



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – Kapitalo judėjimas tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių – „Standstill“ išlyga – Valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos, susijusios su tarpinėmis bendrovėmis, įsteigtomis trečiosiose šalyse – Šių teisės nuostatų pakeitimas, po kurio iš naujo pradėjo galioti ankstesnės teisės nuostatos – Trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės pajamos, gautos iš valstybėje narėje įsteigtos bendrovės valdomų skolų – Tokių pajamų įtraukimas į mokesčių mokėtojo, valstybės narės rezidento mokesčių tikslais, mokesčio bazę – Laisvo kapitalo judėjimo apribojimas – Pateisinimas“

Byloje C-135/17

dėl 2016 m. spalio 12 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. kovo 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X GmbH

prieš

Finanzamt Stuttgart – Körperschaften

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kuri sudaro pirmininkas K. Lenaerts, kolegijų pirmininkai J.-C. Bonichot, M. Vilaras, E. Regan, F. Biltgen, K. Jürimäe ir C. Lycourgos, teisėjai A. Rosas (pranešėjas), E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits ir L. Bay Larsen,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. kovo 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *X GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* K. Weber ir D. Pohl,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, E. de Moustier ir S. Ghiandoni,

* Proceso kalba: vokiečių.

- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren ir L. Swedenborg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killmann ir N. Gossement,

susipažinęs su 2018 m. birželio 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 ir 64 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *X GmbH*, pagal Vokietijos teisę įsteigtos bendrovės, ir *Finanzamt Stuttgart-Körperschaften* (Štutgarto mokesčių inspekcijos Juridinių asmenų skyrius, Vokietija) ginčą dėl pagal Šveicarijos teisę įsteigtos bendrovės Y, kurios 30 % kapitalo priklauso X, gautų pajamų įtraukimo į X mokesčio bazę.

Teisinis pagrindas

- 3 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1972 m. rugsėjo 8 d. *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen* (Užsienyje gautų pajamų apmokestinimo įstatymas) (BGBl. 1972 I, p. 1713; toliau – *AStG 2006*) ketvirta dalis „Turimos tarpinių užsienio bendrovių kapitalo dalys“ apima šio įstatymo 7–14 straipsnius.
- 4 Pagal *AStG 2006* 7 straipsnio 1 dalį „užsienio bendrovė“ apibrėžiama kaip „juridinis asmuo, asmenų susivienijimas arba turto masė, kaip tai suprantama pagal *Körperschaftsteuergesetz* [(Pelno mokesčio įstatymas)], ji neturi nei administracijos, nei registruotos buveinės Vokietijoje ir ji nėra atleista nuo pelno mokesčio pagal [šio įstatymo] 3 straipsnio 1 dalį“. Pagal šio 7 straipsnio 1 dalį tais atvejais, kai neribotai apmokestinami asmenys turi daugiau nei pusę tokios bendrovės kapitalo dalių, už pajamas, dėl kurių ši bendrovė yra tarpinė bendrovė, kaip tai suprantama pagal *AStG 2006* 8 straipsnį, apmokestinamas kiekvienas iš šių asmenų atsižvelgiant į jam priklausančią šios bendrovės įstatinio kapitalo dalį.
- 5 *AStG 2006* 7 straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„Jeigu užsienio bendrovė yra tarpinė bendrovė, kiek tai susiję su tarpinėmis investicinio pobūdžio pajamomis, kaip tai suprantama pagal 6a straipsnį, ir jei neribotai apmokestinamam asmeniui šioje bendrovėje priklauso ne mažiau kaip 1 % kapitalo dalių, šios pajamos apmokestinamos kaip šio asmens pajamos, kaip apibrėžta 1 dalyje, net jei kitos šioje dalyje nurodytos sąlygos nėra įvykdytos. <...>“
- 6 *AStG 2006* 7 straipsnio 6a dalyje numatyta:

„Investicinio pobūdžio tarpinės pajamos yra tarpinės užsienio bendrovės pajamos, <...> gautos turint, valdant, išlaikant mokėjimo priemones, paskolas, akcijas, kapitalo dalis (išskyrus pajamas, nurodytas 8 straipsnio 1 dalies 8 ir 9 punktuose) ir panašų turtą ar padidėjus jų vertei, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad jos gautos iš veiklos, konkuruojančios su užsienio bendrovės nuosava veikla, kuriai taikomi 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktai <...>“
- 7 Pagal *AStG 2006* 8 straipsnio 1 dalį trečiojoje valstybėje įsteigta bendrovė laikoma „tarpine bendrove“, kiek tai susiję su pajamomis, kurioms taikomas mažas apmokestinimas, kurios nėra gaunamos iš ekonominės veiklos rūšių, išvardytų šios dalies 1–10 punktuose. Pagal šiuos punktus sąvoka „tarpinė

bendrovė“ neapima bendrovių, gaunančių pajamas, taikant tam tikras išimtis ir patikslinimus, iš žemės ūkio ir miškininkystės, objektų gamybos, perdirbimo ar surinkimo, energijos gamybos, mokslinių tyrimų ir mineralų gavybos, kredito įstaigos arba draudimo įmonės eksploatacijos, prekybos, paslaugų, nuomos ar išperkamosios nuomos, kapitalo pritraukimo ar suteikimo paskolos būdu, kai mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad jos gautos tik užsienio kapitalo rinkose, o ne iš asmens, susijusio su mokesčių mokėtoju, arba iš užsienio bendrovės, kapitalo bendrovės pelno paskirstymo, turimų kitos bendrovės kapitalo dalių perleidimo ir jos likvidavimo ar jos kapitalo sumažinimo ir bendrovių restruktūrizavimo.

- 8 Siekiant apibrėžti trečiojoje šalyje įsteigtą tarpinę bendrovę *AStG 2006* 8 straipsnio 3 dalyje pelno mokestis apibrėžiamas kaip „mažas“, jei jis yra mažesnis nei 25 %.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Vokietijos teisę įsteigta X, ribotos atsakomybės bendrovė, per pagrindinėje byloje aptariamą laikotarpį turėjo 30 % Y, kapitalo bendrovės, kurios registruota buveinė ir administracija yra Šveicarijoje, kapitalo dalių. 2005 m. birželio mėn. Y sudarė „skolų išpirkimo ir perleidimo sutartį“ su *Z GmbH*, sporto teisių valdymo bendrove, įsteigta Vokietijoje.
- 10 Taip Y perleistos skolos buvo grindžiamos sutartimis, pagal kurias Z pervedė negrąžinamas subsidijas sporto klubams ir taip jiems suteikė grynųjų pinigų, o mainais gavo „pelno dalį“, kurios mažiausia suma atitiko sumą, kurią Z pervedė kaip subsidijas, vis dėlto ši suma gali būti didesnė, atsižvelgiant, be kita ko, į atitinkamo sporto klubo pasiekimus ir jo pajamas, visų pirma, iš transliavimo teisių.
- 11 Y kaip pirkimo kainą už aptariamų skolų perleidimą sumokėjo Z 11 940 461 EUR sumą, kurią visą gavo iš išorės finansavimo šaltinių. 2005 m. lapkričio mėn. X suteikė Y 2,8 milijonų eurų paskolą.
- 12 2007 m. sausio 1 d. sprendimu Štutgarto finansų tarnybos Juridinių asmenų skyrius nustatė, kad X gavo pajamų iš trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės pasyvios veiklos. Kadangi, anot šios tarnybos, Y turėjo būti laikoma tarpine bendrove, kiek tai susiję su „investicinio pobūdžio tarpinėmis pajamomis“, kaip tai suprantama pagal *AStG 2006* 7 straipsnio 6 ir 6a dalis, dalis Y gautų pajamų iš įsigytų iš Z skolų buvo įtraukta į X mokesčio bazę, o X 2006 m. gavo 546 651 eurą pelno, iš kurio galima buvo atskačiuoti 95 223 eurų ankstesnių metų nuostolių.
- 13 X pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas, Vokietija), tačiau jis jį atmetė.
- 14 Atmetus šį sprendimą, X kreipėsi į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija). Jo nuomone, neginčijama, kad Y buvo X „tarpinė bendrovė“, o Y gautos pajamos sudarius skolų perleidimo sutartį buvo „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“, kaip tai suprantama pagal *AStG 2006* 7 straipsnio 6 dalį ir 8 straipsnio 1 dalį. Kadangi X priklausė daugiau kaip 1 % šios trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, šios Y gautos pajamos pagal šias nuostatas buvo teisingai įtrauktos į X mokesčio bazę proporcingai turimų kapitalo dalių toje bendrovėje daliai. Todėl atsižvelgiant į Vokietijos teisę, X apeliacinis skundas dėl 2007 m. sausio 1 d. sprendimo buvo nepagrįstas.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto konstatuoja, kad šios nuostatos taikomos tik trečiosiose šalyse įsteigtų bendrovių kapitalo dalims, kurias turi Vokietijos mokesčių mokėtojai. Šiomis aplinkybėmis jam kyla klausimas, ar nagrinėjamos nuostatos gali pažeisti SESV 63 straipsnio 1 dalį, kurioje nustatyta, be kita ko, kad uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai.

