GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. sausio 19 d.[1]

Byla C-6/16

Eqiom SAS, anksčiau – Holcim France SAS,
Enka SA
prieš
Ministre des finances et des comptes publics

(Conseil d'État (Valstybės Taryba, Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Įsisteigimo laisvė (EB 43 straipsnis) – Laisvas kapitalo judėjimas (EB 56 straipsnis) – Direktyva 90/435/EEB – Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyva – Į užsienį pervedamiems dividendams taikomas mokestis prie šaltinio – Kova su mokesčių vengimu – Piktnaudžiavimas teise"

I – Įvadas

1. Ši byla iš esmės susijusi su klausimu, kokiomis aplinkybėmis valstybei narei siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui suteikiama teisė atsisakyti, kaip įprasta, atleisti valstybėje reziduojančią dukterinę bendrovę nuo mokesčio prie pajamų šaltinio už patronuojančiajai bendrovei nerezidentei išmokamus dividendus.

2. Minėtas klausimas pateiktas dėl Prancūzijos teisės nuostatos, kuria siekiama kovoti su piktnaudžiavimu remiantis šiuo atleidimu nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, iš esmės leidžiamu pagal nagrinėjamoje byloje *ratione temporis* taikytinos Direktyvos 90/435/EEB[2] (toliau – Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyva) 5 straipsnį. Pagal nurodytą nuostatą mokesčių institucijos atsisakė netaikyti Prancūzijoje įsteigtos bendrovės savo Liuksemburge įsteigtai patronuojančiajai bendrovei išmokamiems dividendams mokesčio prie pajamų šaltinio. Liuksemburge įsikūrusi bendrovė savo ruožtu buvo netiesiogiai kontroliuojama Šveicarijoje įsteigtos bendrovės, todėl dėl šios aplinkybės kylantis reikalavimas įrodyti, kad dalininkų grandinės struktūra nebuvo daugiausia pagrįsta mokesčiais, liko neįgyvendintas.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), šiuo metu pakeista 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES (OL L 345, 2011 12 29, p. 8).

3. Abejonių kelia Prancūzijos priimtos priemonės, iš esmės nukreiptos prieš tam tikrą vadinamojo *Directive Shopping* (*direktyvų prisimatavimo*) [3] formą, suderinamumas su Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyva ir pagrindinėmis laisvėmis. Šio klausimo svarbą ypač išryškina pastaruoju metu akivaizdžiai didinamos pastangos kovoje su žalinga mokesčių praktika Europos [4] ir tarptautiniu [5] lygmenimis. Siekiant mokesčių teisingumo, nuoseklios priemonės, užkertančios kelią vengimui mokėti mokesčius, būtinos, tačiau jos privalo būti proporcingos.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. Pirminės teisės pagrindas šioje byloje – teisės normos dėl įsisteigimo teisės ir laisvo kapitalo judėjimo. Kadangi pagrindinėje byloje vertinamas 2005 ir 2006 metais paskirstyto pelno apmokestinimo teisėtumas, į pateiktus prašymo priimti prejudicinį sprendimą klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant į Sutarčių nuostatas su pakeitimais, padarytais Amsterdamo sutartimi [6].

5. Antrinės teisės lygmeniu svarbi Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyva. Pagal jos 1 straipsnio 1 dalį kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

„<…>

– pelno, kurį tos valstybės narės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms įmonėms, paskirstymui;

<…>“

6. Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 5 straipsnyje dėl tokio pelno paskirstymo nustatyta:

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

7. Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

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

3 Nagrinėjamu atveju trečiojoje šalyje reziduojantis asmuo, kuriam Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyva nesuteikia pranašumo, formuoja savo santykius įsteigdamas Sąjungoje tarpinę bendrovę, kad galėtų pasipelnyti iš direktyvoje numatyto atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio.

4 Žr. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, p. 1), 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvą (ES) 2015/121 (OL L 21, p. 1), kuria į galiojančią Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos redakciją įtraukta vadinamoji minimali kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, taip pat 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendaciją dėl agresyvaus mokesčių planavimo (C(8806) 2012 *final*).

5 Visų pirma žr. 2015 m. spalio 5 d. paskelbtas EBPO galutines ataskaitas dėl EBPO/G20 mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) projekto, kurias galima rasti adresu *http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm*.

