

Laikina versija

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 – Patronuojančiam bendrovei išmokėti dividendai – Galimybė atskaityti mokesčių tikslais, kuriai 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, kuri 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. lapkričio 30 d. posėdžiui,

išnagrinęs 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,

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 steigtos komanditinės 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 ištekliai paieškos ir žvalgybos veikla,
3. kredito ūstaigė ir draudimo bendrovė, savo sandoriams naudojančių komercinių įmonių, 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. *Gewerbesteuer-gesetz* (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) 1 Bet 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, registruotame Vokietijos laivų registre<...>.

2) 1 Kapitalo bendrovė (Europos bendrovė, akcinė bendrovė, komanditiniė akcinė bendrijė, ribotos atsakomybės bendrovė)<...> veikla visuomet ir visiškai prilygintina gamybos ar prekybos veiklai. 2 Jei kapitalo bendrovė yra organiškai susijusi bendrovė (*Organgesellschaft*), kaip tai suprantama pagal *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas) 14, 17 ar 18 straipsnius, ji laikoma nuolatine kontroliuojančio 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 traukimas“ numatyta:

„? pelnų, gautų iš gamybos ar prekybos veiklos (7 straipsnis), vėl traukiamos toliau nurodytos sumos, jei jos buvo atskaitytos apskaičiuojant pelną:

<...>

5. pelno dali? (dividend?) perviršis, ? kur? nebuvo atsižvelgta taikant [EStG] 3 straipsnio 40 punkt? arba [KStG] 8b straipsnio 1 dal?, ir prilygintinos pajamos bei mok?jimai, gaunami iš valdom? bendrov?s, asmen? asociacijos ar turto dali?, kaip tai suprantama pagal [KStG], jei jie neatitinka 9 straipsnio 2a arba 7 punktuose nurodyt? s?lyg?, atskai?ius veiklos išlaidas, kurios turi ekonomin? ryš? su šiais mok?jimais, <...>

<...>“

7 GewStG 2002 9 straipsnis skirtas reglamentuoti neapmokestinam?sias sumas ir mokes?io mažinim?, kiek tai susij? su pelnu, gautu iš nacionalin?s bendrov?s arba kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je ?steigtos bendrov?s.

8 Pirma, GewStG 2002 9 straipsnio 2a punkte numatyta, kad iš pelno ir pakartotinai ?traukt? sum? atimamas pelnas, gautas iš nacionalin?s teis?s reglamentuojamos kapitalo bendrov?s, kuri apmokestinama pagal šio ?statymo 2 straipsnio 2 dal?, jei gavimo laikotarpio pradžioje valdoma kapitalo dalis sudaro ne mažiau nei 15 % pradinio arba ?statinio kapitalo ir jei ši pelno dalis buvo ?traukta ? apskait? apskai?iuojant peln? pagal min?to ?statymo 7 straipsn?. Pagal GewStG 2002 9 straipsnio 2a punkto tre?i? sakini? mokes?iai, tiesiogiai susij? su pelno dalimis, atimami iš neapmokestinam?j? sum? dydžio tiek, kiek atsižvelgiama ? atitinkamas pajamas iš kapitalo dali?.

9 GewStG 2002 9 straipsnio 3 punkte taip pat numatyta, kad iš pelno ir pakartotinai ?traukt? sum? atimamas pelnas, gautas iš nacionalin?s ?mon?s verslo pajam? dalies, tenkan?ios užsienyje esan?iai tos ?mon?s nuolatinei buveinei.

10 Antra, kiek tai susij? su pelnu, gautu iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s, kuri atitinka 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistoje 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 129), numatytas s?lygas, kapitalo dali?, pagal GewStG 2002 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio antr? dal? j? galima atskaityti, kai referencinio laikotarpio pradžioje ?mon? valdo ne mažiau nei vien? dešimt?j? jos kapitalo dal?.

