

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 7 d.(*)

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

Byloje C-6/16

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

Eqiom SAS, anksčiau – *Holcim France SAS*,

Enka SA

prieš

Ministre des Finances et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą V. Giacobbo-Peyronnel, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Eqiom SAS* ir *Enka SA*, atstovaujamą advokato R. Alberti,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamą D. Colas ir S. Ghiandoni,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamą C. Thorning ir M. Wolff,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamą T. Henze ir R. Kanitz,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamą A. Rubio González ir V. Ester Casas,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamą G. Palmieri, padedamą *avvocato dello Stato* E. De Bonis,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir L. Pamukcu,
susipažinęs su 2017 m. sausio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 63 straipsnių ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3; toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva), 1 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Eqiom SAS*, anksčiau – *Holcim France SAS*, kuri perėmė bendrovės *Euro Stockage* teises, ir *Enka SA* ginčą su Prancūzijos mokesčių administratoriumi dėl pastarojo atsisakymo atleisti nuo mokesčių prie šaltinio *Euro Stockage* paskirstytus dividendus savo patronuojančiajai bendrovei *Enka*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

„kadangi valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą;

<...>

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

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje skelbiama:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

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

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

<...>

2. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl sukčiavimo

ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

5 Minutos direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

Prancūzijos teisė

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

„108–117bis uždirbtas pelnas apmokestinamas mokestiu prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas 187^o1 straipsnyje, jeigu jis išmokamas asmenims, Prancūzijoje neturintiems nuolatinės gyvenamosios vietos mokestis tikslais arba registruotos buveinės. Šios nuostatos taikymo tvarka ir sąlygos nustatomos dekretu.“

7 CGI 119ter straipsnyje numatyta:

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

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

a) turi pagrindinę administracijos centrą Europos Bendrijos valstybėje narėje ir pagal su trečiaja šalimi sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokestis tikslais neturi būti laikoma ne Bendrijos rezidente;

b) yra vienos iš ekonomikos ministro sakyme išvardytą formą pagal [Patronuojančią] ir patronuojamą bendrovę direktyvą];

c) nepertraukiamai dvejus metus arba ilgiau tiesiogiai turi 25 % dividendus paskirstančio juridinio asmens kapitalo arba sąsipareigoja išlaikyti šį kapitalą nepertraukiamai dvejus metus arba ilgiau ir paskiria, kaip apyvartos mokestis srityje, atstovų, atsakingų už 1 dalyje nurodyto mokesčio prie šaltinio sumokėjimą nesilaikius šio sąsipareigojimo.

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

d) valstybėje narėje, kurioje yra jo pagrindinis administracijos centras, yra apmokestinamas pelno mokestiu be pasirinkimo galimybių arba galimybių būti atleistam.

<...>

2bis. 1 dalies nuostatos taikomos dividendams, paskirstytiems juridiniams asmenims, kurie atitinka 2 dalyje išvardytas sąlygas, nuolatinėmis buveinėmis, kai šios nuolatinės buveinės yra Prancūzijoje arba kitoje Europos Bendrijos valstybėje narėje.

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

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 Pagal Prancūzijos teisę steigta bendrovė *Eqiom*, anksčiau – *Holcim France*, peržmisi *Euro Stockage* teises, yra pagal Liuksemburgo teisę steigtos bendrovės *Enka* patronuojamoji bendrovė, kuri *Enka* valdo 100 %. Pažios pastarosios bendrovės daugiau nei 99 % kapitalo valdo pagal Kipro teisę steigta bendrovė *Waverley Star Investments Ltd*, kuri paži visiškai valdo pagal Šveicarijos teisę steigta bendrovė *Campsores Holding SA*.

9 2005 ir 2006 m. *Euro Stockage* išmokėjo dividendus savo patronuojančiai bendrovei *Enka*. Patikrinęs pirmosios bendrovės apskaitę Prancūzijos mokesči administratorius nurodė šiai bendrovei sumokėti CGI 119bis straipsnio 2 dalyje numatytą mokestį prie šaltinio.