6 OL C 340, 1997, p. 1.

B – Nacionalinės teisės aktai

8. Pagal šioje byloje taikomos *Code général des impôts* (Prancūzijos bendrojo mokesčių kodeksas, toliau – CGI) redakcijos 119bis straipsnio 2 dalį mokestis prie šaltinio taikomas pajamų paskirstymui Prancūzijos juridiniams asmenims ir asmenims, kurie neturi rezidavimo vietos mokesčių tikslais ar buveinės Prancūzijoje.

9. CGI 119bis straipsnio 1 dalyje, siejamoje su 2 dalimi, esant tam tikroms sąlygoms numatomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, taikomo pajamų paskirstymui juridiniam asmeniui. Viena iš sąlygų – juridinis asmuo privalo skolininkui arba asmeniui, kuris užtikrina dividendų išmokėjimą, įrodyti, kad būtent jis yra faktinis dividendų gavėjas. Be to, šio juridinio asmens faktinio valdymo vieta turi būti Sąjungos valstybėje narėje, juridinio asmens forma turi būti viena iš nurodytų Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos priede, jis turi valdyti bent 20 procentų pelną paskirstančio juridinio asmens kapitalo.

10. Pagal CGI 119bis straipsnio 3 dalį šis atleidimas netaikomas, jei paskirstytus dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas 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 naudos gavimas dėl atleidimo nuo mokesčio.

III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

11. Šiame procese nagrinėjamas įmonių *Eqiom SAS* ir *Enka SA* (toliau taip pat – pareiškėjos pagrindinėje byloje) ginčas su Prancūzijos mokesčių institucijomis.

12. Prancūzijoje įsteigtos bendrovės *Eqiom* pirmtakė 2005 ir 2006 metais paskirstė dividendus savo patronuojančiajai bendrovei ir vienintelei akcininkei *Enka*, kurios buveinė yra Liuksemburge. Tuo metu beveik visos jos akcijos priklausė Kipre įsikūrusiai bendrovei, kuri savo ruožtu buvo kontroliuojama Šveicarijoje įsteigtos bendrovės.

13. Kompetentinga institucija, kiek tai susiję su paskirstytais dividendais, neatleido nuo mokesčio prie pajamų šaltinio pagal CGI 119bis straipsnio 1 dalį, siejamą su 2 dalimi. Priešingai, ji manė, jog paskirstomas pelnas pateko į šios nuostatos 3 dalyje numatytos išimties taikymo sritį, nes dividendų gavėjas nesugebėjo įrodyti, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra naudos gavimas dėl atleidimo nuo mokesčio. Suinteresuotosios bendrovės apskundė šį sprendimą.

14. Bylą nagrinėjanti *Conseil d'État* (Valstybės Taryba), manydama, kad Sąjungos teisė byloje turi esminę reikšmę, 2015 m. gruodžio 30 d. pagal SESV 267 straipsnį kreipėsi į Teisingumo Teismą ir pateikė šiuos klausimus:

„1. Jei valstybės narės nacionalinės teisės akte pasinaudojama Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe, ar galima aktų ar sutarčių, priimtų įgyvendinant šią galimybę, kontrolė atsižvelgiant į Europos Sąjungos pirminę teisę?

2. Ar Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies nuostatos, kuriomis valstybėms narėms suteikiama plati diskrecija nustatyti, kokios nuostatos „būtinos tam, kad būtų išvengta sukčiavimo ir piktnaudžiavimo“, 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 EB 43 straipsnio nuostatas (dabar SESV 49 straipsnis), 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 EB 56 straipsnio (dabar SESV 63 straipsnis) 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 įsteigtai 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?“

15. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme, pareiškėjos pagrindinėje byloje, Prancūzijos Respublika, Danijos Karalystė, Italijos Respublika, Ispanijos Karalystė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. 2016 m. lapkričio 30 d. teismo posėdyje dalyvavo tos pačios proceso šalys, išskyrus Italijos Respubliką ir Ispanijos Karalystę, ir Vokietijos Federacinė Respublika.

IV – Teisinis vertinimas

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimais iš esmės teiraujasi, ar tokia nacionalinės teisės nuostata kaip CGI 119bis straipsnio 3 dalis, pagal kurią atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio netaikomas dividendams, šios valstybės narės bendrovės paskirstytiems kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, jei dividendų gavėja tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojama trečiosiose šalyse reziduojančių akcininkų, nebent dividendus gaunanti bendrovė įrodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio, neprieštarauja Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvai ir nepažeidžia pagrindinių laisvių.