11 Tre?ia, pagal GewStG 2002 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirm? dal? iš pelno ir pakartotinai ?traukt? sum? atimamas:

„pelnas, gautas iš kapitalo bendrov?s, kurios buvein? bei centrinis valdymo ir kontrol?s organas n?ra teritorijoje, kuriai taikomas šis ?statymas, kapitalo dali? ir kurioje nuo referencinio laikotarpio pradžios ir nepertraukiamai ?mon? valdo ne mažiau nei 15 % kapitalo (patronuojamoji bendrov?) ir kuri gauna savo bendr?sias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuriai taikomi [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktai, taip pat pelnas, gautas iš valdom? kapitalo dali? bendrov?se, kuriose ?monei tiesiogiai priklauso ne mažiau nei ketvirtadalis ?statinio kapitalo, jei šios kapitalo dalys valdomos nepertraukiamai ne mažiau nei dvylika mėnesi? iki pelno apskai?iavimo datos ir jei ?mon? ?rodo:

1. kad ši? bendrovi? centrinis valdymo ir kontrol?s organas ir buvein? yra toje pa?ioje valstyb?je kaip ir patronuojamoji bendrov? ir kad j? bendrosios pajamos gaunamos išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka ? [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punkt? taikymo srit?, arba

2. kad kapitalo dalys, kurias valdo patronuojamoji bendrov?, turi ekonomin? ryš? su jos pa?ios veikla, patenkan?ia ? 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punkt? taikymo srit?, ir kad bendrov?, kurioje yra valdoma kapitalo dalis, gauna savo bendr?sias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš tokios

veiklos,

kai pelno dalys buvo ?trauktos ? pelno apskait? (7 straipsnis); <...>“

12 Šiuo atžvilgiu *GewStG 2002* 9 straipsnio 2a punkto tre?ias sakiny s taikomas pagal analogij?, vadovaujantis šio ?statymo 9 straipsnio 7 punkto antru sakiniu.

13 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir iš Vokietijos vyriausyb?s pastab? matyti, kad „nacionalin? kontroliuojan?ioji bendrov?“ susijusi su patronuojam?ja bendrove, kuri atitinka *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 1 punkto s?lygas, o „funkcin? kontroliuojan?ioji bendrov?“ susijusi su patronuojam?ja bendrove, kuri atitinka *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 2 punkto s?lygas.

14 *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkto ketvirtame – septintame sakiniuose žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi?, kuri? centrinis valdymo ir kontrol?s organas bei buvein? n?ra teritorijoje, kuriai taikomas šis ?statymas, atliekamas paskirstymas reglamentuojamas taip:

„4Jei ?mon?, kuri netiesiogiai, per patronuojam?j? bendrov?, valdo ne mažiau nei 15% kapitalo bendrov?je, kurios centrinis valdymo ir kontrol?s organas bei buvein? n?ra teritorijoje, kuriai taikomas šis ?statymas (žemesn?s grandies patronuojamoji bendrov?), tam tikrais finansiniais metais gauna peln? iš patronuojamosios bendrov?s kapitalo dali? ir jei žemesn?s grandies patronuojamoji bendrov? tais pa?iais finansiniais metais paskirsto peln? patronuojamajai bendrovei, ?mon?s prašymu ta pati taisykl? taikoma jos gauto pelno daliai, kuri atitinka žemesn?s grandies patronuojamosios bendrov?s paskirstyt? peln?, jai priklausant? d?l netiesiogiai valdomos kapitalo dalies. 5Jei atitinkamais finansiniais metais patronuojamoji bendrov?, be žemesn?s grandies patronuojamosios bendrov?s išmok?t? pelno dali?, gavo kit? pajam?, ketvirtas sakiny s taikomas tik patronuojamajai bendrovei priklausan?iai paskirstyto pelno daliai, kuri atitinka ši? pelno dali? procentin? dyd? šio pelno ir kit? pajam? sumos atžvilgiu, nevirsijant ši? pelno dali? sumos. 6Ketvirtas sakiny s taikomas, jei:

1. žemesn?s grandies patronuojamoji bendrov? finansiniais metais, kuriais ji paskirst? peln?, gavo savo bendr?sias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka ? [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punkt? taikymo srit?, arba iš kapitalo dali?, kurioms taikomas pirmo sakinio 1 punktas, ir jei

2. patronuojamoji bendrov? tenkina s?lygas, kuri? reikalaujama pagal pirm? sakin?, d?l žemesn?s grandies patronuojamosios bendrov?s kapitalo dali? tur?jimo.

