



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. rugsėjo 20 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63–65 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Apmokestinamojo pelno atskaitymas – Patronuojančiosios bendrovės turimos kapitalo dalys kapitalo bendrovėje, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje – Patronuojančiajai bendrovei išmokėti dividendai – Galimybė atskaityti mokesčių tikslais, kai taikomos griežtesnės sąlygos, nei atskaitant pelną, gautą iš turimų apmokestinamos nacionalinės kapitalo bendrovės kapitalo dalių“

Byloje C-685/16

dėl *Finanzgericht Münster* (Miunsterio mokesčių teismas, Vokietija) 2016 m. rugsėjo 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

EV

prieš

Finanzamt Lippstadt

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits (pranešėjas), A. Borg Barthet, M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. lapkričio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- EV, atstovaujamos *Rechtsanwalt* U. Hohage,
- *Finanzamt Lippstadt*, atstovaujamos H.-J. Sellmann,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier, W. Roels ir R. Lyal,

susipažinęs su 2018 m. vasario 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63–65 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp EV, pagal Vokietijos teisę įsteigtos komandinės akcinės bendrijos, ir *Finanzamt Lippstadt* (Lipštato mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių inspekcija) dėl minėtai bendrovei taikyto apmokestinimo verslo mokesčiu.

Vokietijos teisė

- 3 1972 m. rugsėjo 8 d. *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)* (Užsienyje gautų pajamų apmokestinimo įstatymas) (*BGBL.* 1972 I, p. 1713, toliau – *AStG*) 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktuose išvardytos šios veiklos sritys:

1.žemės ūkis ir miškininkystė,

2.gamyba, apdirbimas, perdarymas ar montavimas, energijos gamybos veikla, taip pat gamtos išteklių paieškos ir žvalgybos veikla,

3.kredito įstaigų ir draudimo bendrovių, savo sandoriams naudojančių komercinę įmonę, veikla (išskyrus numatytas išimtis),

4.prekyba (išskyrus numatytas išimtis),

5.paslaugos (išskyrus numatytas išimtis),

6.žemės nuoma ir nuoma (išskyrus numatytas išimtis).

- 4 2002 m. *Gewerbesteuerengesetz* (Verslo mokesčio įstatymas), iš dalies pakeisto 2007 m. gruodžio 20 d. *Jahressteuergesetz 2008* (2008 m. Metinis mokesčių įstatymas) (*BGBL.* I 2007, p. 3150, toliau – *GewStG 2002*), 2 straipsnyje numatyta:

„1) ¹Bet kuri gamybos ar prekybos veikla, vykdoma Vokietijoje, apmokestinama verslo mokesčiu. <...> ³ Laikoma, kad gamybos ar prekybos veikla vykdoma Vokietijoje, kai jai vykdyti skirta nuolatinė buveinė yra Vokietijos teritorijoje ar prekybos laive, įregistruotame Vokietijos laivų registre <...>

2) ¹Kapitalo bendrovių (Europos bendrovių, akcinių bendrovių, komanditinių akcinių bendrijų, ribotos atsakomybės bendrovių) <...> veikla visuomet ir visiškai prilygintina gamybos ar prekybos veiklai. ²Jei kapitalo bendrovė yra organiškai susijusi bendrovė (*Organgesellschaft*), kaip tai suprantama pagal *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas) 14, 17 ar 18 straipsnius, ji laikoma nuolatine kontroliuojančiojo subjekto buveine.“

- 5 Pagal *GewStG 2002* 6 straipsnį verslo mokesčio bazė yra gamybos arba prekybos pelnas, t. y. pagal *GewStG 2002* 7 straipsnio pirmą sakinį iš gamybos arba prekybos veiklos gautas pelnas, apskaičiuotas taikant *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – *EStG*) arba *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*) nuostatas, padidintas arba sumažintas *GewStG* 8 ir 9 straipsniuose nurodytomis sumomis.

6 *GewStG 2002* 8 straipsnyje „Pakartotinis įtraukimas“ numatyta:

„Į pelną, gautą iš gamybos ar prekybos veiklos (7 straipsnis), vėl įtraukiamos toliau nurodytos sumos, jei jos buvo atskaitytos apskaičiuojant pelną:

<...>

5. pelno dalių (dividendų) perviršis, į kurių nebuvo atsižvelgta taikant [*EStG*] 3 straipsnio 40 punktą arba [*KStG*] 8b straipsnio 1 dalį, ir prilygintinos pajamos bei mokėjimai, gaunami iš valdomų bendrovės, asmenų asociacijos ar turto dalių, kaip tai suprantama pagal [*KStG*], jei jie neatitinka 9 straipsnio 2a arba 7 punktuose nurodytų sąlygų, atskaičius veiklos išlaidas, kurios turi ekonominį ryšį su šiais mokėjimais, <...>

<...>“

7 *GewStG 2002* 9 straipsnis skirtas reglamentuoti neapmokestinamąsias sumas ir mokesčio mažinimą, kiek tai susiję su pelnu, gautu iš nacionalinės bendrovės arba kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės.

8 Pirma, *GewStG 2002* 9 straipsnio 2a punkte numatyta, kad iš pelno ir pakartotinai įtrauktų sumų atimamas pelnas, gautas iš nacionalinės teisės reglamentuojamos kapitalo bendrovės, kuri apmokestinama pagal šio įstatymo 2 straipsnio 2 dalį, jei gavimo laikotarpio pradžioje valdoma kapitalo dalis sudaro ne mažiau nei 15 % pradinio arba įstatinio kapitalo ir jei ši pelno dalis buvo įtraukta į apskaitą apskaičiuojant pelną pagal minėto įstatymo 7 straipsnį. Pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 2a punkto trečiąją sakinį mokesčiai, tiesiogiai susiję su pelno dalimis, atimami iš neapmokestinamųjų sumų dydžio tiek, kiek atsižvelgiama į atitinkamas pajamas iš kapitalo dalių.