17. Savo vertinime pirmiausia nagrinėsiu antrąjį prejudicinį klausimą, susijusį su Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyva (šiuo klausimu žr. A skirsnį). Tada išnagrinėsiu pirmąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus dėl priemonės suderinamumo su pirmine teise, konkrečiai – su pagrindinėmis laisvėmis (šiuo klausimu žr. B skirsnį).

A – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

18. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nagrinėjama teisės norma atitinka Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvą.

19. Proceso šalys neginčija, kad nagrinėjamas dividendų mokėjimas iš esmės patenka į Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos taikymo sritį. Todėl Prancūzija, kaip dividendus išmokėjusios bendrovės buveinės valstybė, turėtų pagal direktyvos 5 straipsnį netaikyti dividendams mokesčio prie pajamų šaltinio. Vis dėlto Prancūzija, pasinaudodama Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje suteikiama teise, numato papildomus neapmokestinimo reikalavimus. Remiantis minėta nuostata, direktyva nedraudžia taikyti nacionalinių nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos.

20. Taigi reikia išnagrinėti, ar nacionalinės teisės nuostata, kaip antai CGI 119bis straipsnio 3 dalis, gali būti grindžiama Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi.

21. Komisija laikosi nuomonės, kad Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis netaikytina. Kadangi priimta ginčijama teisės nuostata nelaikytina direktyvos įgyvendinimo priemone, vienintelis šios nuostatos suderinamumo su Sąjungos teise vertinimo kriterijus yra pirminė teisė.

22. Šiam argumentui negalima pritarti. Pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį ribojami valstybių narių veiksmai, jų taikomi atsisakant suteikti direktyvoje numatytą pranašumą apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos sumetimais. Iš šios nuostatos formuluotės galima daryti atvirkštinę išvadą, kad pagal direktyvą draudžiamos nuostatos, kuriomis nesiekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui ir kurios viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti [7].

23. Be to, kitoks aiškinimas sutrikdytų Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos praktinį poveikį. Priešingai, nei mano Komisija, nagrinėjamos Prancūzijos teisės nuostatos vertinimas, viena vertus, atsižvelgiant į direktyvą, kita vertus, pagrindinių laisvių požiūriu, nebūtinai laikytinas lygiaverčiu. Jei Prancūzija, taikydama CGI 119bis straipsnio 3 dalį, viršytų ribas, nustatytas valstybėms narėms Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, nuo mokesčio prie pajamų šaltinio turėtų būti atleidžiama besąlygiškai. Tačiau tinkamai remiantis pagrindinėmis laisvėmis iš esmės būtų užtikrintas tik vienodas požiūris į panašias faktines aplinkybes šalies viduje.

24. Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis atspindi bendrąjį Sąjungos teisės principą, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas [8]. Niekas negali remtis Sąjungos teisės normomis piktnaudžiaudamas [9]. Nors šios nuostatos formuluotėje išsamiau nepaaiškinama, kaip turėtų būti suprantamas joje įvardijamas piktnaudžiavimas [10], jokiu atveju ji negali būti laikoma tik paprasta nuoroda į valstybių narių teisines sistemas. Priešingu atveju kiltų pavojus, kad direktyvos taikymo sritis būtų savavališkai ribojama atsižvelgiant į kiekvienos valstybės narės praktiką.

25. Vis dėlto Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, kaip išimtį, reikia aiškinti siaurai [11]. To iš piktnaudžiavimo prevencijos priemonių pirmiausia reikalaujama pagal teisinio saugumo principą. Jei asmuo savo forma atitinka visas sąlygas, kad galėtų pasinaudoti tam tikra teise, atsisakyti suteikti jam šią teisę motyvuojant piktnaudžiavimu leidžiama tik ypatingais atvejais.

26. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas dėl Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos, dalyvavimo valdant bendrovės kapitalą struktūros, kuriomis siekiama vien gauti naudos iš direktyvoje numatyto fiskalinio pranašumo, yra tam tikra piktnaudžiavimo forma [12]. Taigi šios direktyvos tikslais taip pat reikalaujama, kad darinys būtų sukurtas dėl komercinių priežasčių. Nepakanka vien fiskalinio

7 Išskyrus tekstus vokiečių ir nyderlandų kalbomis, Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis aiškiai siejama su nuostatomis, kurios yra *būtinos* apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijai ir kurių direktyva nedraudžia taikyti.

