



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 7 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Įsisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokestis prie šaltinio – Direktyva 90/435/EEB – 1 straipsnio 2 dalis – 5 straipsnio 1 dalis – Atleidimas nuo mokesčio – Patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, kurią tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja trečiųjų šalių rezidentai, patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstyti dividendai – Prezumpcija – Sukčiavimas mokesčių srityje, mokesčių vengimas ir piktnaudžiavimas mokesčių srityje“

Byloje C-6/16

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2015 m. gruodžio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Eqiom SAS**, anksčiau – *Holcim France SAS*,

**Enka SA**

prieš

**Ministre des Finances et des Comptes publics**

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai A. Arabadžiev ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė V. Giacobbo-Peyronnel, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. lapkričio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Eqiom SAS* ir *Enka SA*, atstovaujamo advokato R. Alberti,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir S. Ghiandoni,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning ir M. Wolff,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

\* Proceso kalba: prancūzų.

- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González ir V. Ester Casas,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* E. De Bonis,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir L. Pamukcu,

susipažinęs su 2017 m. sausio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 63 straipsnių ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3; toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva), 1 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Eqiom SAS*, anksčiau – *Holcim France SAS*, kuri perėmė bendrovės euro *Stockage* teises, ir *Enka SA* ginčą su Prancūzijos mokesčių administratoriumi dėl pastarojo atsisakymo atleisti nuo mokesčio prie šaltinio euro *Stockage* paskirstytus dividendus savo patronuojančiajai bendrovei *Enka*.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos trečioje ir penktoje konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„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;

<...>

kadangi tam, kad būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, būtina, kad iš dukterinės įmonės patronuojančiai įmonei paskirto pelno nebūtų išskaitomas mokestis prie šaltinio; <...>“

- 4 Šios direktyvos 1 straipsnyje skelbiama:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

pelno, kurį tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių įmonių, paskirstymui,

pelno, kurį tos valstybės narės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms įmonėms [kitų valstybių narių įmonėms, kurių dukterinės įmonės jos yra], paskirstymui.

<...>

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

5 Minėtos direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

### *Prancūzijos teisė*

6 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 119bis straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„108–117bis uždirbtas pelnas apmokestinamas mokesčiu prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas 187-1 straipsnyje, jeigu jis išmokamas asmenims, Prancūzijoje neturintiems nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių tikslais arba registruotos buveinės. Šios nuostatos taikymo tvarka ir sąlygos nustatomos dekretu.“

7 CGI 119ter straipsnyje numatyta:

„1. 119bis straipsnio 2 dalyje numatytas mokestis prie šaltinio netaikomas juridinio asmens paskirstomiems dividendams šio straipsnio 2 dalyje įtvirtintus reikalavimus atitinkančiai bendrovei arba organizacijai, kurioms taikomas standartinio tarifo pelno mokestis.

2. Kad galėtų pasinaudoti 1 dalyje nurodytu atleidimu nuo mokesčio, juridinis asmuo privalo skolininkui arba asmeniui, kuris užtikrina šių pajamų išmokėjimą, įrodyti, kad būtent jis yra faktinis dividendų gavėjas ir kad jis atitinka šias sąlygas:

- a) turi pagrindinį administracijos centrą Europos Bendrijos valstybėje narėje ir pagal su trečiąja šalimi sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokesčių tikslais neturi būti laikoma ne Bendrijos rezidente;
- b) yra vienos iš ekonomikos ministro įsakyme išvardytų formų pagal [Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą];
- c) nepertraukiamai dvejus metus arba ilgiau tiesiogiai turi 25 % dividendus paskirstančio juridinio asmens kapitalo arba įsipareigoja išlaikyti šį kapitalą nepertraukiamai dvejus metus arba ilgiau ir paskiria, kaip apyvartos mokesčių srityje, atstovą, atsakingą už 1 dalyje nurodyto mokesčio prie šaltinio sumokėjimą nesilaikius šio įsipareigojimo.

Pirmesnėje pastraipoje nurodyta kapitalo dalis sumažinama iki 20 % už dividendus, paskirstytus nuo 2005 m. sausio 1 d. iki 2006 m. gruodžio 31 d., iki 15 % už dividendus, paskirstytus nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d., ir iki 10 % už dividendus, paskirstytus nuo 2009 m. sausio 1 d.;

d) valstybėje narėje, kurioje yra jo pagrindinis administracijos centras, yra apmokestinamas pelno mokesčiu be pasirinkimo galimybės arba galimybės būti atleistas.