10 Šios dvi bendrovės prašė pritaikyti šio kodekso 119ter straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio. Vis dėlto šis administratorius atsisakė jį taikyti, remdamasis minėto kodekso 119ter straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šis atleidimas netaikomas, jei paskirstytus dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Europos Sąjungos narės, rezidentų, nebent šis juridinis asmuo rodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio.

11 Minėtos bendrovės pareiškė ieškinį *tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija) siekdamas, kad būtų panaikintas nurodymas joms sumokėti mokestį prie šaltinio. Kadangi jį ieškinys buvo atmestas 2011 m. balandžio 28 d. sprendimu, jos pateikė apeliacinį skundą *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija), kuris patvirtino minėtą sprendimą atmesti ieškinį.

12 Taigi tos pažios bendrovės pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija), teigdamas, kad nagrinėjamas mokesčių teisės aktas yra nesuderinamas su pirmine Sąjungos teise ir Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktyva.

13 Šiomis aplinkybomis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kai pagal valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas vidaus teisyje numatyta galimybė, nustatyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje, ar reikia, atsižvelgiant į pirminę Europos Sąjungos teisę, peržiūrėti gyvendinant šią galimybę priimtus aktus?

2. Ar šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies nuostatos, kuriomis valstybės narės suteikiama plati diskrecija nustatyti, kokios nuostatos „būtinios tam, kad būtų išvengta sukčiavimų ir piktnaudžiavimų“, turi būti aiškinamos kaip trukdančios valstybei narei patvirtinti mechanizmą, kuriuo nenumatyta galimybė atleisti nuo mokesčio dividendus, paskirstytus juridiniam asmeniui, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamam vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Sąjungos narės, rezidentų, nebent šis juridinis asmuo rodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio?

3. a) Jei minėto „prieš piktnaudžiavimą“ numatyto mechanizmo atitiktis Sąjungos teisei taip

pat turėtų būti vertinama atsižvelgiant į Sutarties nuostatas, ar reikia jį išnagrinėti, atsižvelgiant į nagrinjamą teisės aktą tikslą ir SESV 49 straipsnį, nors bendrovė, kuriai paskirstomi dividendai, kaip priklausanti dalininkų grandinei, kurios vienas iš pagrindinių tikslų yra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių, yra tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojama vieno ar kelių trečiųjų šalių rezidentų, kurie negali remtis sisteminio laisvės

b) ar ankstesnis klausimas atsakius neigiamai, ar tokia atitiktis turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į SESV 63 straipsnio nuostatas?

4. Ar šios nuostatos turi būti aiškinamos kaip sudarančios kliūtis tam, kad nacionalinės teisės aktais būtų numatytas atleidimas nuo mokesčių prie pajamų šaltinio už dividendus, valstybės narės bendrovės pervestus kitoje valstybėje narėje steigta bendrovei, jei šiuos dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Europos Sąjungos narės, rezidentų, nebent jis rodo, kad šios dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių?

Dėl prejudicinių klausimų

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

Dėl Sutarties nuostatų taikytinumo

15 Atsižvelgiant į tai, kad pateikti klausimai yra susiję su Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos ir Sutarties nuostatomis ir kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinę priemonę, priklausanti Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 19 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją), pirmiausia būtina nustatyti, ar Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi atliktas toks suderinimas.

16 Šiuo klausimu pažymėtina, kad iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, jog taip nėra.

17 Iš tiesų Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje tik pripažįstama valstybių narių kompetencija taikyti nacionalines arba sutartinės nuostatas, būtinas siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo. Taigi darytina išvada, kad tokios nuostatos gali būti vertinamos pagal Sąjungos pirminę teisę.

18 Iš to, kas išdėstyta, matyti, jog nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, kuris buvo priimtas siekiant įgyvendinti Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, gali būti vertinamas atsižvelgiant ne tik į šios direktyvos nuostatas, bet ir į taikytinas pirminės teisės nuostatas.

Dėl Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalies

19 Pirmiausia reikia patikslinti, kad nebuvo gin?ijama tai, kad, pirma, pagrindin?je byloje nagrin?jamoms bendrov?ms taikoma Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyva ir, antra, pagrindin?je byloje nagrin?jamas paskirstytas pelnas patenka ? šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies taikymo srit?.