7Tam, kad b?t? taikomos pirmiau nurodytos nuostatos, ?mon? turi pateikti visus ?rodymus, be kita ko:

1. ji turi ?rodyti, pateikdama atitinkamus dokumentus, kad patronuojamoji bendrov? gauna savo bendr?sias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka ? [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punkt? taikymo srit?, arba iš kapitalo dali?, kurioms taikomi pirmo sakinio 1 ir 2 punktai,

2. ji turi ?rodyti, pateikdama atitinkamus dokumentus, kad žemesn?s grandies patronuojamoji bendrov? gauna savo bendr?sias pajamas išimtinai arba beveik išimtinai iš veiklos, kuri patenka ? [AStG] 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punkt? taikymo srit?, arba iš kapitalo dali?, kurioms taikomas pirmo sakinio 1 punktas,

3. ji turi ?rodyti patronuojamosios bendrov?s arba žemesn?s grandies patronuojamosios bendrov?s paskirstytin? peln?, pateikdama balansus bei pelno ir nuostolio ataskaitas; šie dokumentai turi b?ti pateikti pagal prašym? kartu su nurodyta arba paprastai vadovyb?s ar

buvein?s vietos valstyb?je naudojama pažyma, parengta oficialiai pripažintos arba lygiavert?s prieži?ros institucijos.“

15 Pagal *KStG8b straipsnio, susijusio su kit? bendrovi? ir asociacij? kapitalo dali? tur?jimu, 1 dal?* nustatant pajam? sum? neatsižvelgiama ? mok?jimus, gautus pagal, be kita ko, *EStG 20 straipsnio 1 dalies 1 punkt?*.

16 Kiek tai susij? su apmokestinamojo vieneto (*Organschaft*) pajam? apskai?iavimu, *KStG 15 straipsnio pirmo sakinio 2 punkte* numatyta, kad nukrypstama nuo bendr?j? taisykli? ir *KStG8b 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 akcij?, suteikian?i? teis? ? kapitalo bendrov?s pelno arba likvidavimo rezultato dal?.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

18 EV gamina automobili? dalis ir yra patronuojan?ioji tarptautin?s grup?s bendrov?. Jos patronuojamosioms bendrov?ms priklauso keli? kit? bendrovi? kapitalo dalys.

19 2009 finansiniais metais apskai?iuojant verslo mokest? pagal Vokietijos mokes?i? teis? EV, kaip kontroliuojantis subjektas, ir *Reinhold Poersch GmbH* (toliau – *R GmbH*) sudar? apmokestinam?j? vienet?. EV priklauso 100 % bendrov?s *R GmbH* kapitalo.

20 Bendrovei *R GmbH* priklauso 100 % *Hella Asia Pacific Pty Ltd* (toliau – *HAP Ltd*), pagal Australijos teis? ?steigtos kapitalo bendrov?s, turin?ios savo buvein? Australijoje, kapitalo. 2009 m. *HAP Ltd* gavo 556 000 Australijos doleri? (AUD) (apie 337 584 EUR) dividend? iš savo patronuojamosios bendrov?s *Hella Philipinen Inc.* (toliau – *H Inc.*).

21 Tais pa?iais metais *HAP Ltd* išmok?jo 45 287 000 AUD (apie 27 496 685,49 EUR) sum? savo akcininkei – bendrovei *R GmbH*. Paskirstyt? sum? sudar? iš keli? ankstesni? finansini? met? perkeltas pelnas ir ankstesniame punkte min?ta pelno dalis, kuri? *HAP Ltd* gavo iš bendrov?s *H Inc.*

22 2012 m. atliktas bendrov?s *R GmbH* 2006–2009 finansini? met? mokestinis patikrinimas. Inspektoriai konstatavo, kad *R GmbH* gauti dividendai tur?jo b?ti atleisti nuo mokes?io bendrov?s EV lygmeniu taikant *KStG 8b straipsnio 1 dal?*, o pagal to paties ?statymo 8b straipsnio 5 dal? 5 % pajam? fiksuoto dydžio suma tur?jo b?ti pakartotinai ?traukta ? bendrov?s pajamas kaip neatskaitytin?s veiklos išlaidos.