<...>

2bis. 1 dalies nuostatos taikomos dividendams, paskirstytiems juridinių asmenų, kurie atitinka 2 dalyje išvardytas sąlygas, nuolatinėms buveinėms, kai šios nuolatinės buveinės yra Prancūzijoje arba kitoje Europos Bendrijos valstybėje narėje.

3. 1 dalies nuostatos netaikomos, jei paskirstytus dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Bendrijos narės, rezidentų, nebent šis juridinis asmuo įrodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti 1 dalies nuostatomis.

<...>“

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 Pagal Prancūzijos teisę įsteigta bendrovė *Eqiom*, anksčiau – *Holcim France*, perėmusi euro *Stockage* teises, yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos bendrovės *Enka* patronuojamoji bendrovė, kurią *Enka* valdo 100 %. Pačios pastarosios bendrovės daugiau nei 99 % kapitalo valdo pagal Kipro teisę įsteigta bendrovė *Waverley Star Investments Ltd*, kurią pačią visiškai valdo pagal Šveicarijos teisę įsteigta bendrovė *Campsores Holding SA*.
- 9 2005 ir 2006 m. *Euro Stockage* išmokėjo dividendus savo patronuojančiajai bendrovei *Enka*. Patikrinęs pirmosios bendrovės apskaitą Prancūzijos mokesčių administratorius nurodė šiai bendrovei sumokėti CGI 119bis straipsnio 2 dalyje numatytą mokestį prie šaltinio.
- 10 Šios dvi bendrovės prašė pritaikyti šio kodekso 119ter straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio. Vis dėlto šis administratorius atsisakė jį taikyti, remdamasis minėto kodekso 119ter straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šis atleidimas netaikomas, jei paskirstytus dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Europos Sąjungos narės, rezidentų, nebent šis juridinis asmuo įrodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio.
- 11 Minėtos bendrovės pareiškė ieškinį *tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija) siekdamas, kad būtų panaikintas nurodymas joms sumokėti mokestį prie šaltinio. Kadangi jų ieškinys buvo atmetas 2011 m. balandžio 28 d. sprendimu, jos pateikė apeliacinį skundą *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija), kuris patvirtino minėtą sprendimą atmesti ieškinį.
- 12 Taigi tos pačios bendrovės pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija), teigdamas, kad nagrinėjamas mokesčių teisės aktas yra nesuderinamas su pirmine Sąjungos teise ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva.
- 13 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
  - „1. Kai pagal valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas vidaus teisėje numatyta galimybė, nustatyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje, ar reikia, atsižvelgiant į pirminę Europos Sąjungos teisę, peržiūrėti įgyvendinant šią galimybę priimtus aktus?
  2. Ar šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies nuostatos, kuriomis valstybėms narėms suteikiama plati diskrecija nustatyti, kokios nuostatos „būtinės tam, kad būtų išvengta sukčiavimų ir piktnaudžiavimų“, turi būti aiškinamos kaip trukdančios valstybei narei patvirtinti mechanizmą, kuriuo nenumatyta galimybė atleisti nuo mokesčio dividendus, paskirstytus juridiniam asmeniui,

tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamam vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Sąjungos narės, rezidentų, nebent šis juridinis asmuo įrodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio?

3. a) Jei minėto „prieš piktnaudžiavimą“ numatyto mechanizmo atitiktis Sąjungos teisei taip pat turėtų būti vertinama atsižvelgiant į Sutarties nuostatas, ar reikia jį išnagrinėti, atsižvelgiant į nagrinėjamų teisės aktų tikslą ir į SESV 49 straipsnį, nors bendrovė, kuriai paskirstomi dividendai, kaip priklausanti dalininkų grandinei, kurios vienas iš pagrindinių tikslų yra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio, yra tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojama vieno ar kelių trečiųjų šalių rezidentų, kurie negali remtis įsisteigimo laisve?
  - b) Į ankstesnį klausimą atsakius neigiamai, ar tokia atitiktis turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į SESV 63 straipsnio nuostatas?
4. Ar šios nuostatos turi būti aiškinamos kaip sudarančios kliūtis tam, kad nacionalinės teisės aktais būtų numatytas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio už dividendus, valstybės narės bendrovės pervestus kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, jei šiuos dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Europos Sąjungos narės, rezidentų, nebent jis įrodo, kad šios dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio?“

### ***Dėl prejudicinių klausimų***

- 14 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar, pirma, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis ir, antra, SESV 49 arba 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurią šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata, t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio, kai šią patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai, taikoma tik su sąlyga, kad patronuojančioji bendrovė įrodo, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio.