20 Kaip tai matyti iš Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos tre?ios konstatuojamosios dalies, ja, ?tvirtinant bendr?j? mokes?i? sistem?, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirting? valstybi? nari? bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s bendrovi? bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti bendrovi? grupavim? S?jungos lygmeniu. Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstyb?je nar?je esan?ios bendrov?s išmokamas pelnas kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iajai bendrovei mokes?i? poži?riu b?t? neutralus (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C?448/15, EU:C:2017:180, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Šiuo tikslu min?tos direktyvos penktoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad tam, jog b?t? užtikrintas mokestinis neutralumas, b?tina atleisti nuo mokes?io prie šaltinio patronuojamosios bendrov?s patronuojan?iajai bendrovei paskirstyt? peln?.

22 Šiuo pagrindu tam, kad b?t? išvengta dvigubo apmokestinimo, tos pa?ios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas principas, pagal kur? draudžiama apmokestinti mokes?iu prie šaltinio pelno, kur? paskirsto valstyb?je nar?je ?steigta patronuojamoji bendrov? kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iajai bendrovei (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C?283/94, C?291/94 ir C?292/94, EU:C:1996:387, 22 punkt? ir 2003 m. rugs?jo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 83 punkt?).

23 Draudžiant valstyb?ms nar?ms taikyti mokest? prie šaltinio pelnui, kur? patronuojamoji bendrov? rezident? paskirsto patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei, Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apribojama valstybi? nari? kompetencija apmokestinti peln?, kur? j? teritorijose ?steigtos bendrov?s išmoka kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C?247/08, EU:C:2009:600, 38 punkt?).

24 Taigi valstyb?s nar?s negali vienašališkai nustatyti ribojam?j? priemoni? ir teisei ? min?to 5 straipsnio 1 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?io prie šaltinio taikyti ?vairi? s?lyg? (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C?439/07 ir C?499/07, EU:C:2009:339, 38 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

25 Vis d?lto Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šia direktyva nekludoma taikyti nacionalini? arba sutar?i? nuostat?, b?tin? siekiant išvengti suk?iavimo ir piktnaudžiavimo.

26 Kaip nurod? generalin? advokat? savo išvados 24 ir 25 punktuose, nors Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje atspindimas bendrasis S?jungos principas, pagal kur? niekas negali piktnaudžiaudamas ar suk?iaudamas ?gyti iš S?jungos teisin?s sistemos kylan?i? teisi?, kaip nukrypstanti nuo min?toje direktyvoje ?tvirtint? taisykli? nuostata min?ta dalis vis d?lto turi b?ti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugs?jo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 86 punkt?).

27 Taigi Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje valstyb?ms nar?ms suteikta galimyb? šios direktyvos reguliuojamoje srityje taikyti nacionalines arba sutar?i? nuostatas, b?tinias siekiant išvengti suk?iavimo ir piktnaudžiavimo, negali b?ti aiškinama pla?iau, nei nustatyta šios nuostatos tekste (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugs?jo 25 d.

Sprendimo *Océ van der Grinten*, C?58/01, EU:C:2003:495, 86 punkt?).

28 Šiuo klausimu pažymėtina, kad iš minėtos nuostatos teksto matyti, kad ja leidžiama tik taikyti nacionalines arba sutarčių nuostatas „[b?tinias]“ šiam tikslui.

29 Taigi kyla klausimas, ar nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinis byloje, atitinka šį b?tinyb? reikalavimą.

30 Šiomis aplinkybomis primintina: tam, kad b?t? laikoma, jog nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi b?ti konkrečiai siekiama sudaryti klijams veiksams, kuriems b?dingas visiškai dirbtini?, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 55 punkt? ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 40 punkt?).

31 Taigi bendrąja sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcija negalima pateisinti nei mokesčių priemonės, kuria pažeidžiamas direktyvos tikslas, nei mokesčių priemonės, kuria kliudoma pasinaudoti Sutartyje užtikrinta pagrindine laisve (2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C?478/98, EU:C:2000:497, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 38 punktas).