23 Mokes?i? inspekcija patvirtino inspektori? išvadas ir nusprend?, kad pagal *GewStG 2002 8 straipsnio 5 punkt?* reikia pakartotinai ? EV verslo rezultat? ?traukti dividendus, kuriuos bendrov? *HAP Ltd* išmok?jo bendrovei *R GmbH*, atskai?ius peln?, kur? bendrov? *H Inc.* paskirst? bendrovei *HAP Ltd*

24 Mokes?i? inspekcija nurod?, kad *HAP Ltd* atliktas pelno paskirstymas neatitiko *GewStG 2002 9 straipsnio 7 punkto* pirmame sakinyje nurodyt? s?lyg? tiek, kad b?t? galima pasinaudoti pakartotinio ?traukimo principo išimtimi.

25 Pirma, mokes?i? inspekcija nusprend?, kad *HAP Ltd*, kaip patronuojamoji bendrov?, buvo kontroliuojan?ioji bendrov?, negaunanti pelno iš savo veiklos pagal *AStG 8 straipsnio 1 dalies 1–6 punktus*, tod?l jos negalima laikyti „funkcine kontroliuojan?ia bendrove“ pagal *GewStG 2002 9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 2 punkt?*. Antra, jos taip pat nebuvo galima laikyti „nacionaline kontroliuojan?ia bendrove“, kuriai taikomas palankesnis režimas pagal *GewStG 2002*

9 straipsnio 7 punkto pirmo sakinio pirmos dalies 1 punktą, nes jai priklauso ne Australijos teritorijoje įsteigta žemės ūkio grandies patronuojamoji bendrovė kapitalo dalys.

26 Toliau 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 tolesni sakiniai ir jos atžvilgiu galima pasinaudoti žemės ūkio grandies patronuojamai 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 atskaičius 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 skundė dėl šio pranešimo apie mokėtinus mokesčius 2013 m. lapkričio 8 d. sprendimu mokesčių inspekcija atmetė kaip nepagrįstą.

28 Tokiomis aplinkybomis EV pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija) ieškinį ir, be kita ko, nurodė, kad iš užsienio šaltinių gauti dividendai diskriminuojami, pažeidžiant Sąjungos teisę, ir kad visus bendrovės *HAP Ltd* bendrovei *R GmbH* išmokėtus dividendus reikia atskaityti iš EV pelno.

29 Tokiomis aplinkybomis *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 tvirtinta taisyklė, pagal kurią verslo mokesčio tikslu iš pelno ir pakartotinai įtrauktą sumą 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 įtrauktą sumą 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, neginėjama, kad pagrindinėje byloje kalbama apie bendrovės, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje, t. y. Australijoje, gauto pelno vertinimą.

31 Tokiomis aplinkybomis prejudicinį klausimą reikia suprasti kaip apimantį tik pelną, kurį paskirsto vadovybė ir buveinė trečiojoje valstybėje turinčios bendrovės, vertinimą ir neapimantį atvejo, kai pelną paskirsto bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje.

32 Toliau reikia išsiaiškinti, ar galima remtis SESV 63 straipsniu tokiu atveju, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, t. y. kai pelnas, kurį bendrovei rezidentei paskirstė trečiojoje valstybėje įsteigta patronuojamoji bendrovė, vertinamas kitaip nei pelnas, kurį paskirstė bendrovės rezidentų patronuojamosios bendrovės rezidentų.

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 punktas 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos ūkio 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 punktas 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 aktą tikslą, kad būtų galima nustatyti, ar tokie dividendai mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 34 punktas 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, ginydama tokio teisės akto teisėtumą (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Šiuo atveju pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktą dividendai, kuriuos bendrovės rezidentas gavo iš savo trečiojoje valstybėje įsteigtą patronuojamąją bendrovę, gali būti atskaityti, tik jei nuo referencinio laikotarpio pradžios ir nepertraukiamai bendrovė rezidentas 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 bendrovės teisę smulkiesiems akcininkams pripažįstamomis teisėmis. Tačiau ši aplinkybė nereiškia, kad *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktą 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 turtoja 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 punktą 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 valdomo kapitalo dalies žemesnės grandies patronuojamosiose bendrovėse, kuriose tai patronuojamajai bendrovei tiesiogiai priklauso ne mažiau nei 25 % statinio 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 turimą 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 punktą 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 punktą nėra taikomas vienais 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 nagrinjamas pagrindinis byloje, susijusiu su pelno, kurį bendrovei rezidentei išmoka trečiojoje valstybėje įsteigta patronuojamoji bendrovė, ir pelno, kurį paskirsto bendrovės rezidentų patronuojamosios bendrovės rezidentų, skirtingu vertinimu, galima remtis SESV 63 straipsniu.

