai taikyti siekiant atsisakyti 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.

106. 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.

107. Kita vertus, pagal Sąjungos teisę, SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalis, valstybės narės įpareigojamos (efektyviai) surinkti PVM [51], 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 piktnaudžiavimu [52]. Todėl negalima pritarti tiesioginiam Direktyvos 2003/49 5 straipsnio taikymui apmokestinamojo asmens nenaudai [53].

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

108. 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.

109. Teisingumo Teismo 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 veiklą [54].

49 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.

50 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.

51 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 punktas.

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

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

54 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, 64 punktas, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 punktas ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 74 punktas.

110. Todėl į antrojo klausimo 1 dalį ir į trečiąjį klausimą galima atsakyti taip, kad nei Danijos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies d punkto nuostata, nei kuri nors dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, pagal kurią mokestis už palūkanas taikomas tikrajam jų savininkui, nėra pakankamos, kad galėtų būti laikomos perkeliančiomis Direktyvos 2003/49 5 straipsnį.

111. 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. Taigi, kadangi ieškovai pagrindinėje byloje per posėdį ne kartą nurodė, kad Direktyvos 2003/49 5 straipsnis nėra aiškiai perkeltas į Danijos teisę, galbūt vertėtų tai padaryti. Konkretų sprendimą šiuo klausimu turėtų priimti nacionalinis teismas.

112. 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. 57 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 piktnaudžiavimu [55]. 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 privalo įvertinti nacionalinis teismas.

113. Jei darinio tikslas yra išvengti investuotojų apmokestinimo, vertinant ekonominiu požiūriu laikytina, kad iš tikrųjų mokėjimas atliktas investiciniams fondams arba jų investuotojų naudai, nepaisant formalaus mokėjimo Liuksemburgo bendrovėms. Tokiu atveju mokėjimas Liuksemburgo bendrovėms atspindi ne ekonominę realybę, o (formalią) realybę pagal civilinės teisės nuostatas.

E. Pagrindinių laisvių pažeidimas (šeštasis ir septintasis klausimai)

114. Kadangi Liuksemburgo bendrovės, kaip jau minėta 34 ir paskesniuose punktuose, iš principo turi būti laikomos tikruoju savininku, nėra reikalo nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo šeštojo ir septintojo klausimų.

115. 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. Tačiau tokiu atveju šioje byloje klausimo nebekyla, nes minėtas apmokestinimas yra piktnaudžiavimo pasekmė, o pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją asmenys negali piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis [56].

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

56 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.

116. Neatsižvelgiant į tai, Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad skirtingas šalies viduje ir užsienyje reziduojančių palūkanų gavėjų vertinimas, taikant skirtingus apmokestinimo būdus, susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios [57]. Net jeigu situacijos būtų vertinamos kaip panašios, pagrindinės laisvės apribojimas pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją būtų pateisinamas, jei palūkanų gavėjo nerezidento mokesčių našta, susijusi su Danijos mokesčiu prie šaltinio, būtų ne didesnė nei palūkanų gavėjo rezidento našta, susijusi su Danijos pelno mokesčiu [58].

117. Tas pats taikytina dėl skirtingų palūkanų normų arba atsiradusios palūkanų gavėjo prievolės mokėti Danijos pajamų mokestį ir palūkanų 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 palūkanų gavėją (jo pajamų ar pelno mokestis). Kilmės ir palūkanų skaičiavimo skirtumai yra susiję su nevienoda mokesčio prie šaltinio nustatymo metodika ir jo paskirtimi (žr. 86 punktą).

VI. Išvada

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

1. Į pirmąjį prejudicinį klausimą ir pirmojo klausimo 4 dalį reikėtų atsakyti taip, kad kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, palūkanas gaunanti kreditorė, iš esmės laikytina tikrąja savininke, kaip apibrėžta Direktyvos 2003/49 dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 1 straipsnio 1 dalyje. Kitaip yra tuomet, kai ji veikia ne savo, o trečiosios šalies sąskaita ir jos naudai.

   Tikrojo savininko sąvoka turi būti aiškinama savarankiškai pagal Sąjungos teisės aktus ir nepriklausomai nuo 1977 m. EBPO pavyzdinės sutarties 11 straipsnio ar paskesnių komentarų.

2. Į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad valstybė narė negali remtis Direktyvos 2003/49 5 straipsniu, jei neperkėlė jo į nacionalinę teisę.

3. Į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad nei Danijos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalies d punktas, nei 1977 m. EBPO pavyzdinės sutarties 11 straipsnį atitinkanti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata negali būti laikomos tinkamu Direktyvos 2003/49 5 straipsnio perkėlimu. 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.

4. Į ketvirtąjį 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 būti, kai sukuriamas 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.

57 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41 punktas; tai patvirtinama 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 26 punkte.

58 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.

b) Nagrinėjant mokesčių prie šaltinio už palūkanas, skirtas trečiosiose valstybėse įsteigtiems investiciniams fondams, mokėjimo vengimą visų pirma būtina atsižvelgti į tai, ar pajamų mokesčio už palūkanas vengia tikrieji palūkanų gavėjai (t. y. kreditoriai). 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 palūkanų gavėją.

5. Į penktąjį klausimą galima atsakyti taip, kad valstybė narė, kuri nenori pripažinti, jog tikrasis palūkanų savininkas yra kitoje valstybėje narėje reziduojanti bendrovė, darydama prielaidą dėl piktnaudžiavimo, privalo nurodyti, ką ji laiko tikruoju savininku. Kai faktinės aplinkybės yra susijusios su užsieniu, apmokestinamasis asmuo gali būti įpareigotas efektyviau bendradarbiauti.

6. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta atsakymuose į pirmąjį ir ketvirtąjį klausimus, į šeštąjį ir septintąjį klausimus atsakyti nereikia.