32 Siekdamas patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį. Nustačius visuotinai taikomą mokesčių priemonę, pagal kurią tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms automatiškai netaikoma mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminio sukčiavimo arba piktnaudžiavimo įrodymų arba nurodyti jų požymius, viršijama tai, kas b?tina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C?14/16, EU:C:2017:177, 55 ir 56 punktus).

33 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad pagrindinis byloje nagrinėjamo teisės aktu ne konkrečiai siekiama sudaryti klijams visiškai dirbtiniams susitarimams, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti šia mokesčių lengvata, bet jis bendrai taikomas visoms situacijoms, kai tiesiogiai arba netiesiogiai trečiųjų šalių rezidentų kontroliuojama patrunuojantieji bendrovė d?l bet kokios priežasties turi savo buveinę už Pranc?zijos ribas.

34 Taigi, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 27 ir 28 punktuose, vien tai, kad S?jungoje reziduojantieji bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja trečiųjų šalių rezidentai, savaime nereiškia, kad yra sudaryti visiškai dirbtiniai, ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint tikslą vien neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata.

35 Be to, reikia patikslinti, kad bet koku atveju tokiai bendrovei taikomi valstybės narės, kurioje ji yra įsteigta, mokesčių teisės aktai (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst/Hohorst*, C?324/00, EU:C:2002:749, 37 straipsnis ir jame nurodytą jurisprudenciją).

36 Taigi pagrindinis byloje nagrinėjamame teisės akte nustatytas, kad patrunuojamosios bendrovės rezidentų paskirstytas pelnas patrunuojantieji bendrovei nerezidentai atleidžiamas nuo mokesčių prie šaltinio tik su sąlyga, jog ši patrunuojantieji bendrovė rodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčių, o mokesčių administratorius neturi pateikti net pirminio sukčiavimo ir piktnaudžiavimo įrodymų, šiame teisės akte tvirtinta bendra sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija ir juo pažeidžiamas Patrunuojantieji ir patrunuojamieji bendrovių direktyva siekiamas tikslas, t. y.

patronuojamosios bendrovės paskirstytų dividendų savo patronuojančiajai bendrovei dvigubo apmokestinimo išvengimas.

37 Šio aiškinimo nepaneigia aplinkybės, kad atitinkamą patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad nėra iš vienos Patronuojančiąją ir patronuojamąją bendrovę direktyvos nuostatos nematyti, kad Sąjungoje reziduojančių bendrovę akcininkų kilmę turi įtakos šių bendrovę teisei remtis šioje direktyvoje numatytomis mokesčių lengvatomis.

38 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Patronuojančiąją ir patronuojamąją bendrovę direktyvos 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiamas nacionalinės mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata, t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentų paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesčių prie šaltinio, kai šių patronuojančiąją bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai, taikoma tik su sąlyga, kad patronuojančioji bendrovė rodo, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčių.

Dėl taikytinos laisvės

39 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad dividendų apmokestinimo klausimas gali būti susijęs su įsisteigimo laisve ir su laisvu kapitalo judėjimu (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 30 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad nacionalinės teisės aktams, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokų dalyvavimų valdant kapitalą, kuris leidžia daryti aiškų įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikytinos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės. Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos ūmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokesčių teisės aktas buvo taikomas bendrovėms, kurioms 2005 ir 2006 m. priklausė bent 20 % jų patronuojamąją bendrovę kapitalo. Tačiau šiame sprendime nėra informacijos dėl šio teisės akto tikslo.

43 Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 42 punkte, tokio dydžio kapitalo dalis nebūtinai reiškia, kad bendrovė jos turtoje daro aiškų įtaką dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, 20 punktą).

44 Tokiomis aplinkybėmis reikia atsižvelgti į nagrinėjamo atvejo faktines aplinkybes, kad būtų nustatyta, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai taikoma viena, ar kita iš minėtų nuostatų (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 93 ir 94 punktus).