- 16 Prieš atsakant į klausimą dėl nacionalinės teisės aktų suderinamumo su SESV 63 straipsniu, šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto primena, kad pagal „standstill“ išlygą, numatytą SESV 64 straipsnio 1 dalyje, SESV 63 straipsnyje nustatytas draudimas nekliudo „taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Bendrijos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų“, susijusiam, be kita ko, su tiesioginėmis investicijomis. Darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis susijęs su tiesioginėmis investicijomis į trečiąją šalį, šiuo atveju į Šveicariją, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad būtina nustatyti, visų pirma, ar nacionalinės taisyklės dėl trečiosiose šalyse įsteigtų tarpinių bendrovių, taikytinos ginčijamais mokestiniais metais, turėtų būti laikomos „1993 m. gruodžio 31 d. galiojusiu“ apribojimu, nes šios taisyklės buvo iš dalies pakeistos po šios datos.
- 17 Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) aiškina, kad šias taisykles, galiojusias 1993 m. gruodžio 31 d., iš dalies pakeitė, be kita ko, 2000 m. spalio 23 d. *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung* (Įstatymas dėl mokesčio tarifo sumažinimo ir įmonių apmokestinimo reformos, BGBl. 2000 I, p. 1433, toliau – *StSenkG 2000*), įsigaliojęs 2001 m. sausio 1 d. Šis teismas nurodo, kad *StSenkG 2000* „iš esmės pakeitė“ taisykles, galiojusias 1993 m. gruodžio 31 d., bet paaiškina, kad padaryti pakeitimai vis dėlto buvo netrukus panaikinti 2001 m. gruodžio 20 d. *Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* (Įstatymas dėl įmonių apmokestinimo reformos, BGBl. 2001 I, p. 3858, toliau – *UntStFG 2001*), kuris šiuo klausimu įsigaliojo 2001 m. gruodžio 25 d. ir kuriame dėl trečiosiose šalyse įsteigtų tarpinių bendrovių apmokestinimo tvarkos numatytas kapitalo judėjimo, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimas, iš esmės identiškas kylančiam iš 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusių taisyklių. Kadangi *StSenkG 2000* padarytais pakeitimais pagal jo reikšmingas nuostatas „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“ į mokesčių mokėtojo rezidento mokesčio bazę buvo galima įtraukti tik nuo 2002 m., šios nuostatos buvo panaikintos dar iki tol, kol šie pakeitimai leido mokesčių administratoriui atlikti tokį įtraukimą.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) prašo išsiaiškinti „standstill“ išlygą, numatytą SESV 64 straipsnio 1 dalyje, dviem aspektais.
- 19 Pirma, jis iš esmės klausia, ar SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta nukrypti leidžiančia nuostata leidžiama riboti kapitalo judėjimą tarp valstybės narės ir trečiosios valstybės, susijusį su tiesioginėmis investicijomis, nors šio aptariamo reglamentavimo materialinė taikymo sritis buvo išplėsta po 1993 m. gruodžio 31 d., kad apimtų ir kitas investicijas, be kita ko, „portfelines“. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal *AStG 2006* 7 straipsnio 6 dalį (iš *UntStFG 2001* kylanti redakcija), be kita ko, buvo sumažintas tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiojoje šalyje, kapitalo dalių lygis, reikalingas tokiam įtraukimui, nuo 10 % iki 1 % šios bendrovės kapitalo. Tačiau, kadangi šis pakeitimas iš esmės nebuvo susijęs su tiesioginėmis investicijomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, vis dėlto „standstill“ išlyga gali būti taikoma pagrindinės bylos aplinkybėms.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo antrasis klausimas dėl SESV 64 straipsnio 1 dalies susijęs su „investicinio pobūdžio tarpinių pajamų“ taisyklių svarbių pakeitimų, padarytų *StSenkG 2000*, aspektais laiko atžvilgiu. Šie pakeitimai įsigaliojo, bet jie leido įtraukti tarpines pajamas į mokesčių mokėtojo rezidento mokesčio bazę tik po dienos, kai šiuos pakeitimus panaikino *UntStFG 2001*. Vis dėlto 1993 m. gruodžio 31 d. egzistavusios teisinės situacijos pakeitimas, nors ir laikinas, tapo nacionalinės teisės sistemos sudedamąja dalimi ir todėl galėjo nutraukti tuo metu egzistavusių ribojančių taisyklių galiojimą. Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar garantija išsaugoti nacionalinį laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, galiojantį 1993 m. gruodžio 31 d., gali būti nebetaikoma vien dėl teisės nuostatų, kuriomis keičiamos ankstesnės nuostatos, formaliai įgytos norminės galios, ar šios teisės nuostatos taip pat turi būti iš tikrųjų įgyvendintos praktikoje.
- 21 Tuo atveju, jei nagrinėjamoms nacionalinės teisės nuostatoms netaikoma „standstill“ išlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, dėl vieno iš šių dviejų aspektų, todėl jos turi būti vertinamos atsižvelgiant į Sąjungos teisę, susijusią su laisvu kapitalo judėjimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs

teismas klausia, ar tokios teisės nuostatos yra apribojimas, draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, ir, jeigu taip, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Iš primena, kad šiuo aspektu Teisingumo Teismas išnagrinėjo klausimą dėl tarpinių bendrovių pajamų apmokestinimo byloje, kurioje buvo priimtas 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), bet ši byla susijusi su įsisteigimo laisve, taikoma valstybių narių santykiuose, o ne su laisvu kapitalo judėjimu, taip pat taikomu santykiuose tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių.

- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jei tame sprendime nustatyti principai, susiję su įsisteigimo laisve, turėtų būti be išlygų taikomi kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, nagrinėjamos Vokietijos teisės nuostatos pažeistų SESV 63 straipsnio 1 dalį. Iš tiesų, pagal šias teisės nuostatas „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“ nebūtų įtraukiamos į mokesčių mokėtojo, Vokietijos rezidento, mokesčio bazę tik išimtinai dirbtinių darinių, kuriais siekiama apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas, atveju, kaip tai suprantama pagal 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544). Atvirkščiai, nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos taikomos neatsižvelgiant į tarpinės bendrovės ekonominę funkciją ir atitinkamam akcininkui nebūtų suteikia galimybė nustatyti, kad jo investicija trečiojoje šalyje turi ekonominį pagrindą, ir tai įrodyti mokesčių institucijoms.
- 23 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar motyvai, galintys pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą, nustatyti 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), taikomi santykiuose su trečiosiomis šalimis ir, jei taip, kokius kokybinius ir kiekybinius reikalavimus turi atitikti trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių turėjimas, kad nebūtų laikomas „išimtinai dirbtiniu“.
- 24 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar EB 57 straipsnio 1 dalį (dabar – SESV 64 straipsnio 1 dalis) reikia aiškinti taip, kad EB 56 straipsnis (dabar – SESV 63 straipsnis) su tiesioginėmis investicijomis susijusio kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimui, kurį valstybė narė taikė 1993 m. gruodžio 31 d., nedaro poveikio ir tuomet, kai kapitalo judėjimą į trečiąsias šalis ar iš jų apribojanti nacionalinės teisės nuostata atskaitos dieną iš esmės buvo taikoma tik tiesioginėms investicijoms, tačiau po atskaitos dienos išplėsta taip, kad apimtų ir užsienio bendrovių kapitalo dalių portfelį, mažesnę nei 10 % riba?
2. Jei į pirmąjį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar EB 57 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip: tokiu atveju, kai taikoma atskaitos dieną galiojusį apribojimą iš esmės atitinkanti vėlesnė nacionalinės teisės nuostata, tačiau atskaitos dieną galiojęs apribojimas po atskaitos dienos trumpam iš dalies buvo iš esmės pakeistas įstatymu, kuris, nors įsigaliojo, praktiškai niekada nebuvo pritaikytas, nes dar prieš tai, kai jį būtų buvę galima pirmą kartą pritaikyti konkrečiu atveju, buvo pakeistas šiuo metu taikoma teisės nuostata, laikytina, kad taikoma atskaitos dieną, t. y. 1993 m. gruodžio 31 d., galiojusi nacionalinės teisės nuostata, kuria apribojamas su tiesioginėmis investicijomis susijęs kapitalo judėjimas į trečiąsias valstybes ar iš jų?
3. Jei į vieną iš pirmesnių klausimų bus atsakyta neigiamai, ar pagal EB 56 straipsnį draudžiama valstybės narės teisės norma, pagal kurią į toje valstybėje narėje įsisteigusio mokesčių mokėtojo, kuriam priklauso ne mažiau kaip 1 % kitoje valstybėje (šiuo atveju – Šveicarijoje) įsteigtos bendrovės kapitalo, mokesčio bazę proporcingai pagal atitinkamos valdomo kapitalo dalies dydį įtraukiamos šios bendrovės gautos investicinio pobūdžio teigiamos pajamos, jei šių pajamų apmokestinimo lygis mažesnis negu pirmojoje valstybėje?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 25 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar „standstill“ sąlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, turi būti aiškinama taip, kad SESV 63 straipsnio 1 dalis neturi įtakos taikant kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimą, kuris iš esmės galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. pagal valstybės narės teisės aktus, nors šio apribojimo taikymo sritis po šios datos buvo išplėsta kapitalo dalims, nesusijusioms su tiesioginėmis investicijomis.
- 26 SESV 63 straipsnio 1 dalyje bendrai draudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai. Šioje nuostatoje numatytas kapitalo judėjimas visų pirma apima tiesiogines investicijas įmonės akcijų turėjimo forma, kai tai suteikia galimybę, susijusią su jos valdymu ir kontrole („tiesioginės“ investicijos), ir vertybinių popierių įsigijimą kapitalo rinkoje, siekiant atlikti tik finansinę investiciją ir neketinant daryti įtakos įmonės valdymui bei kontrolei („portfelinės“ investicijos) (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-282/04 ir C-283/04, EU:C:2006:608, 18 ir 19 punktus ir 2017 m. gegužės 16 d. Nuomonės 2/15 (Laisvosios prekybos sutartis su Singapūru), EU:C:2017:376, 80 ir 227 punktus).
- 27 Vis dėlto pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį valstybė narė gali santykiams su trečiosiomis šalimis taikyti į šios nuostatos materialinę taikymo sritį patenkančius kapitalo judėjimo apribojimus, net jeigu jie prieštarauja SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytam laisvo kapitalo judėjimo principui, su sąlyga, kad šie apribojimai jau galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. (žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 187 punktą; 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 39 punktą ir 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 86 punktą).
- 28 Tiek, kiek „standstill“ išlygoje, numatytoje SESV 64 straipsnio 1 dalyje, nustatyta, kad „SESV 63 straipsnio nuostatomis nekludoma taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojusių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis <...>“, iš paties teksto matyti, kad apribojimai, nustatyti kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susiję su tiesioginėmis investicijomis, patenka į šios išlygos materialinę taikymo sritį. Priešingai, portfelinės investicijos nėra toks kapitalo judėjimas, kuriam ji taikoma.
- 29 Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, viena vertus, X pagrindinėje byloje nagrinėjamais mokestiniais metais priklausė 30 % Y kapitalo dalių, tokių kapitalo dalių turėjimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko tiesiogine investicija, ir, kita vertus, pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų taikymo sritis buvo išplėsta po 1993 m. gruodžio 31 d. taip, kad ji apimtų ne tik turimas trečiosiose šalyse įsteigtų bendrovių kapitalo dalis, viršijančias 10 % kapitalo, bet ir neviršijančias 10 % kapitalo, kurias prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko portfelinėmis investicijomis.
- 30 Tam, kad SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta „standstill“ išlyga būtų taikoma, nėra būtina, kad nacionalinės teisės nuostatos, ribojančios kapitalo judėjimą į trečiąsias šalis ar iš jų, būtų susijusios tik su šioje nuostatoje numatytais kapitalo judėjimais.
- 31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad tai, jog nacionalinės teisės nuostatos gali būti taikomos ne tik kapitalo judėjimui, numatytam SESV 64 straipsnio 1 dalyje, bet ir kitoms situacijoms, nekluduoja taikyti „standstill“ išlygos šiame straipsnyje numatytiems aplinkybėms. Iš tiesų, šios išlygos

materialinė taikymo sritis priklauso ne nuo nacionalinio apribojimo specialaus dalyko, o nuo jo poveikio kapitalo judėjimui, numatytam SESV 64 straipsnio 1 dalyje (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo X, C-317/15, EU:C:2017:119, 21 ir 22 punktus).