9 *GewStG 2002* 9 straipsnio 3 punkte taip pat numatyta, kad iš pelno ir pakartotinai įtrauktų sumų atimamas pelnas, gautas iš nacionalinės įmonės verslo pajamų dalies, tenkančios užsienyje esančiai tos įmonės nuolatinei buveinei.

10 Antra, pelną, gautą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, kuri atitinka 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 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 pakeistoje 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 129), numatytas sąlygas, kapitalo dalių, pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio antrąją dalį galima atskaityti, kai referencinio laikotarpio pradžioje įmonė valdo ne mažiau nei vieną dešimtąją jos kapitalo dalį.

11 Trečia, pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmąją dalį iš pelno ir pakartotinai įtrauktų sumų atimamas:

„pelnas, gautas iš kapitalo bendrovės, kurios buveinė bei centrinis valdymo ir kontrolės organas nėra teritorijoje, kuriai taikomas šis įstatymas, kapitalo dalių, kai nuo referencinio laikotarpio pradžios ir nepertraukiamai įmonė valdo ne mažiau nei 15 % tokios bendrovės kapitalo (patronuojamoji bendrovė) ir ta bendrovė gauna savo bendrąsias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuriai taikomi [*AStG*] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktai, taip pat pelnas, gautas iš valdomų kapitalo dalių bendrovėse, kuriose įmonei tiesiogiai priklauso ne mažiau nei ketvirtadalis įstatinio kapitalo, jei šios kapitalo dalys valdomos nepertraukiamai ne mažiau nei dvylika mėnesių iki pelno apskaičiavimo datos ir jei įmonė įrodo:

1. kad šių bendrovių centrinis valdymo ir kontrolės organas ir buveinė yra toje pačioje valstybėje kaip ir patronuojamoji bendrovė ir kad jų bendrosios pajamos gaunamos išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka į [*AStG*] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, arba

2. kad kapitalo dalys, kurias valdo patronuojamoji bendrovė, turi ekonominę ryšį su jos pačios veikla, patenkančia į 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, ir kad bendrovė, kurioje yra valdoma kapitalo dalis, gauna savo bendrąsias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš tokios veiklos,

kai pelno dalys buvo įtrauktos į pelno apskaitą (7 straipsnis); <...>“

12 Šiuo atžvilgiu *GewStG 2002* 9 straipsnio 2a punkto trečias sakinyss taikomas pagal analogiją, vadovaujantis šio įstatymo 9 straipsnio 7 punkto antru sakiniu.

13 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Vokietijos vyriausybės pastabų matyti, kad „nacionalinė kontroliuojančioji bendrovė“ susijusi su patronuojamąja bendrove, kuri atitinka *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 1 punkto sąlygas, o „funkcinė kontroliuojančioji bendrovė“ susijusi su patronuojamąja bendrove, kuri atitinka *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 2 punkto sąlygas.

14 *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto ketvirtame–septintame sakiniuose žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių, kurių centrinis valdymo ir kontrolės organas ir buveinė nėra teritorijoje, kuriai taikomas šis įstatymas, atliekamas paskirstymas reglamentuojamas taip:

„⁴Jei įmonė, kuri netiesiogiai, per patronuojamąją bendrovę, valdo ne mažiau nei 15% kapitalo bendrovėje, kurios centrinis valdymo ir kontrolės organas bei buveinė nėra teritorijoje, kuriai taikomas šis įstatymas (žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė), tam tikrais finansiniais metais gauna pelno iš patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių ir jei žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė tais pačiais finansiniais metais paskirsto pelną patronuojamajai bendrovei, įmonės prašymu ta pati taisyklė taikoma jos gauto pelno daliai, kuri atitinka žemesnės grandies patronuojamosios bendrovės paskirstytą pelną, jai priklausančią dėl netiesiogiai valdomos kapitalo dalies. ⁵Jei atitinkamais finansiniais metais patronuojamoji bendrovė, be žemesnės grandies patronuojamosios bendrovės išmokėtų pelno dalių, gavo kitų pajamų, ketvirtas sakinyss taikomas tik patronuojamajai bendrovei priklausančiai paskirstyto pelno daliai, kuri atitinka šių pelno dalių procentinę dydį šio pelno ir kitų pajamų sumos atžvilgiu, neviršijant šių pelno dalių sumos. ⁶Ketvirtas sakinyss taikomas, jei:

1. žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė finansiniais metais, kuriais ji paskirstė pelną, gavo savo bendrąsias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka į [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, arba iš kapitalo dalių, kurioms taikomas pirmo sakinio 1 punktas, ir jei
2. patronuojamoji bendrovė tenkina sąlygas, kurių reikalaujama pagal pirmą sakinį, dėl žemesnės grandies patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių turėjimo.