45 Dėl pagrindinės bylos faktinių aplinkybių reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismui

pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tuo laiku *Enka* turėjo visą savo Prancūzijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės *Euro Stockage* kapitalą.

46 Taigi reikia konstatuoti, kad dėl tokios kapitalo dalies pirmoji bendrovė gali daryti tam tikrą taką antrosios bendrovės sprendimams, leidžiantiems nuspręsti jos veiklą. Todėl šiai kapitalo daliai taikytinos nacionalinės teisės nuostatos turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant į įsisteigimo laisvą.

47 Šiomis aplinkybėmis svarbu patikslinti, kad, atvirkščiai, negu teigia Prancūzijos vyriausybė, tai, jog patronuojančioji bendrovė, kuri reziduoja kitoje valstybėje narėje, o ne Prancūzijos Respublikoje, tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas ar keli trečiosios šalies rezidentai, neatima iš šios bendrovės teisės remtis šia laisve.

48 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad iš jokios Sąjungos teisės nuostatos nematyti, kad Sąjungoje reziduojančioji bendrovė akcininkas – fizinis ar juridinis asmuo – kilmę turi reikšmės šiai teisei, nes pagal SESV 54 straipsnį Sąjungos bendrovės statusas yra pagrįstas buveine ir teisine sistema, su kuria bendrovė yra susijusi, o ne jos akcininkų pilietybe (2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 40 punktas).

49 Pagrindinėje byloje konstatuotina, kad atitinkama patronuojančioji bendrovė yra Sąjungoje įsteigta bendrovė. Todėl ši bendrovė gali remtis įsisteigimo laisve.

50 Šiuo vertinimu negalima abejoti remiantis 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) 99 ir 100 punktuose pateiktais teiginiais, nes, skirtingai nei byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, pagrindinėje byloje patronuojančioji bendrovė turi kontrolės ryšį su patronuojama bendrove.

51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti remiantis įsisteigimo laisve.

Dėl įsisteigimo laisvės

52 Įsisteigimo laisvė, kuri SESV 49 straipsniu pripažįstama Sąjungos piliečiams, apima į teisę imtis savarankiškai dirbančio asmens veiklos ir ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo piliečiams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą ir Sąjungos viduje pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčio bendrovės teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per patronuojančią bendrovę, filialą ar atstovybę (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Dėl priimančiojoje valstybėje narėje taikomo požiūrio Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinyss aiškiai palieka tokio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

54 Be to, įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

55 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad kai patronuojamoji bendrovė

rezident? paskirsto peln? patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamai vieno ar keli? tre?i?j? šali? rezident?, atleidimas nuo mokes?io taikomas, tik jei ši patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, kad dalinink? grandin?s pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindini? tiksl? n?ra pasinaudojimas šiuo atleidimu nuo mokes?io. O kai tokia patronuojamoji bendrov? paskirsto peln? patronuojan?iajai bendrovei rezidentei, taip pat tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamai vieno ar keli? tre?i?j? šali? rezident?, šiai patronuojan?iajai bendrovei šis atleidimas nuo mokes?io gali b?ti taikomas be tokios s?lygos.

56 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti patronuojan?i?j? bendrov? nerezident? nuo veiklos vykdymo Pranc?zijoje tarpininkaujant šioje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojamajai bendrovei, tod?l tai yra laisvo ?sisteigimo kli?tis.

57 Ši kli?tis leistina, tik jeigu ji yra susijusi su objektyviai nepanašia pad?timi ir gali b?ti pateisinama S?jungos teis?je pripaž?stamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad kli?tis b?t? tinkama užtikrinti, jog b?t? pasiektas ja siekiamas tikslas, ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 26 ir 29 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

58 D?l bendrov?s rezident?s ir bendrov?s nerezident?s, kurios gauna dividendus iš patronuojamosios bendrov?s rezident?s, pad?ties panašumo pažym?tina, kad patronuojamosios bendrov?s paskirstyto pelno patronuojan?iajai bendrovei atleidimu nuo mokes?io prie šaltinio siekiama, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, išvengti šio pelno dvigubo apmokestinimo arba apmokestinimo kelis kartus.