8 Žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimą *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

9 Žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Kefalas ir kt.* (C-367/96, EU:C:1998:222, 20 punktas), 2000 m. kovo 23 d. Sprendimą *Diamantis* (C-373/97, EU:C:2000:150, 33 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *SICES ir kt.* (C-155/13, EU:C:2014:145, 29 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Kratzer* (C-423/15, EU:C:2016:604, 37 punktas).

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

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

12 Žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimą *Denkavit ir kt.* (C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 31 punktas).

pranašumo siekio, nesiejamo su ekonomine realybe [13]. Todėl, jei, remiantis CGI 119bis straipsnio 3 dalimi, atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio netaikomas, kai dividendus gaunanti bendrovė yra dalininkų grandinės, iš esmės sukurtos vadovaujantis vien fiskaliniais motyvais, dalis, tai neprieštarauja Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 daliai [14].

27. Vis dėlto pagal CGI 119bis straipsnio 3 dalį vien tai, kad dividendus gaunanti bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai yra kontroliuojama ne Sąjungoje reziduojančių asmenų, pagrindžia piktnaudžiavimo atleidimu nuo mokesčio prie pajamų šaltinio prezumpciją. Tuomet gavėjas turi įrodyti, kad pagrindiniai dalininkų grandinės tikslai iš esmės nėra fiskaliniai.

28. Toks požiūris viršija tai, kas yra būtina siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, ir peržengia Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi leidžiamas ribas.

29. Taikant nagrinėjamą teisės nuostatą, mokesčių mokėtojas įpareigojamas sistemingai įrodyti nefiskalines priežastis, o mokesčių administratorius neprivalo pateikti pakankamai mokesčių vengimą patvirtinančių įrodymų [15]. Paprasta nuoroda į akcininkų trečiosiose šalyse vykdomą tiesioginę ar netiesioginę kontrolę negali būti laikoma tokiu įrodymu jau vien todėl, kad negalima apibendrintai tvirtinti, jog paskirstyto pelno apmokestinimo tvarka bendrovėms už Sąjungos ribų patronuojančiosios arba antrojo laipsnio patronuojančiosios bendrovės valstybėje narėje yra palankesnė nei Prancūzijoje.

30. Taigi atsisakymas neapmokestinti mokesčiu prie pajamų šaltinio šiuo atveju grindžiamas bendra mokesčių vengimo prielaida. Tačiau tokia prielaida neleistina [16]. Kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti objektyvius ir patikrintinus veiksnius [17]. Jei vis dėlto esama pagrįstų įtarimų, kad neatmestina prielaida, jog dalyvavimo valdant bendrovės kapitale struktūra sukurta vadovaujantis iš esmės fiskaliniais tikslais, įtarimai dėl piktnaudžiavimo atmetami apmokestinamam asmeniui nurodžius kitas, ne visiškai fiskalines darinio įsteigimo priežastis [18]. Draudimas piktnaudžiauti netaikomas, kai ginčijamas darinys gali būti pateisinamas kitaip, o ne vien fiskalinio pranašumo įgijimu [19].

31. Vadinasi, į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai CGI 119bis straipsnio 3 dalis, tiek, kiek pagal šią nuostatą tam, kad būtų atleista nuo mokesčio prie pajamų šaltinio pagal direktyvos 5 straipsnį, bendrovė nerezidentė, kurią tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja trečiojoje šalyje reziduojantys asmenys, įpareigojama įrodyti nefiskalines dalininkų grandinės struktūros priežastis, nenumatant prievolės administracijai pateikti pakankamai įrodymų dėl vengimo mokėti mokesčius.

13 Žr. sprendimus dėl Įmonių jungimosi direktyvos: 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 47 punktas) ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 34 punktas).

14 Dėl nagrinėjamos dalyvavimo valdant kapitalą struktūros vis dėlto norėčiau pažymėti, kad Teisingumo Teisme nagrinėjant bylą liko neaišku, kaip susidaro fiskalinis pranašumas. Kiek žinoma, Prancūzija Šveicarijoje įsisteigusio dividendus gaunančio akcininko taip pat nebūtų apmokestinusi mokesčiu prie šaltinio. Žr. Prancūzijos ir Šveicarijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 11 straipsnio 2 dalies b punktą ir 2004 m. spalio 26 d. Susitarimo tarp Šveicarijos ir ES dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 385, p. 30) 15 straipsnio 1 dalį.