⁷Tam, kad būtų taikomos pirmiau nurodytos nuostatos, įmonė turi pateikti visus įrodymus, be kita ko:

1. ji turi įrodyti, pateikdama atitinkamus dokumentus, kad patronuojamoji bendrovė gauna savo bendrąsias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka į [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, arba iš kapitalo dalių, kurioms taikomi pirmo sakinio 1 ir 2 punktai,
2. ji turi įrodyti, pateikdama atitinkamus dokumentus, kad žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė gauna savo bendrąsias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka į [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, arba iš kapitalo dalių, kurioms taikomas pirmo sakinio 1 punktas,

3. ji turi įrodyti patronuojamosios bendrovės arba žemesnės grandies patronuojamosios bendrovės paskirstytiną pelną, pateikdama balansus, taip pat pelno ir nuostolio ataskaitas; šie dokumentai turi būti pateikti pagal prašymą kartu su nurodyta arba paprastai vadovybės ar buveinės vietos valstybėje naudojama pažyma, parengta oficialiai pripažintos arba lygiavertės priežiūros institucijos.“
- 15 Pagal *KStG 8b straipsnio, susijusio su kitų bendrovių ir asociacijų kapitalo dalių turėjimu, 1 dalį* nustatant pajamų sumą neatsižvelgiama į mokesčius, gautus pagal, be kita ko, *EStG 20 straipsnio 1 dalies 1 punktą*.
- 16 Kiek tai susiję su apmokestinamojo vieneto (*Organschaft*) pajamų apskaičiavimu, *KStG 15 straipsnio* pirmo sakinio 2 punkte numatyta, kad nukrypstama nuo bendrųjų taisyklių ir *KStG 8b straipsnio 1–6 dalys* netaikomos organiškai susijusiai bendrovei (*Organgesellschaft*).
- 17 *EStG 20 straipsnio 1 dalies 1 punkte* numatyta, kad pajamoms iš kapitalo priskiriamos, be kita ko, pelno dalys (dividendai), gaunamos iš akcijų, suteikiančių teisę į kapitalo bendrovės pelno arba likvidavimo rezultato dalį.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 18 EV gamina automobilių dalis ir yra patronuojančioji tarptautinės grupės bendrovė. Jos patronuojamosioms bendrovėms priklauso kelių kitų bendrovių kapitalo dalys.
- 19 2009 finansiniais metais apskaičiuojant verslo mokestį pagal Vokietijos mokesčių teisę EV, kaip kontroliuojantysis subjektas, ir *Reinhold Poersch GmbH* (toliau – R *GmbH*) sudarė apmokestinamąjį vienetą. EV priklausė 100 % bendrovės R *GmbH* kapitalo.
- 20 Bendrovei R *GmbH* priklausė 100 % *Hella Asia Pacific Pty Ltd* (toliau – HAP *Ltd*), pagal Australijos teisę įsteigtos kapitalo bendrovės, turinčios savo buveinę Australijoje, kapitalo. 2009 m. HAP *Ltd* gavo 556 000 Australijos dolerių (AUD) (apie 337 584 EUR) dividendų iš savo patronuojamosios bendrovės *Hella Philippinen Inc.* (toliau – H *Inc.*).
- 21 Tais pačiais metais HAP *Ltd* išmokėjo 45 287 000 AUD (apie 27 496 685,49 EUR) sumą savo akcininkei – bendrovei R *GmbH*. Paskirstytą sumą sudarė iš kelių ankstesnių finansinių metų perkeltas pelnas ir ankstesniame punkte minėta pelno dalis, kurią HAP *Ltd* gavo iš bendrovės H *Inc.*
- 22 2012 m. atliktas bendrovės R *GmbH* 2006–2009 finansinių metų mokestinis patikrinimas. Inspektoriai konstatavo, kad R *GmbH* gauti dividendai turėjo būti atleisti nuo mokesčio bendrovės EV lygmeniu taikant *KStG 8b straipsnio 1 dalį*, o pagal to paties įstatymo 8b straipsnio 5 dalį 5 % pajamų fiksuoto dydžio suma turėjo būti pakartotinai įtraukta į bendrovės pajamas kaip neatskaitytinos veiklos išlaidos.
- 23 Mokesčių inspekcija patvirtino inspektorių išvadas ir nusprendė, kad pagal *GewStG 2002 8 straipsnio 5 punktą* reikia pakartotinai į EV verslo rezultatą įtraukti dividendus, kuriuos bendrovė HAP *Ltd* išmokėjo bendrovei R *GmbH*, atskaičius pelną, kurį bendrovė H *Inc.* paskirstė bendrovei HAP *Ltd*.
- 24 Mokesčių inspekcija nurodė, kad HAP *Ltd* atliktas pelno paskirstymas neatitiko *GewStG 2002 9 straipsnio 7 punkto* pirmame sakinyje nurodytų sąlygų tiek, kad būtų galima pasinaudoti pakartotinio įtraukimo principo išimtimi.
- 25 Pirma, mokesčių inspekcija nusprendė, kad HAP *Ltd*, kaip patronuojamoji bendrovė, buvo kontroliuojančioji bendrovė, negaunanti pelno iš savo veiklos pagal *AStG 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktus*, todėl jos negalima laikyti „funkcine kontroliuojančiąja bendrove“ pagal *GewStG 2002 9 straipsnio 7 punkto* pirmo sakinio pirmos dalies 2 punktą. Antra, jos taip pat nebuvo galima laikyti

„nacionaline kontroliuojančiąja bendrove“, kuriai taikomas palankesnis režimas pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 1 punktą, nes jai priklausė ne Australijos teritorijoje įsteigtų žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalys.

