

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. Arabadžiev ir C. G. Fernlund (pranešėjas),
generalinis advokatas J. Kokott,

posėdžio sekretoras 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*, atstovaujantys advokato R. Alberti,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir S. Ghiandoni,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning ir M. Wolff,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González ir V. Ester Casas,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *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 ūmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms ūmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių ūmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės ūmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti ūmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą;

<...>

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

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje skelbiama:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

pelno, kurį tos valstybės ūmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių ūmonių, paskirstymui,

pelno, kurį tos valstybės narės ūmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms ūmonėms [kitų valstybių narių ūmonėms, kurių dukterinės ūmonės 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 mokestis prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas 187¹ 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 trečiųjų 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 mokestis be pasirinkimo galimybių arba galimybių būti atleistam.

<...>

2bis. 1 dalies nuostatos taikomos dividendams, paskirstytiems juridiniams asmenims, kurie atitinka 2 dalyje išvardytas sąlygas, nuolatinėms buveinėms, 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 patronuojançiai bendrovei *Enka*. Patikrinęs pirmosios bendrovės apskaitę Prancūzijos mokesçi administratorius nurodė šiai bendrovei sumokėti CGI 119bis straipsnio 2 dalyje numatytą mokestą prie šaltinio.

10 Šios dvi bendrovės prašę pritaikyti šio kodekso 119ter straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesçio prie šaltinio. Vis dėlto šis administratorius atsisakę jį taikyti, remdamasis minçto 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 mokesçio.

11 Minçtos bendrovės pareiškę ieškinį *tribunal administratif de Montreuil* (Montrçjaus administracinis teismas, Prancūzija) siekdamos, kad būtų panaikintas nurodymas joms sumokėti mokestą prie šaltinio. Kadangi jį ieškinys buvo atmestas 2011 m. balandžio 28 d. sprendimu, jos pateikę apeliacinį skundą *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija), kuris patvirtino minçtą sprendimą atmesti ieškinį.

12 Taigi tos paçios bendrovės pateikę kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija), teigdamos, kad nagrinçjamas mokesçio teisės aktas yra nesuderinamas su pirmine Sąjungos teise ir Patronuojançių ir patronuojamų bendrovių direktyva.

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

„1. Kai pagal valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas vidaus teiseje numatyta galimybė, nustatyta Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje, ar reikia, atsižvelgiant ç pirminę Europos Sąjungos teisę, peržiūrėti çgyvendinant šių galimybių priimtus aktus?

2. Ar šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies nuostatos, kuriomis valstybėms narėms suteikiama plati diskrecija nustatyti, kokios nuostatos „bçtinios tam, kad būtų išvengta sukçiavimų ir piktnaudžiavimų“, turi bçti aiškinamos kaip trukdançios valstybei narei patvirtinti mechanizmą, kuriuo nenumatyta galimybė atleisti nuo mokesçio 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 mokesçio?

3. a) Jei minçto „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 tikslu 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) koks 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?

Dži prejdicini klausim?

14 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejdicini sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar, pirma, Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktivos 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 pagrindinje byloje, pagal kurį šios direktivos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata, t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentų paskirstyto pelno patronuojančiam bendrovei nerezidentui atleidimas nuo mokesčių prie šaltinio, kai ši patronuojančią 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.

Dži Sutarties nuostatų taikytinum

15 Atsižvelgiant į tai, kad pateikti klausimai yra susiję su Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktivos 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 jurisprudencija), pirmiausia būtina nustatyti, ar Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktivos 1 straipsnio 2 dalimi atliktas toks suderinimas.

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

17 Iš tiesų Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktivos 1 straipsnio 2 dalyje tik pripažįstama valstybių narių kompetencija taikyti nacionalines arba sutarties 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 pagrindinje byloje, kuris buvo priimtas siekiant įgyvendinti Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktivos 1 straipsnio 2 dalį, gali būti vertinamas atsižvelgiant ne tik į šios direktivos nuostatas, bet ir į taikytinas pirminės teisės nuostatas.

Dži Patronuojančią ir patronuojamąją bendrovę direktivos 1 straipsnio 2 dalies

19 Pirmiausia reikia patikslinti, kad nebuvo ginājama tai, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamos bendrovės taikoma Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir, antra, pagrindinėje byloje nagrinėjamas paskirstytas pelnas patenka į šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

20 Kaip tai matyti iš Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, ja, tvirtinant bendrąjį mokesčių sistemą, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Sąjungos lygmeniu. Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje steigta patronuojamajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Šiuo tikslu minėtos direktyvos penktoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad tam, jog būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, būtina atleisti nuo mokesčių prie šaltinio patronuojamosios bendrovės patronuojamajai bendrovei paskirstytą pelną.