- 32 Taigi, SESV 63 straipsnio 1 dalis neturi įtakos taikant apribojimą, galiojusį 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę teisę, susijusį su kapitalo judėjimu, numatytu SESV 64 straipsnio 1 dalyje, kaip antai tiesioginių investicijų judėjimu, į trečiąsias šalis ar iš jų, nepaisant po šios datos galimai atlikto teisės nuostatų, reglamentuojančių šį apribojimą, taikymo srities išplėtimo kitoms kapitalo judėjimo rūšims, kaip antai portfelinėms investicijoms.
- 33 Tokiomis aplinkybėmis, kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 58 ir 59 punktuose, *UntStFG 2001* padarytas pakeitimas, kuriuo atitinkamos bendrovės kapitalo dalių turėjimo riba sumažinama nuo 10 % iki 1 %, net jei dėl to į pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų taikymo sritį įtraukiamos ne tik tiesioginės investicijos, negali turėti įtakos atitinkamos valstybės narės galimybei toliau taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusių apribojimų pagal nacionalinę teisę tiek, kiek jie susiję su kapitalo judėjimu, numatytu SESV 64 straipsnio 1 dalyje.
- 34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatytą „standstill“ išlygą reikia aiškinti taip, kad SESV 63 straipsnio 1 dalis neturi įtakos taikant kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimą, kuris iš esmės galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. pagal valstybės narės teisės aktus, nors šio apribojimo taikymo sritis po šios datos buvo išplėsta kapitalo dalims, nesusijusioms su tiesioginėmis investicijomis.

Dėl antrojo klausimo

- 35 Antruoju klausimu, pateiktu tuo atveju, jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar „standstill“ išlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, turi būti aiškinama taip, kad SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytas draudimas taikomas kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimui, jei nacionalinės teisės nuostatos, kuriose nustatytas šis apribojimas, po 1993 m. gruodžio 31 d. buvo iš esmės pakeistos, nes buvo priimtas įstatymas, kuris įsigaliojo, bet buvo pakeistas anksčiau, nei pradėtas taikyti praktikoje, teisės nuostatomis, iš esmės identiškoms toms, kurios buvo taikomos 1993 m. gruodžio 31 d.
- 36 Kaip iš esmės matyti iš šio sprendimo 27 punkto, „standstill“ išlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, nukrypstant nuo SESV nustatyto laisvo kapitalo judėjimo principo, leidžia taikyti apribojimus tam tikroms kapitalo judėjimo kategorijoms, tačiau su sąlyga, kad šie apribojimai yra „1993 m. gruodžio 31 d. galioję apribojimai“.
- 37 Kiek tai susiję su sąvoka „1993 m. gruodžio 31 d. galioję apribojimai“, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, reikia priminti, kad bet kokia vėliau nei minėta data priimta nacionalinė nuostata vien dėl šio fakto nėra automatiškai neįtraukiama į šioje nuostatoje numatytą nukrypti leidžiančią tvarką. Iš tiesų, Teisingumo Teismas sutiko, kad tokiems „galiojantiems“ apribojimams gali būti prilyginami apribojimai, numatyti nuostatose, priimtose po šios datos, kurios iš esmės yra identiškos ankstesnėms teisės nuostatomis arba kuriomis siekiama sumažinti ar panaikinti šiose teisės nuostatos numatytą judėjimo teisių ir laisvių apribojimus (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 189 ir 192 punktus; 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 41 punktą ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 49 punktą).

- 38 Nors „standstill“ išlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, leidžia valstybėms narėms toliau taikyti apribojimus, patenkančius į šios išlygos taikymo sritį, neribotą laiką su sąlyga, kad šie apribojimai būtų iš esmės nepakeisti, primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją sąvoka „1993 m. gruodžio 31 d. galioję apribojimai“ vis dėlto suponuoja, kad teisės nuostatos, susijusios su nagrinėjamu apribojimu, nuo tos datos nenutrūkstamai yra atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalis (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, EU:C:2007:804, 48 punktą; 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Prunus ir Polonium*, C-384/09, EU:C:2011:276, 34 punktą ir 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 81 punktą).
- 39 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad „standstill“ išlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, nustatyta nukrypti leidžianti tvarka netaikoma valstybės narės priimtoms nuostatomis, kurios, nors iš esmės identiškos 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusioms teisės nuostatomis, iš naujo nustato laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kuris panaikinus ankstesnes teisės nuostatas ar priėmus nuostatas, keičiančias šių teisės nuostatų pagrindą, nebeegzistavo (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 192 punktą; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, EU:C:2007:804, 49 punktą ir 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 87 ir 88 punktus).
- 40 Iš tiesų, reikia nuspręsti, kad atitinkama valstybė narė, atlikusį tokį panaikinimą ar pakeitimą, atsisako savo teisės, kurią ji turi pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį, toliau taikyti santykiuose su trečiosiomis šalimis tam tikrus kapitalo judėjimo apribojimus, galiojusius 1993 m. gruodžio 31 d. (šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 86–88 punktus).
- 41 Taigi, SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymas suponuoja ne tik tai, kad turi būti išlaikyta nagrinėjamo apribojimo materialinio turinio esmė, bet ir šio apribojimo tęstinumą laiko atžvilgiu. Iš tiesų, nors nebuvo reikalaujama, kad pagal šioje nuostatoje numatytą „standstill“ išlygą leidžiamas apribojimas būtų atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalis nenutrūkstamai nuo 1993 m. gruodžio 31 d., valstybė narė galėjo bet kada iš naujo nustatyti kapitalo judėjimo į trečiąsias valstybes ar iš jų apribojimus, kurie nacionalinėje teisės sistemoje galiojo tą dieną, bet nebuvo palikti galioti (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, EU:C:2007:804, 48 punktą; 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Prunus ir Polonium*, C-384/09, EU:C:2011:276, 34 punktą ir 2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 81 punktą).
- 42 Be to, kaip leidžianti nukrypti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo „standstill“ išlyga, numatyta SESV 64 straipsnio 1 dalyje, turi būti aiškinama siaurai. Vadinasi, 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 (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *EV*, C-685/16, EU:C:2018:743, 80 ir 81 punktus).
- 43 Šioje byloje neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos, galiojusios 1993 m. gruodžio 31 d., buvo iš dalies pakeistos po šios datos. Vis dėlto, kaip nurodyta, visų pirma, šio sprendimo 17 ir 20 punktuose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad teisės, galiojusios tą dieną, pakeitimai, padaryti *StSenkG 2000*, buvo šiek tiek vėliau panaikinti įsigaliojus *UntStFG 2001*.
- 44 Reikia konstatuoti, kad nors iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad *StSenkG 2000* panaikino nuostatas, nustatančias 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusį apribojimą, numatytą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, vis dėlto šis teismas mano, kad šiuo įstatymu padaryti ankstesnių teisės nuostatų pakeitimai bent jau pakeitė šių teisės nuostatų loginį pagrindą. Iš tiesų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo klausimu teigia, kad, priėmęs *StSenkG 2000*, Vokietijos teisės aktų leidėjas iš esmės reformavo bendrovių ir jų akcininkų apmokestinimo sistemą, įskaitant teisės nuostatas dėl tarpinių bendrovių trečiosiose šalyse, parengtas atsižvelgiant į bendrą sistemą, kuri, jo nuomone, buvo „iš esmės pakeista“.