- 26 Tačiau mokesčių inspekcija nusprendė, kad sumai, kurią bendrovė *H Inc.* išmokėjo bendrovei *HAP Ltd*, o pastaroji išmokėjo bendrovei *R GmbH*, taikomi *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto ketvirtas ir paskesni sakiniai ir jos atžvilgiu galima pasinaudoti žemesnės grandies patronuojamajai bendrovei taikomu lengvatiniu režimu. Todėl tie bendrovės *H Inc.* išmokėti dividendai nebuvo pakartotinai įtraukti į bendrovės *R GmbH* pelną.
- 27 Remdamasi šiais argumentais 2012 m. lapkričio 13 d. mokesčių inspekcija parengė pranešimą apie mokėtinus mokesčius, kuriame, vadovaudamasi *GewStG 2002* ir atskaičiusi dividendus, kuriuos bendrovė *H Inc.* išmokėjo bendrovei *HAP Ltd*, bendrovės *HAP Ltd* bendrovei *R GmbH* išmokėtus dividendus (95 % dydžio) pakartotinai įtraukė į EV, kaip kontroliuojančiojo subjekto, verslo rezultatą. EV skundą dėl šio pranešimo apie mokėtinus mokesčius 2013 m. lapkričio 8 d. sprendimu mokesčių inspekcija atmetė kaip nepagrįstą.
- 28 Tokiomis aplinkybėmis EV pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija), ieškinį ir, be kita ko, nurodė, kad iš užsienio šaltinių gauti dividendai skirtingai vertinami, pažeidžiant Sąjungos teisę, ir kad visus bendrovės *HAP Ltd* bendrovei *R GmbH* išmokėtus dividendus reikia atskaityti iš EV pelno.
- 29 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 63 ir paskesnių straipsnių nuostatas dėl laisvo kapitalo ir mokėjimų judėjimo reikia aiškinti taip, kad joms prieštarauja [*GewStG 2002*] 9 straipsnio 7 punkte įtvirtinta taisyklė, pagal kurią verslo mokesčio tikslu iš pelno ir pakartotinai įtrauktų sumų atskaitant pelną, gautą iš kapitalo bendrovės, kurios administracijos centras ir buveinė yra ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, akcijų, taikomos griežtesnės sąlygos, nei iš pelno ir pakartotinai įtrauktų sumų atskaitant pelną, gautą iš apmokestinamosios nacionalinės kapitalo bendrovės akcijų arba iš nacionalinės įmonės verslo pajamų dalies, tenkančios ne nacionalinėje teritorijoje esančiai nuolatinei buveinei?“

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

- 30 Pirmiausia svarbu pažymėti, kad, nors prejudicinis klausimas suformuluotas taip, kad jis apima visas kapitalo bendroves, kurių vadovybė ir buveinė yra ne Vokietijos teritorijoje, neginčijama, kad pagrindinėje byloje kalbama apie bendrovės, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje, t. y. Australijoje, gauto pelno vertinimą.
- 31 Tokiomis aplinkybėmis prejudicinį klausimą reikia suprasti kaip apimančią tik pelno, kurį paskirsto vadovybė ir buveinę trečiojoje valstybėje turinčios bendrovės, vertinimą ir neapimančią atvejo, kai pelną paskirsto bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje.
- 32 Toliau reikia išsiaiškinti, ar galima remtis SESV 63 straipsniu tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t. y. kai pelnas, kurį bendrovei rezidentei paskirstė trečiojoje valstybėje įsteigta patronuojamoji bendrovė, vertinamas kitaip nei pelnas, kurį paskirstė bendrovės rezidentės patronuojamosios bendrovės rezidentės.

- 33 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad dividendų mokestiniam vertinimui gali būti taikomas su įsisteigimo laisve susijęs SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo judėjimu susijęs SESV 63 straipsnis. Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 34 Nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti realią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į SESV 49 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės taikymo sritį (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 35 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 (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 33 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 36 Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuo atveju, kai kalbama apie trečiosios valstybės kilmės dividendams taikomą mokestinį vertinimą, pakanka išnagrinėti nacionalinės teisės aktų tikslą, kad būtų galima nustatyti, ar tokių dividendų mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 37 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nacionalinės teisės aktai dėl dividendų mokestinio vertinimo, kurie netaikomi išimtinai tais atvejais, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus išmokančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį. Todėl valstybėje narėje įsteigta bendrovė gali, neatsižvelgiant į jos turimą trečiojoje valstybėje įsisteigusios dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalį, remtis šia nuostata, ginčydama tokių teisės aktų teisėtumą (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 38 Šiuo atveju pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktą dividendai, kuriuos bendrovės rezidentės gavo iš savo trečiojoje valstybėje įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, gali būti atskaityti, tik jei nuo referencinio laikotarpio pradžios ir nepertraukiamai bendrovė rezidentė valdo ne mažiau nei 15 % atitinkamos patronuojamosios bendrovės kapitalo.
- 39 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Vokietijos vyriausybė pažymi, kad tokia 15 % kapitalo dalis leidžia naudotis tam tikromis pagal Vokietijos bendrovių teisę smulkiesiems akcininkams pripažįstamomis teisėmis. Tačiau ši aplinkybė nereiškia, kad *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktas taikomas tik tuomet, kai dėl valdomos kapitalo dalies turima tam tikra įtaka dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams.
- 40 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad ne mažiau kaip 15 % patronuojamosios bendrovės kapitalo dalies turėjimas nebūtinai reiškia, kad bendrovė jos turėtoja daro tam tikrą įtaką dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams (šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 79 ir 80 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Todėl reikia pripažinti, kad *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktas nėra taikomas vien tais atvejais, kai patronuojančioji bendrovė turi kapitalo dalį, dėl kurios gali daryti tam tikrą įtaką savo patronuojamosios bendrovės sprendimams ir apibrėžti jos veiklą.
- 42 Todėl tą teisės nuostatą reikia vertinti, atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį.