22 Šiuo pagrindu tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje tvirtintas principas, pagal kurį draudžiama apmokestinti mokesčiu prie šaltinio pelno, kurį paskirsto valstybėje narėje steigta patronuojamoji bendrovė kitoje valstybėje narėje steigta patronuojamajai 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 punktą ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 83 punktą).

23 Draudžiant valstybėms narėms taikyti mokestį prie šaltinio pelnui, kurį patronuojamoji bendrovė rezidentų paskirsto patronuojamajai bendrovei nerezidentei, Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apribojama valstybių narių kompetencija apmokestinti pelną, kurį jie teritorijose steigtos bendrovės išmoka kitoje valstybėje narėje steigtomis bendrovėms (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 38 punktą).

24 Taigi valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojamųjų priemonių ir teisei į minėto 5 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčių prie šaltinio taikyti įvairių sąlygų (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 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

25 Vis dėlto Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šia direktyva nekludoma taikyti nacionalinių arba sutarčių nuostatą, būtiną siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.

26 Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 24 ir 25 punktuose, nors Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje atspindimas bendrasis Sąjungos principas, pagal kurį niekas negali piktnaudžiaudamas ar sukčiaudamas gyti iš Sąjungos teisinės sistemos kylančių teisių, kaip nukrypstanti nuo minėtoje direktyvoje tvirtintų taisyklių nuostata minėta dalis vis dėlto turi būti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86 punktą).

27 Taigi Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms suteikta galimybė šios direktyvos reguliuojamoje srityje taikyti nacionalines arba sutarčių nuostatas, būtinąs siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, negali būti aiškinama plačiau, nei nustatyta šios nuostatos tekste (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 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 pagrindinėje byloje, atitinka šį b?tinų reikalavimą.

30 Šiomis aplinkybomis primintina: tam, kad būtų laikoma, jog nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi būti konkrečiai siekiama sudaryti klišius tokiems veiksams, kuriems būdingas visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis 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 punktų ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 40 punktų).

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 Siekdamos 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 mokėtojams kategorijoms automatiškai netaikoma mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminio sukčiavimo arba piktnaudžiavimo rodymų arba nurodyti jų požymius, viršijama tai, kas būtina 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 pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu ne konkrečiai siekiama sudaryti klišius visiškai dirbtiniams susitarimams, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti šia mokesčių lengvata, bet jis bendrai taikomas visoms situacijoms, kai tiesiogiai arba netiesiogiai trečiųjų šalių rezidentų kontroliuojama patronuojančioji bendrovė d?l bet kokios priežasties turi savo buveinę už Prancūzijos ribas.

34 Taigi, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 27 ir 28 punktuose, vien tai, kad Sąjungoje reziduojančių bendrovų 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 steigta, 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 pagrindinėje byloje nagrinėjamame teisės akte nustatius, kad patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstytas pelnas patronuojančiajai bendrovei nerezidentei atleidžiamas nuo mokesčio prie šaltinio tik su sąlyga, jog ši patronuojančioji bendrovė rodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio, o mokesčių administratorius neturi pateikti net pirminio sukčiavimo ir piktnaudžiavimo rodymų, šiame teisės akte tvirtinta bendra sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija ir juo pažeidžiamas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva siekiamas tikslas, t. y.

patronuojamosios bendrovės paskirstytų dividendų savo patronuojančiam bendrovei dvigubo apmokestinimo išvengimas.

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

38 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Patronuojančios ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiamas nacionalinis mokesčių teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindiniame byloje, pagal kurį šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokesčių lengvata, t. y. patronuojamosios bendrovės rezidentų paskirstyto pelno patronuojančiam bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokesčių prie šaltinio, kai šių patronuojančių bendrovių tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli trečiųjų šalių rezidentai, taikoma tik su sąlyga, kad patronuojančioji bendrovė prarodo, jog dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Dėl klausimo, ar nacionalinis teisės aktas 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad nacionalinis teisės aktas, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokų dalyvavimų valdant kapitalą, kuris leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikytinos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės. Tačiau nacionalinis 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 (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindiniame byloje nagrinėjamas mokesčių teisės aktas buvo taikomas bendrovėms, kurioms 2005 ir 2006 m. priklausė bent 20 % jų patronuojamųjų bendrovių 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 aiškią 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 pagrindiniame 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 taktinį antrosios bendrovės sprendimą, leidžiantiems nuspręsti jos veiklą. Todėl šiai kapitalo daliai taikytinos nacionalinės teisės nuostatos turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę.

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 akcininko 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 turinčioji bendrovė 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 sakinytis aiškiai palieka kiekvienam 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

rezidentų paskirsto pelnų patronuojančiąsias bendrovei nerezidentei, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamai vieno ar kelių trečiųjų šalių rezidentų, atleidimas nuo mokesčių taikomas, tik jei ši patronuojančioji bendrovė rodo, kad dalininkų grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra pasinaudojimas šiuo atleidimu nuo mokesčių. O kai tokia patronuojamoji bendrovė paskirsto pelnų patronuojančiąsias bendrovei rezidentei, taip pat tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamai vieno ar kelių trečiųjų šalių rezidentų, šiai patronuojančiąsias bendrovei šis atleidimas nuo mokesčių gali būti taikomas be tokios sąlygos.