48 Galiausiai reikia pažymėti, kad, atsakant į pateiktą klausimą, trečiojoje valstybėje įsteigtą patronuojančią bendrovę dividendų, išmokamų patronuojančiosioms bendrovėms rezidentėms, vertinimą reikia palyginti ne tik su tuo, kuris taikomas patronuojančiosioms bendrovėms rezidentėms išmokamiems patronuojančią bendrovę rezidentui dividendams, bet ir su tuo, kuris taikomas bendrovės rezidentų pelnui iš veiklos, susijusios su ne nacionalinėje teritorijoje įsteigtu nuolatinio padalinio.

49 Lyginant mokestinį vertinimą, taikomą dividendams, kuriuos patronuojančiosioms bendrovėms išmoka į patronuojamosios bendrovės, įsteigtos trečiojoje valstybėje narėse, ir tą, kuris taikomas pelnui iš bendrovės rezidentų veiklos, priskiriamos ne nacionalinėje teritorijoje įsteigiamam nuolatiniam padaliniui, reikia nustatyti, ar teisės nuostatos, kaip antai nagrinjamos pagrindinis byloje, tvirtina vertinimo skirtumą, kuris atgraso bendrovę rezidentę nuo veiklos vykdymo ne savo rezidavimo valstybėje steigiant patronuojančią 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 būveinę, centrinę administraciją arba pagrindinę verslo vietą turi teisę vykdyti savo veiklą kitose valstybėse narėse steigdamos 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 užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalini subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės aktus steigtoms bendrovoms steigtis 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 steigimo laisve susijusiame Sutarties skirsnyje nėra jokios nuostatos, kuri jo nuostatų taikymo sritį išplėstų ir situacijoms, susijusioms su valstybės narės bendrovės padalinio steigimu trečiojoje valstybėje arba su trečiosios valstybės bendrovės padalinio steigimu 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 steigtu 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 vadovybą ir buveinę turinioje kapitalo bendrovėje valdomos kapitalo dalies gauto pelno atskaitymui taikomos griežtesnės sąlygos nei kai toks pelnas gaunamas iš apmokestinamos nacionalinės teisės reglamentuojamos kapitalo bendrovės.

Dėl apribojimo buvimo

55 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą 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 steigtos 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 apmokestinamą dividendą 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 gauti pelno dalį traukti į apskaitą apskaituojant apmokestinamą pelną.

58 Tačiau, kiek tai susiję su trečiojoje valstybėje steigtos bendrovės išmoktais 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 bendrosios pajamos 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 rodytų, kad tai yra pajamos iš žemesnės grandies patronuojamųjų įmonių ir patronuojamųjų bendrovų turi bent 25 % jo kapitalo, kad patronuojamoji bendrovė yra nacionalinė arba funkcinę kontroliuojančioji bendrovė ir kad bet kuriuo atveju žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė savo bendrosios 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 rašytinai se 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 rezidentų 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 trečiojoje valstybėje įsteigto patronuojamųjų bendrovių išmoktais dividendais, kaip antai pareiga visų referencinių laikotarpių (ne tik to laikotarpio pradžioje) nepertraukiamai turėti ne mažiau kaip 15 % trečiojoje valstybėje įsteigto dividendus išmokančių bendrovių kapitalo, taip pat sąlygos, susijusios su dividendus patronuojamosioms bendrovėms išmokančiomis žemesnės grandies patronuojamosiomis bendrovėmis.

63 Todėl reikia pažymėti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės nuostatose numatant, kad trečiojoje valstybėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės išmoktų dividendų mokestiniam atskaitymui taikomi griežtesni reikalavimai nei tie, kurie taikomi patronuojamų bendrovių rezidentų išmoktiems dividendams, gali atgrasyti patronuojančias bendroves rezidentės investuoti savo kapitalą trečiojoje valstybėje įsteigtas patronuojamas bendroves. Iš tiesų, kadangi pajamoms iš trečiųjų valstybių kilmės kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei bendrovių rezidentų išmoktiems dividendams, trečiojoje valstybėje įsteigto bendrovių akcijos investuotojams rezidentams yra mažiau patrauklios nei bendrovių rezidentų (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 narį 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 trečiųsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas nekilnojamųjų turtų, su sąsteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių sileidimu kapitalo rinkas.