- 43 Žinoma, šiuo atveju pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktą, kad patronuojančioji bendrovė galėtų prašyti atskaityti dividendus, kuriuos išmokėjo ne Vokietijos teritorijoje įsteigta jos patronuojamoji bendrovė, reikia (be minėtos 15 % minimalios ribos), kad ta patronuojamoji bendrovė savo bendrąsias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai gautų iš veiklos, kuriai taikomi *AStG* 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktai, arba iš valdomų kapitalo dalių žemesnės grandies patronuojamosiose bendrovėse, kuriose tai patronuojamajai bendrovei tiesiogiai priklauso ne mažiau nei 25 % įstatinio kapitalo, jei tenkinamos kai kurios kitos sąlygos.
- 44 Tačiau šios antrinės 25 % minimalios ribos egzistavimas, susijęs su patronuojamosios įmonės turima žemesnės grandies patronuojamosios įmonės kapitalo dalimi, nekelia abejonių dėl šio sprendimo 41 punkte esančios nuostatos.
- 45 Pirma, kaip matyti iš šio sprendimo 34 ir 35 punktuose primintos jurisprudencijos, siekiant nustatyti, ar atitinkamos nacionalinės teisės nuostatos susijusios su įsisteigimo laisve, ar su laisvu kapitalo judėjimu, reikia nustatyti patronuojančiosios bendrovės turimų pelną paskirstančios patronuojamosios bendrovės, kuriai minėtos teisės nuostatos turi būti taikomos, akcijų pobūdį.
- 46 Antra, *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte antrinė 25 % minimali riba numatyta nustatant vieną iš alternatyvių sąlygų, susijusių su pelnu, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto patronuojančiajai bendrovei. Iš tiesų, kai atvejis nėra susijęs su kelių lygmenų bendrovės struktūromis arba kai patronuojančioji bendrovė turi ne mažiau kaip 15 % patronuojamosios bendrovės ir pastarosios bendrosios pajamos gaunamos išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka į *AStG* 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, ši minimali riba netaikoma. Todėl, net jei į ją reikia atsižvelgti atliekant šio sprendimo 45 punkte nurodytą vertinimą, jis negali sukelti abejonių dėl to, kad *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktas nėra taikomas vien tais atvejais, kada patronuojančioji bendrovė turi kapitalo dalį, dėl kurios gali daryti tam tikrą įtaką savo patronuojamosios bendrovės sprendimams ir apibrėžti jos veiklą.
- 47 Todėl tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijusiu su pelno, kurį bendrovei rezidentei išmoka trečiojoje valstybėje įsteigta patronuojamoji bendrovė, ir pelno, kurį paskirsto bendrovės rezidentės patronuojamosios bendrovės rezidentės, skirtingu vertinimu, galima remtis SESV 63 straipsniu.
- 48 Galiausiai reikia pažymėti, kad, atsakant į pateiktą klausimą, trečiosiose valstybėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių dividendų, išmokamų patronuojančiosioms bendrovėms rezidentėms, vertinimą reikia palyginti ne tik su tuo, kuris taikomas patronuojančiosioms bendrovėms rezidentėms išmokamiems patronuojamųjų bendrovių rezidenčių dividendams, bet ir su tuo, kuris taikomas bendrovės rezidentės pelnui iš veiklos, susijusios su ne nacionalinėje teritorijoje įsteigtu nuolatiniu padaliniu.
- 49 Lyginant mokestinį vertinimą, taikomą dividendams, kuriuos patronuojančiosioms bendrovėms išmoka jų patronuojamosios bendrovės, įsteigtos trečiosiose valstybėse narėse, ir tą, kuris taikomas pelnui iš bendrovės rezidentės veiklos, priskiriamos ne nacionalinėje teritorijoje įsteigtam nuolatiniam padaliniui, reikia nustatyti, ar teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, įtvirtina vertinimo skirtumą, kuris atgraso bendrovę rezidentę nuo veiklos vykdymo ne savo rezidavimo valstybėje steigiant patronuojamąją bendrovę vietoj nuolatinio padalinio.
- 50 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagal SESV 49 straipsnį, susijusį su įsisteigimo laisve, kuris taikomas šioms bendrovėms pagal SESV 54 straipsnį, o ne pagal SESV 63 straipsnį, susijusį su laisvu kapitalo judėjimu, bendrovės, Sąjungoje turinčios savo registruotą buveinę, centrinę administraciją arba pagrindinę verslo vietą, turi teisę vykdyti savo veiklą kitose valstybėse narėse įsteigdamos atstovybes, padalinius arba dukterines bendroves.

- 51 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nors iš Sąjungos teisės nuostatų dėl įsisteigimo laisvės formuluotės matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrintų naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms steigti kitoje valstybėje narėje (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *A, C-292/16*, EU:C:2017:888, 24 punktas ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola et Jens W. Trock, C-650/16*, EU:C:2018:424, 16 punktas).
- 52 Tačiau su įsisteigimo laisve susijusiame Sutarties skirsnyje nėra jokios nuostatos, kuri jo nuostatų taikymo sritį išplėstų ir situacijoms, susijusioms su valstybės narės bendrovės padalinio įsteigimu trečiojoje valstybėje arba su trečiosios valstybės bendrovės padalinio įsteigimu valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11*, EU:C:2012:707, 97 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 53 Taigi nei SESV 63 straipsnis, nei SESV 49 straipsnis neskirti tokiam atvejui, kai nacionalinės teisės nuostatose numatomas skirtingas bendrovės rezidentės veiklos pelno, susijusio su ne nacionalinėje teritorijoje įsteigtu nuolatiniu padaliniu, ir trečiojoje valstybėje esančios patronuojamosios bendrovės pelno mokestinis vertinimas.
- 54 Todėl toliau reikia nustatyti, ar SESV 63–65 straipsniai aiškintini taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias iš trečiojoje valstybėje savo vadovybę ir buveinę turinčioje kapitalo bendrovėje valdomos kapitalo dalies gauto pelno atskaitymui taikomos griežtesnės sąlygos nei tuo atveju, kai toks pelnas gaunamas iš apmokestinamosios nacionalinės teisės reglamentuojamos kapitalo bendrovės.