- 45 Darant prielaidą, kad nacionalinės teisės nuostatų pakeitimai, padaryti *StSenkG 2000*, iš tiesų pakeitė ankstesnių teisės nuostatų loginį pagrindą, o gal net panaikino šias teisės nuostatas, bet tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytos aplinkybės – pagal ją dėl šių pakeitimų, nors įsigaliojusių 2001 m. sausio 1 d., „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“ galėjo būti įtrauktos į mokesčių mokėtojo mokesčio bazę tik nuo 2002 m., t. y. po to, kai šie pakeitimai buvo panaikinti vėliau, 2001 m. gruodžio 25 d., įsigaliojus *UntStFG 2001*, – poveikį „standstill“ išlygos taikymui.
- 46 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, primintos šio sprendimo 39 ir 40 punktuose, laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, pagal nacionalinę teisę galiojęs nuo 1993 m. gruodžio 31 d., negali būti laikomas nepertraukiamai nuo tos dienos atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalimi, be kita ko, kai teisės nuostatos, kuriomis numatytas šis apribojimas, yra panaikintos arba šių teisės nuostatų loginis pagrindas pakeistas. Iš esmės toks panaikinimas ar pakeitimas įvyksta, kai pagal šiuo tikslu numatytas nacionalines konstitucines procedūras įsigalioja nuostatos, kuriomis panaikinamos ar pakeičiamos galiojančios teisės nuostatos.
- 47 Vis dėlto, nepaisant oficialiai įsigaliojusių nuostatų, kuriomis panaikinamas ar iš dalies pakeičiamas 1993 m. gruodžio 31 d. galiojęs apribojimas, šis apribojimas turi būti laikomas galiojančiu nepertraukiamai, kai panaikinančių ar iš dalies keičiančių nuostatų taikymas atidedamas pagal nacionalinę teisę ir jos pačios panaikinamos prieš jas pradėdant taikyti. Iš tiesų, tokiu atveju reikia konstatuoti, kad toks apribojimas nebuvo nenutrūkstamai atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalis.
- 48 Tokiomis aplinkybėmis, jei, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *StSenkG 2000* buvo priimtas kartu su nuostatomis, numatančiomis šio įstatymo taikymo atidėjimą, t. y. šiuo įstatymu nustatyti tarpinių bendrovių, įsteigtų trečiosiose šalyse, apmokestinimo tvarkos pakeitimai nebuvo taikomi tarptautiniam kapitalo judėjimui, numatytam SESV 64 straipsnio 1 dalyje, laikotarpiu nuo 2001 m. sausio 1 d. iki gruodžio 25 d., o tai yra *UntStFG 2001* įsigaliojimo diena, reikia nuspręsti, kad šio teismo nurodytas apribojimas nepertraukiamai galiojo nuo 1993 m. gruodžio 31 d., kaip tai suprantama pagal šioje nuostatoje numatytą „standstill“ išlygą.
- 49 Priešingai, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad *StSenkG 2000* nuostatos tapo taikytinos nuo jų įsigaliojimo, reikėtų nuspręsti, kad šio įstatymo priėmimas pertraukė tęstinį pagrindinę byloje nagrinėjamo apribojimo galiojimą, o dėl pertraukimo turėjo būti netaikoma SESV 64 straipsnio 1 dalis.
- 50 Taip būtų buvę tuo atveju, jei iš *StSenkG 2000*, kuris įsigaliojo 2001 m. sausio 1 d., kylančios mokesčių taisyklės reikėtų, kad tarpinės pajamos, gautos 2001 m., turėjo būti įtrauktos į atitinkamo mokesčių mokėtojo rezidento mokesčio bazę, nepaisant to, kad, 2001 m. gruodžio 25 d. panaikinus šį įstatymą, mokesčių administratorius galiausiai netaikė šių taisyklių siekdamas 2002 m. atitinkamai apmokestinti šias pajamas.
- 51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: „standstill“ išlygą, numatytą SESV 64 straipsnio 1 dalyje, reikia aiškinti taip, kad SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytas draudimas taikomas kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimui, kai nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kuriose nustatytas šis apribojimas, po 1993 m. gruodžio 31 d. buvo iš esmės pakeistos, nes buvo priimtas įstatymas, kuris įsigaliojo, bet buvo pakeistas anksčiau, nei pradėtas taikyti praktikoje, teisės nuostatomis, iš esmės identiškomis toms, kurios buvo taikomos 1993 m. gruodžio 31 d., numčius, kad šio įstatymo taikymas pagal nacionalinę teisę buvo atidėtas, t. y. jis, nepaisant įsigaliojimo, nebuvo taikomas tarptautiniam kapitalo judėjimui, numatytam SESV 64 straipsnio 1 dalyje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl trečiojo klausimo

- 52 Tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į atsakymą į antrąjį klausimą, turėtų nuspręsti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos nepatenka į „standstill“ išlygos, numatytos SESV 64 straipsnio 1 dalyje, taikymo sritį, pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia išnagrinėti trečiąjį klausimą.
- 53 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės teisės nuostatas, pagal kurias trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės pajamos, gautos ne iš pačios bendrovės veiklos, kaip „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“, kaip tai suprantama pagal šias teisės nuostatas, proporcingai turimoms kapitalo dalims įtraukiamos į šios valstybės narės rezidento mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, kai šiam mokesčių mokėtojui priklauso ne mažiau kaip 1 % šios bendrovės kapitalo dalių ir kai šioms pajamoms toje trečiojoje šalyje taikomas mažesnis apmokestinimo lygis nei atitinkamoje valstybėje narėje.
- 54 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia išanalizuoti, pirma, ar yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, antra, jei reikia, leistiną tokio apribojimo pobūdį.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

- 55 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarp draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, EU:C:2007:804, 40 punktą; 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 50 punktą ir 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688, 28 punktą).
- 56 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės nuostatas mokesčių mokėtojas, Vokietijos rezidentas mokesčių tikslais, kuriam priklauso ne mažiau kaip 1 % trečiojoje šalyje, kurioje taikomas „mažo“ lygio apmokestinimas, įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, proporcingai savo turimai kapitalo dalių daliai apmokestinamas dėl „pasyviųjų“ pajamų, t. y. „investicinio pobūdžio tarpinių pajamų“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, kurias gavo ši bendrovė, neatsižvelgiant į pelno paskirstymą. Vis dėlto mokesčių mokėtojui, kuris turi tiek pat Vokietijoje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, šios teisės nuostatos netaikomos, jos pagal apibrėžimą taikomos tik tarptautiniais atvejais.
- 57 Dėl tokio skirtingo požiūrio mokesčių atžvilgiu gali kilti neigiamų pasekmių mokesčių mokėtojui rezidentui, turinčiam trečiojoje šalyje įsteigtos, tokių „pasyvių“ pajamų gaunančios bendrovės kapitalo dalių, nes šios bendrovės pelnas, proporcingai mokesčių mokėtojo turimoms kapitalo dalims, įtraukiamas į jo mokesčio bazę. Iš tiesų, palyginti su mokesčių mokėtoju, turinčiu jo rezidavimo valstybėje narėje, šiuo atveju Vokietijoje, įsteigtos bendrovės panašių kapitalo dalių, šis skirtingas požiūris lemia blogesnę mokesčių mokėtojo, kuris investuoja kapitalą trečiojoje šalyje, mokestinę padėtį, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos atskiuro juridinio asmens pelną priskiria šiam mokesčių mokėtojui, kuris ir turi už jį sumokėti mokestį (pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 45 punktą).
- 58 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos gali atgrasyti investuotojus, neribotai apmokestinamus Vokietijoje, nuo investavimo į tam tikrose trečiosiose šalyse įsteigtas bendroves, todėl jos yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