### ***Dėl Sutarties nuostatų taikytinumo***

- 15 Atsižvelgiant į tai, kad pateikti klausimai yra susiję su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos ir Sutarties nuostatomis ir kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinė priemonė, priklausanti Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo euro *Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 19 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), pirmiausia būtina nustatyti, ar Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi atliktas toks suderinimas.
- 16 Šiuo klausimu pažymėtina, kad iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, jog taip nėra.
- 17 Iš tiesų Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje tik pripažįstama valstybių narių kompetencija taikyti nacionalines arba sutarčių nuostatas, būtinas siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo. Taigi darytina išvada, kad tokios nuostatos gali būti vertinamos pagal Sąjungos pirminę teisę.
- 18 Iš to, kas išdėstyta, matyti, jog nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris buvo priimtas siekiant įgyvendinti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, gali būti vertinamas atsižvelgiant ne tik į šios direktyvos nuostatas, bet ir į taikytinas pirminės teisės nuostatas.

***Dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies***

- 19 Pirmiausia reikia patikslinti, kad nebuvo ginčijama tai, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamos bendrovės taikoma Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir, antra, pagrindinėje byloje nagrinėjamas paskirstytas pelnas patenka į šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.
- 20 Kaip tai matyti iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, ja, įtvirtinant bendrąją mokesčių sistemą, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Sąjungos lygmeniu. Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 21 Šiuo tikslu minėtos direktyvos penktoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad tam, jog būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, būtina atleisti nuo mokesčio prie šaltinio patronuojamosios bendrovės patronuojančiajai bendrovei paskirstytą pelną.
- 22 Šiuo pagrindu tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas principas, pagal kurį draudžiama apmokestinti mokesčiu prie šaltinio pelno, kurį paskirsto valstybėje narėje įsteigta patronuojamoji bendrovė kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 22 punktą ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 83 punktą).
- 23 Draudžiant valstybėms narėms taikyti mokesťį prie šaltinio pelnui, kurį patronuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apribojama valstybių narių kompetencija apmokestinti pelną, kurį jų teritorijose įsteigtos bendrovės išmoka kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 38 punktą).
- 24 Taigi valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojamųjų priemonių ir teisei į minėto 5 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio taikyti įvairių sąlygų (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, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 25 Vis dėlto Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šia direktyva nekliudoma taikyti nacionalinių arba sutarčių nuostatų, būtinų siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.
- 26 Kaip nurodė generalinė advokatė savo išvados 24 ir 25 punktuose, nors Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje atspindimas bendrasis Sąjungos principas, pagal kurį niekas negali piktnaudžiaudamas ar sukčiaudamas įgyti iš Sąjungos teisinės sistemos kylančių teisių, kaip nukrypstanti nuo minėtoje direktyvoje įtvirtintų taisyklių nuostata minėta dalis vis dėlto turi būti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86 punktą).
- 27 Taigi Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms suteikta galimybė šios direktyvos reguliuojamoje srityje taikyti nacionalines arba sutarčių nuostatas, būtinas siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, negali būti aiškinama plačiau, nei nustatyta šios nuostatos tekste (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86 punktą).

- 28 Šiuo klausimu pažymėtina, kad iš minėtos nuostatos teksto matyti, kad ja leidžiama tik taikyti nacionalines arba sutarčių nuostatas „[ būtinas]“ šiam tikslui.
- 29 Taigi kyla klausimas, ar nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atitinka šį būtinybės reikalavimą.
- 30 Šiomis aplinkybėmis primintina: tam, kad būtų laikoma, jog nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis tokiems veiksams, kuriems būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 punktą ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 40 punktą).
- 31 Taigi bendrąja sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcija negalima pateisinti nei mokesčių priemonės, kuria pažeidžiamas direktyvos tikslas, nei mokesčių priemonės, kuria kliudoma pasinaudoti Sutartyje užtikrinta pagrindine laisve (2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-478/98, EU:C:2000:497, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 38 punktas).
- 32 Siekdamas patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį. Nustačius visuotinai taikomą mokesčių priemonę, pagal kurią tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms automatiškai netaikoma mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminių sukčiavimo arba piktnaudžiavimo įrodymų arba nurodyti jų požymių, viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 55 ir 56 punktus).
- 33 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu ne konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis visiškai dirbtiniams susitarimams, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti šia mokesčių lengvata, bet jis bendrai taikomas visoms situacijoms, kai tiesiogiai arba netiesiogiai trečiųjų šalių rezidentų kontroliuojama patronuojančioji bendrovė dėl bet kokios priežasties turi savo buveinę už Prancūzijos ribų.
- 34 Taigi, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 27 ir 28 punktuose, vien tai, kad Sąjungoje reziduojančią bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja trečiųjų šalių rezidentai, savaime nereiškia, kad yra sudaryti visiškai dirbtiniai, ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint tikslą vien neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata.
- 35 Be to, reikia patikslinti, kad bet koku atveju tokiai bendrovei taikomi valstybės narės, kurioje ji yra įsteigta, mokesčių teisės aktai (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, EU:C:2002:749, 37 straipsnį ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 36 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamame teisės akte nustačius, kad patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstytas pelnas patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidžiamas nuo mokesčio prie šaltinio tik su sąlyga, jog ši patronuojančioji bendrovė įrodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio, o mokesčių administratorius neturi pateikti net pirminių sukčiavimo ir piktnaudžiavimo įrodymų, šiame teisės akte įtvirtinta bendra sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija ir juo pažeidžiamas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva siekiamas tikslas, t. y. patronuojamosios bendrovės paskirstytų dividendų savo patronuojančiajai bendrovei dvigubo apmokestinimo išvengimas.