Dėl apribojimo buvimo

- 55 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14*, EU:C:2016:402, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 56 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės nuostatose numatytas diferencijuotas bendrovės rezidentės ir trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės išmokamų dividendų vertinimas.
- 57 Iš tiesų, kaip patikslina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 2a punkto pirmą sakinį, kai bendrovė rezidentė gauna apmokestinamų dividendų iš kitos bendrovės rezidentės, tam, kad būtų sumažintas verslo mokestis, užtenka apmokestinimo laikotarpio pradžioje turėti ne mažiau kaip 15 % dividendus išmokančios bendrovės kapitalo ir iš jo gautą pelno dalį įtraukti į apskaitą apskaičiuojant apmokestinamą pelną.
- 58 Tačiau, kiek tai susiję su trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės išmokėtais dividendais, pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmą sakinį reikalaujama, kad bendrovė nepertraukiamai turėtų ne mažiau kaip 15 % kapitalo nuo referencinio laikotarpio pradžios ir kad bendrąsias pajamas sudarytų tam tikros pajamos iš turto, t. y. išimtinai gaunamos iš veiklos, kuri patenka į *AStG* 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį, arba įrodytų, kad tai yra pajamos iš žemesnės grandies patronuojamųjų įmonių ir patronuojamoji bendrovė turi bent 25 % jų kapitalo, kad patronuojamoji bendrovė yra nacionalinė arba funkcinė kontroliuojančioji bendrovė ir kad bet kuriuo atveju žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė savo bendrąsias pajamas gauna beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka į *AStG* 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų taikymo sritį.

- 59 Taigi, kaip, beje, Vokietijos vyriausybė pripažino rašytinėse pastabose, *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatyto atskaitymo sąlygos yra griežtesnės nei atskaitymo, kuris numatytas to paties įstatymo 9 straipsnio 2a punkte.
- 60 Tačiau, šios vyriausybės teigimu, *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktu yra ne ribojamas kapitalo judėjimas, o nustatomas vienodas vertinimas, taikomas pajamoms, kurias ji vadina „pasyviomis“, t. y. bendrai iš turto valdymo gautoms pajamoms, kurios paprastai neapmokestinamos verslo mokesčiu, todėl nesuteikia ir teisės į atskaitymą. Būtent šiuo aspektu toje nuostatoje numatyta, kad tam tikra trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės turto valdymo veikla negali suteikti tokios atskaitymo teisės. Tačiau tai reiškia, kad tam tikra užsienio bendrovės veikla, kuri vadinama „aktyvi“, kaip antai komercinė veikla, taigi iš principo veikla, kuri apmokestinama verslo mokesčiu, suteikia teisę į atskaitymą.
- 61 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad, pirma, Vokietijos vyriausybė pati pripažįsta, jog, kiek tai susiję su bendrovių rezidenčių paskirstytais dividendais, atskaitymas nepriklauso nuo tuos dividendus paskirstančios kapitalo bendrovės veiklos tipo.
- 62 Antra, *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatytos kitos labiau bendroves rezidentės ribojančios sąlygos, kiek tai susiję su trečiosiose valstybėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių išmokėtais dividendais, kaip antai pareiškia visą referencinį laikotarpį (ne tik to laikotarpio pradžioje) nepertraukiamai turėti ne mažiau kaip 15 % trečiosiose valstybėse įsteigtų dividendus išmokančiųjų bendrovių kapitalo, taip pat sąlygos, susijusios su dividendus patronuojamosioms bendrovėms išmokančiomis žemesnės grandies patronuojamosiomis bendrovėmis.
- 63 Todėl reikia pažymėti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad trečiosiose valstybėse įsteigtos patronuojamosios bendrovės išmokėtų dividendų mokestiniam atskaitymui taikomi griežtesni reikalavimai nei tie, kurie taikomi patronuojamųjų bendrovių rezidenčių išmokėtiems dividendams, gali atgrasyti patronuojančiąsias bendroves rezidentės investuoti savo kapitalą į trečiosiose valstybėse įsteigtas patronuojamąsias bendroves. Iš tiesų, kadangi pajamoms iš trečiųjų valstybių kilmės kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei bendrovių rezidenčių išmokėtiems dividendams, trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių akcijos investuotojams rezidentams yra mažiau patrauklios nei bendrovių rezidenčių (pagal analogiją žr. 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 64 Vadinasi, tokios teisės nuostatos yra iš principo SESV 63 straipsniu draudžiamas kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių apribojimas.

Dėl SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymo

- 65 Mokesčių inspekcija ir Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad Vokietijos Federacinė Respublika pagrįstai paliko tokį apribojimą pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį.
- 66 Pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį SESV 63 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas.
- 67 Nors „tiesioginių investicijų“ sąvoka Sutartyje neapibrėžta, ji nustatyta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t. p. 10) I priede pateiktoje kapitalo judėjimo nomenklatūroje. Iš „tiesioginių investicijų“ išvardijimo šios nomenklatūros pirmajame skyriuje ir iš su ja susijusių paaiškinimų matyti, kad ši sąvoka apima fizinių arba juridinių