67 Nors „tiesioginių investicijų“ sąvoka nėra apibrėžta Sutartyje, nepaisant to, ji nustatyta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) gyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis

leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t. p. 10) I priede pateiktoje kapitalo judėjimo nomenklatroje. 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 žmonių, kurios ekonominei veiklai suteikiamas kapitalas (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 75 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

68 Dėl naujų ar egzistuojančių žmonių, kurios steigtos kaip akcinių bendrovių, akcijų turėjimo pažymėtina, kad, kaip patvirtinta ankstesniame šio sprendimo punkte išdėstytuose paaiškinimuose, tikslas užmegzti ir palaikyti tvarius ekonominius ryšius reiškia, kad fizinio asmens turimos akcijos pagal nacionalinės teisės aktus dėl akcinių bendrovių arba kitaip suteikia jam galimybę realiai dalyvauti bendrovės valdant ar ją kontroliuojant (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 76 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

69 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją kapitalo judėjimo, susijusio su steigimu arba tiesioginiais investicijomis, apribojimai, kaip jie suprantami pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį, apima ne tik tas nacionalines priemones, kurios, taikomos kapitalo judėjimui trejų šalių valstybės ar iš jų, riboja investicijas ir steigimą, 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 jurisprudenciją).

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, siegiant užmegzti ar palaikyti ilgalaikius ir tiesioginius ekonominius ryšius tarp akcininko ir atitinkamos bendrovės bei suteikiantomis galimybėmis 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 jurisprudenciją).

71 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad aplinkybės, jog nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis nustatomi apribojimai kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginiais investicijomis, taip pat gali būti taikomos kitoms situacijoms, neklaido taikyti SESV 64 straipsnio 1 dalį joje numatytioms 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 mokestinio 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 pakartotinais traukti. Tokia akcijų dalis suteikia akcininkui galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant dividendus mokančią bendrovę, todėl gali būti laikoma tiesioginiais investicijomis.

73 Kalbant apie SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytą laiko kriterijų, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nors iš esmės Sąjungos aktu nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinti turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujamas Sąjungos leidžiančių nukrypti tvarką taikant konkrečių datų „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 jurisprudenciją).

74 SESV 64 straipsnio 1 dalyje vartojama „1993 m. gruodžio 31 d. galiojusio apribojimo“ sąvoka reiškia, kad su nagrinjamu apribojimu susijusios teisės nuostatos nuo šios datos nenutrūksta yra atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalis. Iš tikrųjų, jeigu būtų kitaip, valstybės narės galėtų bet kuriuo momentu iš naujo vesti kapitalo judėjimo trejų šalių valstybės 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 punktas 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 nagrinėjamo Sąjungos aktu tvirtinta 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 teisę tvirtinti teisių ir laisvių naudojimosi kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie tvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamo Sąjungos aktu nurodytą datą galiojančiam 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 žmonių apmokestinimo reformą minimali kapitalo dalies riba, kurios reikalaujama taikant atskaitymą pagal *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punktą, nacionalinis įstatymas leidžias padidino nuo 10 % iki 15 %.

77 Taigi pakeista viena iš sąlygų taikyti atskaitymą, taip, kaip generalinis advokatas nurodo išvados 89 punkte, sumažinant *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 įstatymas leidžias iš dalies pakeisti 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 žmonių apmokestinimo reformos įstatymas (Mokesčių mažinimo įstatymas)) (BGBl. 2000 I, p. 1433). Iš tiesų, šiuo nauju įstatymu vedus 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 vėliau atliktų nacionalinės teisės pakeitimų, 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 tapatios, 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 Šių nuostatų, kaip nukrypstanti 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 pačių 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 bei jame nurodyta jurisprudencija).

Dėl objektyvaus situacijos 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, į 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 tvirtintus 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 bei 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 bendrovės rezidentai, ar trečiojoje valstybėje įsteigta bendrovė.