Dėl apribojimo pateisinamo pobūdžio

- 59 Atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų ribojamąjį pobūdį, reikia išnagrinėti, kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, ar šiose nuostatose nustatytas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, pagal kurį „63 straipsnio nuostatos 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.“
- 60 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nuostata, turi būti aiškinamas siaurai. Todėl ši nuostata negali būti aiškinama taip, kad kiekviena mokesčių įstatymų nuostata, pagal kurią skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, automatiškai suderinama su Sutartimi (2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, EU:C:2008:489, 57 punktas; 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 56 punktas ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55 punktas).
- 61 Iš tiesų, skirtingas požiūris, leidžiamas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, remiantis to paties straipsnio 3 dalimi neturi sudaryti savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad nevienodas požiūris leidžiamas, jei jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 43 punktą; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 29 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 68 punktą).
- 62 Todėl būtina, pirma, patikrinti, ar aptariamas skirtingas požiūris susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis, ir prireikus, antra, išnagrinėti, ar aptariamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

– Dėl situacijų panašumo

- 63 Vokietijos vyriausybė ginčija tai, kad egzistuoja laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, ir teigia, kad mokesčių mokėtojų, turinčių trečiosiose šalyse, kuriose taikomas mažesnis apmokestinimas, įsteigtų bendrovių kapitalo dalių, situacija, numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės nuostatose, nėra panaši į mokesčių mokėtojų, turinčių bendrovės, Vokietijos rezidentės, kapitalo dalių, situaciją. Šios vyriausybės teigimu, šios situacijos nėra panašios visų pirma dėl to, kad šios teisės nuostatos yra susijusios su bendrovių, kurios nepriskiriamos Vokietijos apmokestinimo kompetencijai ir kurioms trečiosiose šalyse taikomas mažas apmokestinimo lygis, kapitalo dalims.
- 64 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 38 punktą; 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 25 punktą ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 punktą).
- 65 Šiuo klausimu, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimais, pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų tikslas yra „užkirsti kelią neribotai apmokestinamų asmenų (pasyvių) pajamų pervedimui į valstybes, kuriose taikomas mažas apmokestinimo lygis, arba jį

neutralizuoti“. Vokietijos vyriausybės teigimu, šiomis nuostatomis taip pat siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui dirbtinai pervedant pajamas į trečiąsias šalis, kuriose taikomas mažas apmokestinimo lygis.

- 66 Aišku, kovos su pajamų pervedimu į trečiąsias šalis, kuriose taikomas mažas apmokestinimo lygis, tikslas nėra vienos valstybės narės siekis, kiek tai susiję su investicijomis šios valstybės viduje.
- 67 Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 71 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų tikslas – kuo labiau suvienodinti bendrovių rezidenčių, investavusių kapitalą į bendrovę, įsteigtą trečiojoje šalyje, kurioje „mažas“ apmokestinimo lygis, padėti ir bendrovių rezidenčių, investavusių savo kapitalą į kitą Vokietijos bendrovę rezidentę, padėti, siekiant, be kita ko, kuo labiau neutralizuoti pirmųjų mokesčių pranašumą, kurį jos galėtų įgyti dėl savo kapitalo investavimo trečiosiose šalyse. Nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai apmokestina bendrovę rezidentę pajamų mokesčiu už trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės, kurios kapitalo dalių turi ši bendrovė rezidentė, pajamas, šios bendrovės rezidentės situacija supanašėja su bendrovės rezidentės, turinčios kitos bendrovės rezidentės kapitalo dalių, situacija (pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 45 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 35 ir 36 punktus).
- 68 Šiomis aplinkybėmis ir nedarant įtakos vertinimui, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos gali būti pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, sutikus, kad situacijos nepanašios vien dėl fakto, kad aptariamas investuotojas turi trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, o SESV 63 straipsnio 1 dalis konkrečiai draudžia tarpvalstybinio kapitalo judėjimo apribojimus, būtų panaikinta šios nuostatos prasmė (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 35 punktą).
- 69 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas požiūris yra susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

– Dėl bendrojo intereso privalomojo pagrindo egzistavimo

- 70 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija laisvo kapitalo judėjimo apribojimas leistinas, tik jeigu yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir jeigu jis tinkamas atitinkamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, 79 ir 82 punktus; 2014 m. sausio 23 d. Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 44 punktą ir 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 64 punktą).
- 71 Savo rašytinėse pastabose Vokietijos, Prancūzijos ir Švedijos vyriausybės mano, kad teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali būti pateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su darnios apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių išsaugojimu, sukčiavimo ir mokesčių vengimo prevencija ir būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.
- 72 Šiuo klausimu visų pirma primintina, kad būtinybė išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių yra motyvas, galintis pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, visų pirma kai aptariamomis nacionalinėmis priemonėmis siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 121 punktą;

2012 m. gegužės 10 d. *Sprendimo Santander Asset Management SGIIC ir kt.* C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 47 punktą ir 2014 m. balandžio 10 d. *Sprendimo Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 98 punktą).

- 73 Remdamasis ta pačia logika, Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama būtinybe užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui, kai ji konkrečiai taikoma išimtinai dirbtiniams dariniams, nesusijusiems su ekonomine realybe, kurių tikslas išvengti mokesčio, paprastai mokėtino už pelną, gautą atitinkamos valstybės narės nacionalinėje teritorijoje vykdančią veiklą (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. *Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51 ir 55 punktus; 2007 m. kovo 13 d. *Sprendimo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 72 ir 74 punktus ir 2013 m. spalio 3 d. *Sprendimo Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 34 punktą).
- 74 Be to, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 9 d. *Sprendimo van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, 46 punktą ir 2018 m. lapkričio 22 d. *Sprendimo Huijbrechts*, C-679/17, EU:C:2018:940, 36 punktą). Šiuo klausimu primintina, kad vykdančią mokesčių kontrolę, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, siekiama kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 5 d. *Sprendimo SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 44 punktą).
- 75 Šiomis aplinkybėmis suinteresuotųjų asmenų nurodyti privalomieji bendrojo intereso pagrindai tokiais aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, yra glaudžiai susiję (pagal analogiją žr. 2005 m. gruodžio 13 d. *Sprendimo Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 51 punktą; 2010 m. sausio 21 d. *Sprendimo SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 69 punktą ir 2012 m. liepos 5 d. *Sprendimo SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 48 punktą). Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų tikslas, kaip priminta šio sprendimo 65 punkte, iš esmės atitinka šiuos privalomuosius bendrojo intereso pagrindus, būtent sukčiavimo ir mokesčių vengimo prevenciją, svarbu išnagrinėti, ar šios teisės nuostatos tinkamos siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.
- 76 Kalbant apie klausimą, ar šios teisės nuostatos yra tinkamos jomis siekiamam tikslui įgyvendinti, reikia pažymėti, kad jose, būtent AStG 2006 7 straipsnio 6 dalyje ir 8 straipsnio 3 dalyje, numatyta, kad trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės, gaunančios „investicinio pobūdžio tarpinių pajamų“, neapmokestinamos Vokietijoje ir mažiau apmokestinamos atitinkamoje trečiojoje šalyje, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, pelnas, neatsižvelgiant į jo paskirstymą, įtraukiamas į Vokietijoje neribotai apmokestinamo asmens mokesčio bazę proporcingai jo turimoms šios bendrovės kapitalo dalims, už kurį, kaip už paskirstytus dividendus, jis turi sumokėti mokestį.
- 77 Šiuo klausimu negalima atmesti galimybės, kaip iš esmės nurodė generalinis advokatas savo išvados 94 punkte, kad, esant tokioms aplinkybėms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, Z, Vokietijoje įsteigtos bendrovės, skolos perleidimas Y, bendrovei, kuriai netaikoma Vokietijos apmokestinimo kompetencija, gali reikšti, kad pajamos, gautos iš sporto klubų veiklos, vykdomos Vokietijos teritorijoje, su kuria susijusios tos skolos, bent iš dalies nepatenka į Vokietijos apmokestinimo kompetenciją, tačiau šis taikytinos materialinės mokesčių teisės klausimas priklauso prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencijai. Be to, nors Teisingumo Teismas neturi pakankamai faktinių aplinkybių, kad šiuo atveju konstatuotų, jog pagrindinėje byloje aptariamais sandoriais yra dirbtiniai, negalima atmesti galimybės, kadangi vienintelė Y veikla yra skolų, išpirktų, pasinaudojus išorės finansavimu, iš Vokietijoje įsteigtos bendrovės, įskaitant X suteiktą skolą, turėjimas, kad X turimos Y kapitalo dalys neturi tinkamo ekonominio pateisinimo, bet pagrindinis ar vienas iš pagrindinių X tikslų yra išvengti mokesčio, paprastai mokėtino už pelną iš Vokietijoje vykdomos veiklos, naudojant Y kaip tarpinę bendrovę šiuo tikslu.