asmenų daromas visų rūšių investicijas, skirtas užmegzti ar palaikyti ilgalaikiams tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikiančio kapitalą, ir įmonės, kurios ekonominei veiklai suteikiamas kapitalas (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 75 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 68 Dėl naujų ar egzistuojančių įmonių, kurios įsteigtos kaip akcinės bendrovės, akcijų turėjimo pažymėtina, kad, kaip patvirtinta pirmesniame šio sprendimo punkte išdėstytuose paaiškinimuose, tikslas užmegzti ir palaikyti tvarius ekonominius ryšius reiškia, kad fizinio asmens akcijos, turimos pagal nacionalinės teisės aktus dėl akcinių bendrovių arba kitaip, suteikia jam galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant bendrovę (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 76 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 69 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją kapitalo judėjimo, susijusio su įsisteigimu arba tiesioginėmis investicijomis, apribojimai, kaip jie suprantami pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį, apima ne tik tas nacionalines priemones, kurios, taikomos kapitalo judėjimui į trečiąsias valstybes ar iš jų, riboja investicijas ir įsisteigimą, bet ir tas, kurios riboja iš to kylančių dividendų mokėjimus (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 77 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 70 Vadinas, kapitalo judėjimo apribojimas, kaip antai mažiau palankus užsienio kilmės dividendų mokestinis vertinimas, patenka į SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymo sritį tiek, kiek jis susijęs su akcijomis, įsigytais siekiant užmegzti ar palaikyti ilgalaikius ir tiesioginius ekonominius ryšius tarp akcininko ir atitinkamos bendrovės ir suteikiančiomis galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant bendrovę (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 78 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 71 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad aplinkybė, jog nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis nustatomi apribojimai kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, taip pat gali būti taikomos kitoms situacijoms, nekliudo taikyti SESV 64 straipsnio 1 dalies joje numatytoms situacijoms (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *X*, C-317/15, EU:C:2017:119, 21 punktą).
- 72 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad pagrindinė byla susijusi su dividendų mokestinių vertinimu; tuos dividendus EV, kaip kontroliuojantysis subjektas, gauna už savo turimas 100 % pirmosios Vokietijos teisės reglamentuojamos bendrovės akcijų; pastaroji turi 100 % bendrovės HAP *Ltd* akcijų, už kurias išmokėti dividendai, anot mokesčių inspekcijos, turi būti pakartotinai įtraukti. Tokia akcijų dalis suteikia akcininkui galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant dividendus mokančią bendrovę, todėl gali būti laikoma tiesioginėmis investicijomis.
- 73 Kalbant apie SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytą laiko kriterijų, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nors iš esmės Sąjungos akte nurodytą dieną galiojusią teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujasi Sąjungos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečią dieną „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires (2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 74 SESV 64 straipsnio 1 dalyje vartojama „1993 m. gruodžio 31 d. galiojusio apribojimo“ sąvoka reiškia, kad su nagrinėjamu apribojimu susijusios teisės nuostatos nuo šios datos nenutrūkstamai yra atitinkamos valstybės narės teisinės sistemos dalis. Iš tikrųjų, jeigu būtų kitaip, valstybė narė galėtų bet kuriuo momentu iš naujo įvesti kapitalo judėjimo į trečiąsias valstybes ar iš jų apribojimus, kurie nacionalinėje teisės sistemoje galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., bet nebuvo palikti (2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Prunus ir Polonium*, C-384/09, EU:C:2011:276, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 75 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau nei taip nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamu Sąjungos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Iš tikrųjų nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią Sąjungos teisėje įtvirtintų teisių ir laisvių naudojimosi kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamame Sąjungos akte nurodytą dieną galiojusiam teisės aktui (2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 76 Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2007 m. rugpjūčio 14 d. vykdydamas įmonių apmokestinimo reformą minimalią kapitalo dalies ribą, kurios reikalaujama taikant atskaitymą pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktą, nacionalinis įstatymų leidėjas padidino nuo 10 % iki 15 %.
- 77 Taigi pakeista viena iš sąlygų taikyti atskaitymą, taip sumažinant, kaip generalinis advokatas nurodo išvados 89 punkte, *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatyto atskaitymo taikymo sritį.
- 78 Toliau iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti (ir tai patvirtino Vokietijos vyriausybė), kad po 1993 m. gruodžio 31 d. Vokietijos įstatymų leidėjas iš dalies pakeitė suteikiamo atskaitymo apimtį: ji skaičiuojama nebe pagal bendruosius, o pagal grynuosius dividendus. Taigi atskaitymo apimtis taip pat sumažinta.
- 79 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad apskritai teisės aktai, kurių kontekste vertintinas *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktas, iš esmės pakeisti 2000 m. spalio 23 d. *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)* (Mokesčių mažinimo ir įmonių apmokestinimo reformos įstatymas (Mokesčių mažinimo įstatymas)] (*BGBI.* 2000 I, p. 1433). Iš tiesų, šiuo nauju įstatymu įvedus 50 % pajamų sumažinimo sistemą, pagal ją išmokėti dividendai, jei atitiko *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatytas sąlygas, iš principo buvo atleisti nuo verslo mokesčio; pagal ankstesnę sistemą juridinių asmenų gauti dividendai buvo iš principo apmokestinami, o *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatyta išimtis.
- 80 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad SESV 64 straipsnio 1 dalį, kaip nukrypstančią nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nuostatą, reikia aiškinti siaurai (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 29 punktas).
- 81 Vadinas, ir sąlygas, kurias nacionalinės teisės nuostatos turi atitikti, kad būtų laikomos 1993 m. gruodžio 31 d. „galiojusiomis“, neatsižvelgiant į vėliau atliktą nacionalinės teisės pakeitimą, taip pat reikia aiškinti siaurai.
- 82 *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatyto atskaitymo taikymo srities susiaurinimas tiek asmenų, tiek materialiniu lygmeniu kartu su bendro teisės aktų konteksto pasikeitimu, apie kurį kalbama šio sprendimo 79 punkte, prieštarauja Vokietijos vyriausybės tvirtinimui, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos iš esmės liko tapačios, nepaisant teisės aktų pakeitimų, atliktų laikotarpiu nuo 1993 m. gruodžio 31 d. iki šios nacionalinės teisės nuostatos priėmimo.
- 83 Todėl tokiam laisvo kapitalo judėjimo apribojimui, kokį lemia *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto taikymas, negalima, remiantis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, netaikyti SESV 63 straipsnio 1 dalies taisyklės.
- 84 Vis dėlto reikia išsiaiškinti, ar tokį apribojimą galima pateisinti atsižvelgiant į kitas Sutarties nuostatas.