15 Žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 55 punktas).

16 Žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktas), 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-433/04, EU:C:2006:702, 35 punktas), 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 34 punktas), taip pat 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

17 Žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 41 ir 44 punktai), 1999 m. kovo 9 d. Sprendimą *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, 25 punktas), 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, EU:C:2002:704, 42 punktas), 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, 44 punktas) ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, 37 punktas).

18 Žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 82 punktas), 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 50 punktas) ir 2013 m. spalio 3 d. Sprendimą *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 37 punktas).

19 Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 75 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 30 punktas), 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Slancheva sila* (C-434/12, EU:C:2013:546, 42 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *SICES ir kt.* (C-155/13, EU:C:2014:145, 33 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Cimmino ir kt.* (C-607/13, EU:C:2015:448, 65 punktas), 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimą *Cervati ir Malvi* (C-131/14, EU:C:2016:255, 34 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Kratzer* (C-423/15, EU:C:2016:604, 40 punktas).

B – Dėl pirmojo, trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų

32. Pirmasis, trečiasis ir ketvirtasis klausimai iš esmės susiję su tuo, ar ginčijama CGI 119bis straipsnio 3 dalies nuostata yra suderinama su pagrindinėmis laisvėmis. Šiuos klausimus reikia nagrinėti nepaisant to, kas jau išdėstyta, nes su pagrindinėmis laisvėmis galėtų būti susiję papildomi reikalavimai. Vis dėlto šiuo klausimu pirmiausia tikslinga apsvarstyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išreikštą abejonę, ar galima kontrolė atsižvelgiant į pirminę teisę (šiuo klausimu žr. 1 skirsnį). Paskui reikia nustatyti taikytiną pagrindinę laisvę (šiuo klausimu žr. 2 skirsnį) ir išnagrinėti, ar ši pagrindinė laisvė ribojama (šiuo klausimu žr. 3 skirsnį).

1. Kontrolė atsižvelgiant į Sąjungos pirminę teisę

33. Visų pirma kyla klausimas, ar Prancūzijos nuostata apskritai vertintina pagal pirminės teisės kriterijus.

34. Jei tai būtų nuostata, priklausanti Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, į šį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką tokia nuostata turėtų būti vertinama atsižvelgiant į suderinimo priemones, o ne į pirminės teisės nuostatas [20].

35. Vis dėlto CGI 119bis straipsnio 3 dalimi reguliuojamas objektas nepriklauso išsamiai suderintai sričiai. Pirmiausia Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis negali būti laikoma suderinimo priemone, nes pagal šią nuostatą valstybės narės neįpareigojamos taikyti kovos su piktnaudžiavimu priemonių ir joje neapibrėžiami išsamūs reikalavimai.

36. Pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį veikiau paliekama valstybių narių nuožiūrai nuspręsti, ar ir kaip jos, nepažeisdamos pirmiau išaiškintų ribų, kovos su piktnaudžiavimu, susijusiu su naudojimusi direktyvos teikiamais pranašumais. Kaip jau yra nurodęs Teisingumo Teismas, valstybės narės gali pasinaudoti direktyvos suteikiamomis galimybėmis tik laikydamosi pagrindinių Sutarties nuostatų ir visų pirma privalo nepažeisti pagrindinių laisvių [21].

37. Taigi CGI 119bis straipsnio 3 dalyje įtvirtintai ginčijamai nuostatai taip pat taikytina kontrolė atsižvelgiant į pirminę teisę.

2. Taikytina pagrindinė laisvė

38. Kitas žingsnis – nustatyti Prancūzijos priemonės vertinimui taikytiną pagrindinę laisvę. Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, kuri laisvė taikytina – įsisteigimo (EB 43 straipsnis, dabar – SESV 49 straipsnis) ar laisvo kapitalo judėjimo (EB 56 straipsnis, dabar – SESV 63 straipsnis).