- 37 Šio aiškinimo nepaneigia aplinkybė, kad atitinkamą patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad nė iš vienos Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatos nematyti, kad Sąjungoje reziduojančių bendrovių akcininkų kilmė turi įtakos šių bendrovių teisei remtis šioje direktyvoje numatytais mokesčių lengvatomis.
- 38 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiamas nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata, t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio, kai šią patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai, taikoma tik su sąlyga, kad patronuojančioji bendrovė įrodo, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio.
- Dėl taikytinos laisvės***
- 39 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad dividendų apmokestinimo klausimas gali būti susijęs su įsisteigimo laisve ir su laisvu kapitalo judėjimo (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 40 Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad nacionalinės teisės aktams, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokį dalyvavimą valdant kapitalą, kuris leidžia daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikytinos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės. Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 42 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokesčių teisės aktas buvo taikomas bendrovėms, kurioms 2005 ir 2006 m. priklausė bent 20 % jų patronuojamųjų bendrovių kapitalo. Tačiau šiame sprendime nėra informacijos dėl šio teisės akto tikslo.
- 43 Kaip nurodė generalinė advokatė savo išvados 42 punkte, tokio dydžio kapitalo dalis nebūtinai reiškia, kad bendrovė jos turėtoja daro aiškia įtaką dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, 20 punktą).
- 44 Tokiomis aplinkybėmis reikia atsižvelgti į nagrinėjamo atvejo faktines aplinkybes, kad būtų nustatyta, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai taikoma viena, ar kita iš minėtų nuostatų (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 93 ir 94 punktus).
- 45 Dėl pagrindinės bylos faktinių aplinkybių reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tuo laiku *Enka* turėjo visą savo Prancūzijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės euro *Stockage* kapitalą.



- 46 Taigi reikia konstatuoti, kad dėl tokios kapitalo dalies pirmoji bendrovė gali daryti tam tikrą įtaką antrosios bendrovės sprendimams, leidžiantiems nuspręsti jos veiklą. Todėl šiai kapitalo daliai taikytinos nacionalinės teisės nuostatos turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę.
- 47 Šiomis aplinkybėmis svarbu patikslinti, kad, atvirkščiai, negu teigia Prancūzijos vyriausybė, tai, jog patronuojančiąją bendrovę, kuri reziduoja kitoje valstybėje narėje, o ne Prancūzijos Respublikoje, tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas ar keli trečiosios šalies rezidentai, neatima iš šios bendrovės teisės remtis šia laisve.
- 48 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad iš jokios Sąjungos teisės nuostatos nematyti, kad Sąjungoje reziduojančių bendrovių akcininkų – fizinių ar juridinių asmenų – kilmė turi reikšmės šiai teisei, nes pagal SESV 54 straipsnį Sąjungos bendrovės statusas yra pagrįstas buveine ir teisine sistema, su kuria bendrovė yra susijusi, o ne jos akcininkų pilietybe (2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 40 punktas).
- 49 Pagrindinėje byloje konstatuotina, kad atitinkama patronuojančioji bendrovė yra Sąjungoje įsteigta bendrovė. Todėl ši bendrovė gali remtis įsisteigimo laisve.
- 50 Šiuo vertinimu negalima abejoti remiantis 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) 99 ir 100 punktuose pateiktais teiginiais, nes, skirtingai nei byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, pagrindinėje byloje patronuojančioji bendrovė turi kontrolės ryšį su patronuojamąja bendrove.
- 51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti remiantis įsisteigimo laisve.