Dėl pateisinimo egzistavimo

- 85 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą SESV 63 straipsnis nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.
- 86 Šią nuostatą, kaip nukrypstančią nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, reikia aiškinti siaurai. Todėl jos negalima aiškinti taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su SESV. Iš tiesų pačią SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą išimtį riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55 ir 56 punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).
- 87 Todėl reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- ### ***Dėl objektyvaus situacijų panašumo***
- 88 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar tarpvalstybinė situacija yra panaši į vidaus situaciją, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama aptariamomis nacionalinės teisės nuostatomis, tų nuostatų dalyką ir turinį (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 89 Be to, siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant nagrinėjamus teisės aktus, atspindi objektyvų situacijos skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiuose teisės aktuose įtvirtintus atskyrimo kriterijus (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 28 punktas ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 49 punktas).
- 90 Kaip jau patikslinta šio sprendimo 56–58 punktuose, pagrindinėje byloje nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose numatytas skirtingas dividendų vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar juos išmokėjo bendrovė rezidentė, ar trečiojoje valstybėje įsteigta bendrovė.
- 91 Vokietijos vyriausybė teigia, kad, kitaip nei pajamos iš bendrovės rezidentės, iš užsienio bendrovėje turimų kapitalo dalių gautos pajamos iš principo nėra iš anksto apmokestinamos verslo mokesčiu.
- 92 Pagal nacionalinės teisės nuostatas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurios skirtos dvigubam apmokestinimui išvengti, leidžiant iš verslo mokesčio bazės išskaityti dividendus, gaunamus iš turimų vienos ar kelių kapitalo bendrovių akcijų, bendrovės, gaunančios dividendus iš juos išmokančių bendrovių rezidenčių, padėtis yra panaši į bendrovės, kuri gauna pajamų iš bendrovių nerezidenčių akcijų (pagal analogiją žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 62 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 113 punktą).

- 93 Tokiomis aplinkybėmis iš pateiktų argumentų matyti, kad bendrovės, gaunančios toje pačioje valstybėje narėje esančių bendrovių išmokamus dividendus, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas yra panašioje padėtyje kaip tos, kurios gauna dividendus iš bendrovių, turinčių buveinę trečiojoje valstybėje.

Dėl bendrojo intereso privalomojo pagrindo egzistavimo

- 94 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos skirtos kovoti su piktnaudžiavimu mokestiniais susitarimais. Iš tiesų *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatytas atskaitymas taikomas tik realiai vykdomam pelno paskirstymui ir skirtas išvengti atskaitymo, pasitelkiant fiktyvias bendroves.
- 95 Šiomis aplinkybėmis primintina: tam, kad būtų laikoma, jog nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūčių tokiems veiksams, kuriems būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata (2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 40 punktas ir 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 96 Tačiau bendra sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija negalima pateisinti priemonės, kuri kelia grėsmę naudojimuisi Sutartimi garantuojama pagrindine laisve, ir vien tai, kad dividendus išmokanti bendrovė yra trečiojoje valstybėje, taip pat negali pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C-48/11, EU:C:2012:485, 32 punktas ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 97 Šiuo atveju nei iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos, nei iš Vokietijos vyriausybės pateiktų paaiškinimų negalima tiksliai nustatyti, kokio tipo piktnaudžiavimo siekiama išvengti pagrindinėje byloje nagrinėjamomis nacionalinės teisės nuostatomis.
- 98 Bet kuriuo atveju *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatyto išskaitymo taikymo sąlygos, pagal kurias, kiek tai susiję su kontroliuojančiosios bendrovės funkciją turinčiomis patronuojančiosiomis bendrovėmis, reikia atsižvelgti į jų žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių veiklos pobūdį, t. y. kad patronuojamąją bendrovę turi būti galima pripažinti „funkcine kontroliuojančiąja bendrove“ arba „nacionaline kontroliuojančiąja bendrove“, kaip tai suprantama šio sprendimo 13 punkte, nustato trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių atžvilgiu nenuginčijamą piktnaudžiavimo prezumpciją.
- 99 Todėl šios teisės nuostatos negali būti pateisinamos būtinybe užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir sukčiavimui mokesčių srityje.
- 100 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad SESV 63–65 straipsnius reikia aiškinti taip: jiems prieštarauja nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias atskaitant pelną, gautą iš turimų kapitalo bendrovės, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje, akcijų, taikomos griežtesnės sąlygos, nei atskaitant pelną, gautą iš turimų apmokestinamosios nacionalinės kapitalo bendrovės akcijų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 101 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63–65 straipsnius reikia aiškinti taip: jiems prieštarauja nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias atskaitant pelną, gautą iš turimų kapitalo bendrovės, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje, akcijų, taikomos griežtesnės sąlygos, nei atskaitant pelną, gautą iš turimų apmokestinamosios nacionalinės kapitalo bendrovės akcijų.

Parašai.