39. Ginčas pagrindinėje byloje susijęs su dividendų apmokestinimu. Pagal Teisingumo Teismo praktiką šiuo klausimu gali būti taikomas tiek EB 43 straipsnis, tiek EB 56 straipsnis. Lemiamą reikšmę turi atitinkamos nacionalinės teisės normos objektas. Atvejai, kai nacionalinės teisės norma taikoma tik tiems akcijų paketams, kurių turėtojai gali turėti lemiamą įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos

20 Žr. 1993 m. spalio 12 d. Sprendimą *Vanacker ir Lesage* (C-37/92, EU:C:1993:836, 9 punktas), 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimą *Hedley Lomas* (C-5/94, EU:C:1996:205, 18 punktas), 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64 punktas) ir 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimą *UPC DTH* (C-475/12, EU:C:2014:285, 63 punktas).

21 Žr. 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimą *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 26 punktas), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 45 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 46 punktas), 2009 m. spalio 1 d. Sprendimą *Gaz de France – Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, 53 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimą *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39 punktas).

veiklą, patenka į nuostatų, kuriomis reglamentuojama įsisteigimo laisvė, taikymo sritį. Kita vertus, nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos tik laisvo kapitalo judėjimo požiūriu [22].

40. Komisija mano, kad nagrinėjamu atveju aktuali įsisteigimo laisvė, nes CGI 119bis straipsnio 3 dalis susijusi su pelno paskirstymu asmenims, kuriuos tiesiogiai ar netiesiogiai *kontroliuoja* vienas ar daugiau asmenų, gyvenančių ne Sąjungoje.

41. Vis dėlto santykis tarp dividendų gavėjos ir viršesnių už ją bendrovių dalininkų grandinėje negali būti lemiamas. Ginčas pagrindinėje byloje susijęs su dividendų, kuriuos Prancūzijos bendrovė moka Liuksemburge įsikūrusiai akcininkei, apmokestinimu.

42. CGI 119bis straipsnio 3 dalis tokiam dividendų mokėjimui taikoma su sąlyga, kad gavėja valdo bent 20 procentų pelną paskirstančios bendrovės kapitalo. Tačiau tokio dydžio kapitalo dalis nebūtinai reiškia, kad jos turėtojas daro aiškią įtaką bendrovės, kurios akcininkas jis yra, sprendimams [23]. Todėl, siekiant nustatyti, kuri pagrindinė laisvė šiuo atveju aktuali, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo atvejo faktines aplinkybes [24].

43. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, visas dividendus išmokėjusios Prancūzijos bendrovės akcijas nagrinėjamu laikotarpiu valdė dividendus gaunanti Liuksemburgo bendrovė. Kadangi tokia kapitalo dalis neabejotinai leidžia jos turėtojui daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams, svarbios yra nuostatos dėl įsisteigimo laisvės.

3. Įsisteigimo laisvės apribojimas

44. Taigi reikia išnagrinėti, ar ribojama įsisteigimo laisvė. Toks apribojimas galėtų būti konstatuojamas, nes taikant CGI 119bis straipsnio 3 dalį atsisakoma atleisti dividendus gaunančią Liuksemburgo bendrovę nuo mokesčio prie šaltinio.

45. Įsisteigimo laisvė pagal EB 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu, suteikia bendrovei, įsteigtai pagal valstybės narės teisės aktus ir turinčiai ES registruotą būstinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, be kita ko, teisę vykdyti savo veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę [25]. Įsisteigimo laisvės nuostata visų pirma užtikrinamos nacionalinio režimo sąlygos priimančiojoje valstybėje ir draudžiama diskriminacija dėl bendrovės buveinės vietos [26].

22 Žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 36 ir 37 punktai), 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 33–35 punktai), 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 30–32 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 29–32 punktai).

23 Dėl trečdalio bendrovės akcijų nuosavybės žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, 20 punktas). Dėl 10 % akcijų dydžio taip pat žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimą *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 22 punktas) ir 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 31 punktas).

24 Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, 21 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 37 ir 38 punktai), 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 93 ir 94 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 37 punktas).

25 Žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 35 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 30 punktas), 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 17 punktas) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 40 punktas).

26 Žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (270/83, EU:C:1986:37, 14 punktas), 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 35 punktas), 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C–170/05, EU:C:2006:783, 22 punktas) ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 45 punktas).