### ***Dėl įsisteigimo laisvės***

- 52 Įsisteigimo laisvė, kuri SESV 49 straipsniu pripažįstama Sąjungos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo piliečiams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų ir Sąjungos viduje pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 53 Dėl priimančiojoje valstybėje narėje taikomo požiūrio Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinytis aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 54 Be to, įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 55 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad kai patronuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto pelną patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamai vieno ar kelių trečiųjų šalių rezidentų, atleidimas nuo mokesčio taikomas, tik jei ši patronuojančioji bendrovė įrodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudojimas šiuo atleidimu nuo mokesčio. O kai tokia patronuojamoji bendrovė paskirsto pelną

patronuojančiajai bendrovei rezidentei, taip pat tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamai vieno ar kelių trečiųjų šalių rezidentų, šiai patronuojančiajai bendrovei šis atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas be tokios sąlygos.

- 56 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti patronuojančiąją bendrovę nerezidentę nuo veiklos vykdymo Prancūzijoje tarpininkaujant šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojamajai bendrovei, todėl tai yra laisvo įsisteigimo kliūtis.
- 57 Ši kliūtis leistina, tik jeigu ji yra susijusi su objektyviai nepanašia padėtimi ir gali būti pateisinama Sąjungos teisėje pripažįstamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad kliūtis būtų tinkama užtikrinti, jog būtų pasiektas ja siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 ir 29 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 58 Dėl bendrovės rezidentės ir bendrovės nerezidentės, kurios gauna dividendus iš patronuojamosios bendrovės rezidentės, padėties panašumo pažymėtina, kad patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio siekiama, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, išvengti šio pelno dvigubo apmokestinimo arba apmokestinimo kelis kartus.
- 59 Nors dėl valstybės narės numatytų priemonių siekiant išvengti bendrovės rezidentės paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus arba dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti Teisingumo Teismas konstatavo, kad dividendus gaunančių akcininkų rezidentų ir akcininkų kitos valstybės narės rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši, jis taip pat patikslino, jog kai valstybė narė įgyvendina savo mokesstinę kompetenciją apmokestinti ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų nerezidentų padėtis supanašėja su akcininkų rezidentų padėtimi (2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 60 Kadangi pagrindinėje byloje Prancūzijos Respublika pasirinko įgyvendinti savo mokesstinę kompetenciją apmokestinti patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstomą pelną patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, reikia manyti, kad ši patronuojančioji bendrovė nerezidentė yra panašioje padėtyje kaip ir patronuojančioji bendrovė rezidentė.
- 61 Dėl kliūties pateisinimo ir proporcingumo Prancūzijos Respublika pažymėjo, kad ji yra pateisinama tikslu kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.
- 62 Konkrečiai kalbant, ši valstybė narė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu siekiama užkirsti kelią „treaty shopping“ praktikai, kurią apima susitarimų, kuriais trečiosiose šalyse įsteigtos bendrovės apeina nacionalinio mokesčio prie šaltinio už dividendus tarifą, numatyto Prancūzijos teisėje arba trečiųjų šalių ir Prancūzijos Respublikos sudarytose sutartyse, taikymą, sudarymas siekiant, kad būtų taikomas žemesnis mokesčio tarifas, numatytas sutartyje su kita valstybe nare ir ta pačia trečiaja šalimi, pasinaudojus Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje įtvirtintu atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio valstybėse narėse.
- 63 Šiuo klausimu pažymėtina, pirma, kad tikslai kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą yra susiję (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir, antra, kad jais galima pateisinti Sutartyje užtikrintų judėjimo laisvių kliūtį, nes jie yra privalomi bendrojo intereso pagrindai (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 64 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tikslas kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu yra tokios pačios apimties, neatsižvelgiant į tai, ar juo remiamasi taikant Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, ar kaip pirminės teisės kliūtis pateisinimu. Todėl šio sprendimo 30–36 punktuose nurodyti teiginiai taip pat taikytini kalbant apie šią laisvę.
- 65 Vadinas, pagrindinėje byloje Prancūzijos Respublikos nurodytas tikslas kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu negali pateisinti įsisteigimo laisvės kliūtis.
- 66 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis ir SESV 49 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata (t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio, kai šią patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai) taikoma tik su sąlyga, kad patronuojančioji bendrovė įrodo, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 67 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

**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, 1 straipsnio 2 dalis ir SESV 49 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata, t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio, kai šią patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai, taikoma tik su sąlyga, kad patronuojančioji bendrovė įrodo, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio.**

Parašai.