91 Vokietijos vyriausybė teigia, kad, kitaip nei pajamos iš bendrovės rezidentų, iš užsienio bendrovės turimų kapitalo dalių gautos pajamos iš principo nėra avansu apmokestinamos verslo

mokes?iu.

92 Toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, kurios skirtos dvigubam apmokestinimui išvengti, leidžiant iš verslo mokes?io baz?s išskaityti dividendus, gaunamus iš turim? vienos ar keli? kapitalo bendrovi? akcij?, atžvilgiu bendrov?s, gaunan?ios dividendus iš juos išmokan?i? bendrovi? reziden?i?, pad?tis yra panaši ? bendrov?s, kuri gauna pajam? iš bendrovi? nereziden?i? akcij? (pagal analogij? žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 62 punkt? ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 113 punkt?).

93 Tokiomis aplinkyb?mis iš pateikt? argument? matyti, kad bendrov?s, gaunan?ios toje pa?ioje valstyb?je nar?je esan?i? bendrovi? išmokamus, dividendus pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s nuostat? atžvilgiu yra panašioje pad?tyje kaip tos, kurios gauna dividendus iš bendrovi?, turin?i? buvein? tre?iojoje valstyb?je.

D?I bendrojo intereso privalomojo pagrindo egzistavimo

94 Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos skirtos kovoti su piktnaudžiavimu mokestiniais susitarimais. Iš ties? *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatytas atskaitymas taikomas tik realiai vykdomam pelno paskirstymui ir skirtas išvengti atskaitymo, pasitelkiant fiktyvias bendroves.

95 Šiomis aplinkyb?mis primintina: tam, kad b?t? laikoma, jog nacionalin?s teis?s aktu siekiama išvengti suk?iavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi b?ti konkre?iai siekiama sudaryti kli?tis tokiems veiksams, kuriems b?dingas visiškai dirbtini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim? sudarymas, turint tiksl? neteis?tai pasinaudoti mokes?i? lengvata (2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 40 punktas ir 2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Egiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

96 Ta?iau bendra suk?iavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija negalima pateisinti priemon?s, kuri kelia gr?sm? naudojimuisi Sutartimi garantuojama pagrindine laisve, ir vien tai, kad dividendus išmokanti bendrov? yra tre?iojoje valstyb?je, taip pat negali pagr?sti bendros suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C?48/11, EU:C:2012:485, 32 punktas ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

97 Šiuo atveju nei iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos, nei iš Vokietijos vyriausyb?s pateikt? paaiškinim? negalima tiksliai nustatyti, kokio tipo piktnaudžiavimo siekiama išvengti pagrindin?je byloje nagrin?jamomis nacionalin?s teis?s nuostatomis.

98 Bet kuriuo atveju *GewStG 2002* 9 straipsnio 7 punkte numatyto išskaitymo taikymo s?lygos, pagal kurias, kiek tai susij? su kontroliuojan?iosios bendrov?s funkcij? turin?iomis patronuojan?iosiomis bendrov?mis, reikia atsižvelgti ? j? žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi? veiklos pob?d?, t. y. kad patronuojam?j? bendrov? turi b?ti galima pripažinti „funkcine kontroliuojan?ia bendrove“ arba „nacionaline kontroliuojan?ia bendrove“, kaip tai suprantama šio sprendimo 13 punkte, nustato tre?iosiose valstyb?se ?steigt? bendrovi? atžvilgiu nenugin?ijam? piktnaudžiavimo prezumpcij?.

99 Tod?I šios teis?s nuostatos negali b?ti pateisinamos b?tinybe užkirsti keli? piktnaudžiavimui ir suk?iavimu mokes?i? srityje.

100 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 63–65 straipsnius reikia aiškinti taip: jiems prieštarauja nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai

nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias atskaitant pelną, gautą iš turimų kapitalo bendrovių, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje, akcijų taikomos griežtesnės sąlygos nei atskaitant pelną, gautą iš turimų apmokestinamosios nacionalinės kapitalo bendrovių akcijų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

101 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų 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 bendrovių, kurios vadovybė ir buveinė yra trečiojoje valstybėje, akcijų taikomos griežtesnės sąlygos nei atskaitant pelną, gautą iš turimų apmokestinamosios nacionalinės kapitalo bendrovių akcijų.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.