46. Kaip per posėdį patvirtino Prancūzijos vyriausybė, pagal CGI 119bis straipsnio 3 dalį specialūs įrodymo reikalavimai taikomi tik bendrovėms nerezidentėms paskirstomam pelnui. Dividendams, išmokamiems bendrovėms rezidentėms, tai netaikoma. Naudojimasis įsisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms. Todėl tai galėtų paskatinti jas atsisakyti įsigyti, steigti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą Prancūzijoje [27].

47. Šiuo požiūriu neturi reikšmės tai, kad bendrovė, kuri remiasi įsisteigimo laisve, yra netiesiogiai kontroliuojama trečiojoje šalyje reziduojančių asmenų. Kaip nurodė Teisingumo Teismas, iš jokios Sąjungos teisės nuostatos neišplaukia, kad bendrovės akcininkų kilmė turi reikšmės šios bendrovės teisei remtis įsisteigimo laisve [28].

48. Taigi toks skirtingas dividendų mokestinis vertinimas, atsižvelgiant į patronuojančiųjų bendrovių buveinės vietą, yra įsisteigimo laisvės apribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB 43 ir 48 straipsnius [29].

49. Pagal teismo praktiką toks apribojimas teisėtas tik tada, kai jis susijęs su situacijomis, kurios objektyviai viena į kitą nepanašios (šiuo klausimu žr. a skirsnį), arba yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. b skirsnį) [30].

a) Dėl objektyvaus situacijų panašumo

50. Teisingumo Teismas objektyvų situacijų panašumą paprastai nagrinėja atsižvelgdamas į nagrinėjama nacionalinės teisės norma siekiamą tikslą [31]. Atsižvelgiant į tai, galėtų kilti klausimas, ar susiduriama su panašia situacija, kai dividendai išmokami bendrovėms rezidentėms ir bendrovėms nerezidentėms. Nagrinėjama priemone siekiama užkirsti kelią trečiųjų šalių asmenų galimybei apeiti mokesčius prie šaltinio įsteigiant Sąjungoje tarpines bendroves ir pasinaudojant valstybių narių teisės sistemų skirtumais. Tačiau bendrovėms rezidentėms paskirstytiems dividendams ir toliau taikoma ta pati teisinė sistema.

51. Vis dėlto Teisingumo Teismas mano, kad lemiamas kriterijus išmokant dividendus yra fiskalinis suverenumas [32]. Atsižvelgiant į tai, neturėtų kilti abejonių dėl objektyvaus panašumo, nes tiek rezidentams, tiek nerezidentams išmokėti dividendai patenka į Prancūzijos fiskalinę kompetenciją.

b) Dėl pateisinimo

52. Taigi lieka išnagrinėti, ar įsisteigimo laisvės apribojimas CGI 119bis straipsnio 3 dalyje pateisinamas privalomais bendrojo intereso pagrindais.

53. Prancūzija teigia, kad tai yra pagrįsta kovojant su mokesčių slėpimu ir vengimu.

27 Žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749, 32 punktas), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 35 punktas) ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 30 punktas).

28 Žr. 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 40 punktas).

29 Žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 29 punktas).

30 Žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktas), 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktas) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 26 punktas).

31 Žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas), 2013 m. vasario 21 d. Sprendimą *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 punktas) ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktas).

32 Žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 34–36 punktai) ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 68 punktas).

54. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, ribojamoji priemonė dėl pirmiau nurodytos priežasties gali būti pateisinama, jei ji konkrečiai susijusi su visiškai fiktyviais, ekonomiškai nepagrįstais dariniais, kuriais tik siekiama įgyti fiskalinį pranašumą [33].

55. Vis dėlto šioje byloje nematyti, kad Prancūzijos priemonė būtų konkrečiai skirta tokiems dariniams. Kadangi CGI 119bis straipsnio 3 dalyje reikalaujama įrodyti, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio, šia nuostata iš esmės pabrėžiamas mokestinės naudos siekimas. Vis dėlto tokio subjektyvaus kriterijaus nepakanka padaryti išvadai, jog egzistuoja dirbtinis darinys, kaip tai apibrėžta Teisingumo Teismo praktikoje [34]. Iš objektyvių elementų turi taip pat išplaukti, jog, nepaisant formalaus atleidimo nuo mokesčio sąlygų laikymosi, įsisteigimo laisve siekiamas tikslas nepasiekiamas [35].