56 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti patronuojančiąsias bendrovės nerezidentų nuo veiklos vykdymo Prancūzijoje tarpininkaujant šioje valstybėje narėje steigta patronuojamajai bendrovei, todėl tai yra laisvo steigimo kliūtis.

57 Ši kliūtis leistina, tik jeigu ji yra susijusi su objektyviai nepanašia padėtimi ir gali būti pateisinama Sąjungos teisėje pripažintais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad kliūtis būtų tinkama užtikrinti, jog būtų pasiektas ja siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina 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 Dėl bendrovės rezidentų ir bendrovės nerezidentų, kurios gauna dividendus iš patronuojamosios bendrovės rezidentų, padėties panašumo pažymėtina, kad patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno patronuojančiąsias bendrovei atleidimu nuo mokesčių prie šaltinio siekiama, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, išvengti šio pelno dvigubo apmokestinimo arba apmokestinimo kelis kartus.

59 Nors dėl valstybės narės numatytų priemonių siekiant išvengti bendrovės rezidentų paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus arba dvigubo apmokestinimo arba jų sušvelninti Teisingumo Teismas konstatavo, kad dividendus gaunančių akcininkų rezidentų ir akcininkų kitos valstybės narės rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši, jis taip pat patikslino, jog kai valstybė narė gyvendina savo mokesčių kompetencijų apmokestinimą ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentų gaunamus dividendus, ši akcininkų nerezidentų padėtis supanašėja su akcininkų rezidentų padėtimi (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 pagrindinėje byloje Prancūzijos Respublika pasirinko gyvendinti savo mokesčių kompetencijų apmokestinimą patronuojamosios bendrovės rezidentų paskirstomą pelnų patronuojančiąsias bendrovei nerezidentei, reikia manyti, kad ši patronuojančioji bendrovė nerezidentų yra panašioje padėtyje kaip ir patronuojančioji bendrovė rezidentų.

61 Dėl kliūties pateisinimo ir proporcingumo Prancūzijos Respublika pažymėjo, kad ji yra pateisinama tikslu kovoti su sukaviavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

62 Konkrečiai kalbant, ši valstybė narė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu siekiama užkirsti kelią „treaty shopping“ praktikai, kuri apima susitarimą, kuriais trečiojoje šalyje steigtos bendrovės apeina nacionalinio mokesčių prie šaltinio už dividendus tarifą, numatyto Prancūzijos teisėje arba trečiųjų šalių ir Prancūzijos Respublikos sudarytose sutartyse, taikymą, sudarymas siekiant, kad būtų taikomas žemesnis mokesčių tarifas, numatytas sutartyje su kita valstybe nare ir ta pačia trečia šalimi, pasinaudojus Patronuojančiąsias ir patronuojamąsias bendrovei direktyvoje tvirtintu atleidimu nuo mokesčių prie šaltinio valstybės nare.

63 Šiuo klausimu pažymėtina, pirma, kad tikslai kovoti su sukaviavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių 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? jud?jimo laisv? kli?t?, 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 d?lto reikia konstatuoti, kad tikslas kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu yra tokios pa?ios apimties, neatsižvelgiant ? tai, ar juo remiamasi taikant Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dal?, ar kaip pirmin?s teis?s kli?ties pateisinimu. Tod?l šio sprendimo 30–36 punktuose nurodyti teiginiai taip pat taikytini kalbant apie ši? laisv?.

65 Vadinasi, pagrindin?je byloje Pranc?zijos Respublikos nurodytas tikslas kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu negali pateisinti ?sisteigimo laisv?s kli?ties.

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 mokes?i? teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokes?i? lengvata (t. y. patronuojamosios bendrov?s rezident?s paskirstyto pelno patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio, kai ši? patronuojan?i?j? bendrov? tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli tre?i?j? šali? rezidentai) taikoma tik su s?lyga, kad patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, jog dalinink? grandin?s pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindini? tiksl? n?ra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokes?io.

D?l bylin?jimosi išlaid?

67 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti 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 d?l bendrosios mokes?i? 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 mokes?i? teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta mokes?i? lengvata, t. y. patronuojamosios bendrov?s rezident?s paskirstyto pelno patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio, kai ši? patronuojan?i?j? bendrov? tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja vienas arba keli tre?i?j? šali? rezidentai, taikoma tik su s?lyga, kad patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, jog dalinink? grandin?s pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindini? tiksl? n?ra pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokes?io.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.