- 78 Kadangi teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, numatančios trečiojoje šalyje, kurioje taikomas „mažas“ apmokestinimo lygis, įsteigtos bendrovės pajamų įtraukimą į Vokietijoje neribotai apmokestinamos bendrovės mokesčio bazę, tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, gali neutralizuoti galimo dirbtinio pajamų pervedimo į trečiąją šalį padarinius, iš principo tokios nuostatos tinkamos jomis siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti.
- 79 Taip pat reikia patikrinti, ar minėtos teisės nuostatos neviršija to, kas būtina jų tikslui pasiekti.
- 80 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją vienintelė aplinkybė, kad bendrovė rezidentė turi kitos trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, savaime nepagrindžia bendros sukčiavimo ir mokesčių vengimo prezumpcijos ir todėl nepateisina mokesčių priemonės, kliudančios laisvam kapitalo judėjimui (šiuo klausimu žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 26 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, EU:C:2002:704, 62 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, 91 punktą). Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 73 punkte primintos jurisprudencijos, nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama, kai ja konkrečiai siekiama užkirsti kelią veiksams, kuriais sukuriama išimtinai dirbtiniai dariniai.
- 81 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar sąvokos „išimtinai dirbtinis darinys“ aiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateikė 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), gali būti taikomas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje. Be to, jis pažymi, kad byla, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, buvo susijusi su įsisteigimo laisve, numatyta SESV 49 straipsnyje, tiek, kiek joje buvo nagrinėjamos valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos, nustatančios šioje valstybėje įsisteigusio mokesčių mokėtojo apmokestinimą už kitoje valstybėje narėje įsisteigusios bendrovės pajamas visų pirma tais atvejais, kai mokesčių mokėtojui rezidentui priklausė daugiau nei 50 % šios bendrovės kapitalo.
- 82 Reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 67 ir 68 punktuose nusprendė, kad bendrovės steigimas valstybėje narėje yra „išimtinai dirbtinis darinys“, jei remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrintiniais įrodymais nustatyta, kad ši bendrovė įsteigta fiktyviai, nes realiai nevykdo jokios ekonominės veiklos priimančiosios valstybės narės teritorijoje, atsižvelgiant į, visų pirma, bendrovės fizinį egzistavimą (patalpas, darbuotojus ir įrangą). Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad tokiems fiktyviems įsisteigimams, visų pirma pasižymintiems dukterinės bendrovės „pašto dėžutės“ arba „ekrano“ ypatybėmis, taikoma speciali apmokestinimo schema, siekiant užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui, ir sutarties nuostatos, susijusios su šia laisve, to nedraudžia.
- 83 Tokiu atveju dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aiškiai nurodyto klausimo, kokius kokybinius ir kiekybinius reikalavimus turi atitikti mokesčių mokėtojo rezidento turimos trečiosiose šalyse įsteigtos bendrovės kapitalo dalys, kad toks turėjimas nebūtų laikomas „išimtinai dirbtiniu“, primintina, kad laisvu kapitalo judėjimu tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių siekiama nenustatyti sąlygų, kurioms esant bendrovės gali įsisteigti vidaus rinkoje (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 100 punktą), bet liberalizuoti tarpvalstybinį kapitalo judėjimą (šiuo klausimu žr. 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Sanz de Lera ir kt.*, C-163/94, C-165/94 ir C-250/94, EU:C:1995:451, 19 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, 46 punktą).
- 84 Todėl laisvo kapitalo judėjimo kontekste sąvoka „išimtinai dirbtinis darinys“ nebūtinai apima tik elementus, susijusius su tuo, kad steigiant bendrovę tam nėra realaus ekonominio pagrindo, kaip nurodyta 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 67 ir 68 punktuose, nes dirbtinis sąlygų, reikalingų siekiant nepagrįstai išvengti apmokestinimo valstybėje narėje arba nepagrįstai pasinaudoti mokesčių lengvata, sukūrimas,

kiek tai susiję su tarpvalstybiniu kapitalo judėjimo, gali vykti įvairiomis formomis. Žinoma, šie elementai gali rodyti, kad egzistuoja išimtinai dirbtinis darinys taip pat ir taisyklių, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, taikymo tikslais, visų pirma tais atvejais, kai būtina įvertinti realios ekonominės veiklos nevykdančios bendrovės kapitalo dalių įsigijimo komercinį pateisinimą. Vis dėlto laisvo kapitalo judėjimo kontekste ši sąvoka taip pat gali apimti bet koki darinį, kurio pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra valstybės narės teritorijoje gauto pelno dirbtinis pervedimas į trečiąsias šalis, kuriose yra mažas apmokestinimo lygis.

- 85 Nepaisant to, šiuo atveju matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės nuostatomis siekiama ne tik užkirsti kelią veiksams, kuriais siekiama sukurti tokius dirbtinius darinius. Iš tiesų, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *AStG 2006* 7 straipsnio 6 dalį ir 8 straipsnio 3 dalį, jeigu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas rezidentas turi ne mažiau kaip 1 % bendrovės, įsteigtos trečiojoje šalyje, kurioje taikomas mažas apmokestinimo lygis, kapitalo dalių, kaip tai suprantama pagal šias teisės nuostatas, kuri gauna „investicinio pobūdžio tarpinių pajamų“, kaip tai suprantama pagal šias teisės nuostatas, šios pajamos yra automatiškai įtraukiamos į šio mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, ir mokesčių mokėtojas neturi galimybės nurodyti elementų, įrodančių, kad jo turimos kapitalo dalys nėra dirbtinis darinys, kaip antai, be kita ko, šios bendrovės kapitalo dalių turėjimo komercinės priežastys arba bendrovės vykdomos veiklos ekonominis realumas.
- 86 Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų automatizmas, iš esmės panašus į nenuginčijamą sukčiavimo ar mokesčių vengimo prezumpciją, nepateisinamas remiantis vien šiose nuostatose numatytais kriterijais. Iš tiesų, trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės pajamoms taikomas mažas apmokestinimo lygis ar veiklos, iš kurios gaunamos pajamos, „pasyvus“ pobūdis, kaip apibrėžta šiose teisės nuostatose, nors ir gali būti veiksmų, galinčių būti sukčiavimu ir mokesčių slėpimu, požymių, bet savaime jų nepakanka konstatuoti, kad mokesčių mokėtojo rezidento šios bendrovės kapitalo dalių įsigijimas neišvengiamai bet kuriuo atveju yra dirbtinis darinys.
- 87 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad, kiek tai susiję su valstybių narių santykiais, nacionalinės teisės nuostatos, kad būtų proporcingos tikslui užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui, kiekvienu atveju, kai negalima atmesti galimybės, jog egzistuoja dirbtinis sandoris, turi leisti mokesčių mokėtojui pateikti įrodymus dėl aptariamo sandorio sudarymo galimų komercinių priežasčių, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 82 punktą; 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 50 punktą ir 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 37 punktą).
- 88 Atsižvelgiant į šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytą jurisprudenciją, pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos tiek, kiek jose preziumuojama, kad egzistuoja dirbtiniai veiksmai vien dėl to, kad įvykdytos šiose teisės nuostatose numatytos sąlygos, ir atitinkamam mokesčių mokėtojui nesuteikiama galimybė paneigti šią prezumpciją, iš principo viršija tai, kas būtina jų tikslui pasiekti.
- 89 Tokiu atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatose numatytos ne valstybės narės, bet trečiosios šalys.
- 90 Šiuo atžvilgiu svarbu priminti, kad jurisprudencija, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, nes toks judėjimas yra susijęs su skirtingomis teisinėmis aplinkybėmis (žr., be kita ko, 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 91 Visų pirma, kalbant apie valstybių narių pareigą leisti mokesčių mokėtojui pateikti įrodymus dėl trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių turėjimo galimų komercinių priežasčių, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tokios pareigos egzistavimo vertinimas turi būti atliekamas atsižvelgiant į administracinių ir įstatyminių priemonių, leidžiančių prireikus patikrinti tokių įrodymų tikrumą, egzistavimą (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*,