56. Laikytina, jog tikslas nepasiektas, jei įvertinus visas aplinkybes paaiškėja, kad naudą iš atleidimo nuo mokesčio prie pajamų šaltinio tiesiogiai gauna ne kitos valstybės narės bendrovė, kuriai išmokami dividendai, o trečiosios šalies rezidentas. Įsisteigimo laisvės nuostata automatiškai apsaugomi tik valstybių narių rezidentai [36].

57. Įrodymas gali būti bendrovės tarpininkės turinys. Bendrovė turi būti laikoma dirbtiniu dariniu, jei ji įkurta fiktyviai kaip *pašto dėžutės* tipo įmonė [37]. Vis dėlto nepakanka vien fizinio buvimo, apie dirbtinumą taip pat būtų galima spręsti iš finansinės ir personalo aplinkos. Šiuo požiūriu svarbūs, pavyzdžiui, faktiniai bendrovės organų įgaliojimai priimti sprendimus, jų aprūpinimas nuosavais finansiniais ištekliais arba komercinės rizikos buvimas.

58. Tiek, kiek taikant CGI 119bis straipsnio 3 dalį neatsižvelgiama į šiuos veiksnius, minėta priemonė nėra tinkama siekiant konkrečiai kovoti su visiškai dirbtiniais, jokio ekonominio pagrindo neturinčiais dariniais, skirtais fiskaliniam pranašumui įgyti.

59. Vis dėlto bet kuriuo atveju pagal nagrinėjamą teisės normą viršijama tai, kas yra būtina kovojant su mokesčių vengimu, nes galiausiai nustatoma nepiktnaudžiavimo įrodinėjimo pareiga bendrovėms, kurios nori pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio prie pajamų šaltinio – vien todėl, kad jas tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja asmuo, įsisteigęs ne Sąjungoje [38]. Pagal teismo praktiką tokios bendros mokesčių vengimo prielaidos nepakanka ribojamajai mokestinei priemonei pateisinti [39]. Visgi pagal CGI 119bis straipsnio 3 dalį pareiga įrodyti perkeliama nenustatant mokesčių administratoriui prievolės pateikti pakankamų mokesčių vengimo įrodymų [40].

33 Žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 55 punktas), 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 74 punktas), 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *Jobra* (C-330/07, EU:C:2008:685, 35 punktas) ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 40 punktas).

34 Žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 63 punktas).

35 Žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 64 punktas).

36 Žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 53 punktas), 2010 m. kovo 11 d. Sprendimą *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 36 punktas) ir 2016 m. vasario 23 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-179/14, EU:C:2016:108, 148 punktas).

37 Žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 67 ir 68 punktai).

38 Žr. pirmesnius 27–30 punktus.

39 Žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktas), 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-433/04, EU:C:2006:702, 35 punktas), 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 34 punktas), taip pat 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

40 Žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 55 punktas).

4. Tarpinės išvados

60. Taigi į pirmąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad pagal EB 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu, draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai CGI 119bis straipsnio 3 dalis, tiek, kiek pagal šią nuostatą tam, kad būtų atleista nuo mokesčio prie pajamų šaltinio pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių direktyvos 5 straipsnį, bendrovė nerezidentė, kurią tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja trečiojoje šalyje reziduojantys asmenys, įpareigojama įrodyti nefiskalines dalininkų grandinės struktūros priežastis, nenumatant mokesčių administratoriui prievolės pateikti pakankamai įrodymų, jog ši bendrovė yra dirbtinis, jokio ekonominio pagrindo neturintis darinys, kuriuo siekiama įgyti fiskalinį pranašumą.

V – Išvada

61. Atsižvelgdama į visus išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Conseil d'État* pateiktus klausimus atsakyti taip:Pagal Direktyvos 90/435/EEB 1 straipsnio 2 dalį ir EB 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu, draudžiama tokia valstybės narės teisės nuostata, pagal kurią tam, kad būtų atleista nuo mokesčio prie pajamų šaltinio pagal direktyvos 5 straipsnį, bendrovė nerezidentė, kurią tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja trečiojoje šalyje reziduojantys asmenys, įpareigojama įrodyti nefiskalines dalininkų grandinės struktūros priežastis, nenumatant mokesčių administratoriui prievolės pateikti pakankamai įrodymų, jog ši bendrovė yra dirbtinis, jokio ekonominio pagrindo neturintis darinys, kuriuo siekiama įgyti fiskalinį pranašumą.