59 Nors d?l valstyb?s nar?s numatyt? priemoni? siekiant išvengti bendrov?s rezident?s paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus arba dvigubo apmokestinimo arba j? sušvelninti Teisingumo Teismas konstatavo, kad dividendus gaunan?i? akcinink? rezident? ir akcinink? kitos valstyb?s nar?s rezident? pad?tis neb?tina yra panaši, jis taip pat patikslino, jog kai valstyb? nar? ?gyvendina savo mokestin? kompetencij? apmokestinti ne tik akcinink? rezident?, bet ir akcinink? nerezident? iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus, ši? akcinink? nerezident? pad?tis supanaš?ja su akcinink? rezident? pad?timi (2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C?170/05, EU:C:2006:783, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

60 Kadangi pagrindin?je byloje Pranc?zijos Respublika pasirinko ?gyvendinti savo mokestin? kompetencij? apmokestinti patronuojamosios bendrov?s rezident?s paskirstom? peln? patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei, reikia manyti, kad ši patronuojan?ioji bendrov? nerezident? yra panašioje pad?tyje kaip ir patronuojan?ioji bendrov? rezident?.

61 D?l kli?ties pateisinimo ir proporcingumo Pranc?zijos Respublika pažym?jo, kad ji yra pateisinama tikslu kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu ir užtikrinti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?.

62 Konkre?iai kalbant, ši valstyb? nar? teigia, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamu teis?s aktu siekiama užkirsti keli? „treaty shopping“ praktikai, kuri? apima susitarim?, kuriais tre?iosiose šalyse ?steigtos bendrov?s apeina nacionalinio mokes?io prie šaltinio už dividendus tarifo, numatyto Pranc?zijos teis?je arba tre?i?j? šali? ir Pranc?zijos Respublikos sudarytose sutartyse, taikym?, sudarymas siekiant, kad b?t? taikomas žemesnis mokes?io tarifas, numatytas sutartyje su kita valstybe nare ir ta pa?ia tre?ia šalimi, pasinaudojus Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvoje ?tvirtintu atleidimu nuo mokes?io prie šaltinio valstyb?se nar?se.

63 Šiuo klausimu pažym?tina, pirma, kad tikslai kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu ir užtikrinti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos

pasidalijim? yra susij? (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir, antra, kad jais galima pateisinti Sutartyje užtikrint? judėjimo laisvę? kliūt?, nes jie yra privalomi bendrojo intereso pagrindai (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C?14/16, EU:C:2017:177, 65 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

64 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tikslas kovoti su sukaviimu mokesi? srityje ir mokesi? vengimu yra tokios pa?ios apimtys, neatsižvelgiant ? tai, ar juo remiamasi taikant Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, ar kaip pirmin?s teis?s kliūties pateisinimu. Todėl šio sprendimo 30–36 punktuose nurodyti teiginiai taip pat taikytini kalbant apie šią laisvę.

65 Vadinasi, pagrindin?je byloje Pranc?zijos Respublikos nurodytas tikslas kovoti su sukaviimu mokesi? srityje ir mokesi? vengimu negali pateisinti ?sisteigimo laisv?s kliūties.

66 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalis ir SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalin?s mokesi? teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesi? lengvata (t. y. patronuojamosios bendrov?s rezident?s paskirstyto pelno patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesio prie šaltinio, kai ši? patronuojan?i?j? bendrov? tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli tre?i?j? šali? rezidentai) taikoma tik su sąlyga, kad patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, jog dalinink? grandin?s pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tiksl? n?ra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesio.

D?l bylin?jimosi išlaid?

67 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesi? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 1 straipsnio 2 dalis ir SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalin?s mokesi? teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesi? lengvata, t. y. patronuojamosios bendrov?s rezident?s paskirstyto pelno patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesio prie šaltinio, kai ši? patronuojan?i?j? bendrov? tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli tre?i?j? šali? rezidentai, taikoma tik su sąlyga, kad patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, jog dalinink? grandin?s pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tiksl? n?ra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesio.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.