C-451/05, EU:C:2007:594, 98 punktą; 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 45 ir 46 punktus ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 85 punktą).

- 92 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčių lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios šalies kompetentingų institucijų, iš esmės yra teisėta, jog ši valstybė narė atsisako suteikti tokią lengvatą, ypač jeigu dėl to, kad ši šalis neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, neįmanoma iš jos šios informacijos gauti (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 63 punktą; 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 67 punktą ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 84 punktą).
- 93 Šiuo atveju išvada, kad pagrindinėje byloje aptariamos Vokietijoje įsteigtos bendrovės turėjimas trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės akcijų, nepaisant įvykdytų sąlygų, nustatytų *AStG 2006* 7 straipsnio 6 dalyje ir 8 straipsnio 3 dalyje, nėra dirbtinis darinys, reikalauja, kad Vokietijos mokesčių administratorius išanalizuotų informaciją, be kita ko, susijusią su trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės veiklos pobūdžiu.
- 94 Kadangi valstybė narė neprivalo priimti informacijos, susijusios su trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės, kurios kapitalo dalių turi šios valstybės narės mokesčių mokėtojas, veikla, jei prireikus negali patikrinti šios informacijos tikrumo (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 85 punktą), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atveju turi išnagrinėti, ar, be kita ko, egzistuoja Vokietijos Federacinės Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos sutartiniai įsipareigojimai, kurie yra atitinkamų nacionalinių institucijų bendradarbiavimo ir keitimosi informacija teisinis pagrindas, kuris realiai leistų Vokietijos institucijoms prireikus patikrinti informacijos, susijusios su Šveicarijoje įsteigta bendrove, pateiktos siekiant įrodyti, kad šio mokesčių mokėtojo turimos šios bendrovės kapitalo dalys nėra dirbtinis darinys, tikrumą.
- 95 Jei tokio teisinio pagrindo, būtent sutartinio, nėra tarp atitinkamos valstybės narės ir trečiosios šalies, reikia konstatuoti, jog pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį atitinkamai valstybei narei nedraudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatų, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose numatyta trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės pajamas įtraukti į mokesčių mokėtojo rezidento mokesčio bazę, jam nesuteikiant galimybės įrodyti galimų šio bendrovės kapitalo dalių turėjimo komercinių priežasčių. Priešingai, jei būtų nuspręsta, kad toks teisinis pagrindas egzistuoja, atitinkamam mokesčių mokėtojui turi būti suteikta galimybė įrodyti savo investicijų į atitinkamas trečiąsias šalis galimas komercines priežastis, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų.
- 96 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia valstybės narės teisės nuostatų, pagal kurias trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės gautos pajamos ne iš pačios bendrovės veiklos, kaip „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“, kaip tai suprantama pagal šias teisės nuostatas, proporcingai turimoms kapitalo dalims įtraukiamos į šios valstybės narės rezidento mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, kai šiam mokesčių mokėtojui priklauso ne mažiau kaip 1 % šios bendrovės kapitalo dalių ir kai šioms pajamoms toje trečiojoje šalyje taikomas mažesnis apmokestinimo lygis nei atitinkamoje valstybėje narėje, nebent egzistuoja teisinis pagrindas, be kita ko, numatantis sutartinius įsipareigojimus, leidžiančius šios valstybės nacionalinėms mokesčių institucijoms prireikus patikrinti informacijos, susijusios su šia bendrove, pateiktos siekiant įrodyti, kad šio mokesčių mokėtojo turimos šios bendrovės kapitalo dalys nėra dirbtinis darinys, tikrumą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 97 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatytą „standstill“ išlygą reikia aiškinti taip, kad SESV 63 straipsnio 1 dalis neturi įtakos taikant kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimą, kuris iš esmės galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. pagal valstybės narės teisės aktus, nors šio apribojimo taikymo sritis po šios datos buvo išplėsta kapitalo dalims, nesusijusioms su tiesioginėmis investicijomis.
2. „Standstill“ išlygą, numatytą SESV 64 straipsnio 1 dalyje, reikia aiškinti taip, kad SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytas draudimas taikomas kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apribojimui, kai nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kuriose nustatytas šis apribojimas, po 1993 m. gruodžio 31 d. buvo iš esmės pakeistos, nes buvo priimtas įstatymas, kuris įsigaliojo, bet buvo pakeistas anksčiau, nei pradėtas taikyti praktikoje, teisės nuostatomis, iš esmės identiškomis toms, kurios buvo taikomos 1993 m. gruodžio 31 d., numčius, kad šio įstatymo taikymas pagal nacionalinę teisę buvo atidėtas, t. y. jis, nepaisant įsigaliojimo, nebuvo taikomas tarptautiniam kapitalo judėjimui, numatytam SESV 64 straipsnio 1 dalyje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
3. SESV 63 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia valstybės narės teisės nuostatų, pagal kurias trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės pajamos, gautos ne iš pačios bendrovės veiklos, kaip „investicinio pobūdžio tarpinės pajamos“, kaip tai suprantama pagal šias teisės nuostatas, proporcingai turimoms kapitalo dalims įtraukiamos į šios valstybės narės rezidento mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, kai šiam mokesčių mokėtojui priklauso ne mažiau kaip 1 % šios bendrovės kapitalo dalių ir kai šioms pajamoms toje trečiojoje šalyje taikomas mažesnis apmokestinimo lygis nei atitinkamoje valstybėje narėje, nebent egzistuoja teisinis pagrindas, be kita ko, numatantis sutartinius įsipareigojimus, leidžiančius šios valstybės nacionalinėms mokesčių institucijoms prireikus patikrinti informacijos, susijusios su šia bendrove, pateiktos siekiant įrodyti, kad šio mokesčių mokėtojo turimos šios bendrovės kapitalo dalys nėra dirbtinis darinys, tikrumą.

Parašai.