

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 20 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – ?sisteigimo laisvė – Direktyva 90/435/EBB – 1 straipsnio 2 dalis – 5 straipsnis – Patronuojan?ioji bendrovė – Kontroliuojan?ioji bendrovė – Mokestis prie šaltinio už kontroliuojan?iajai patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei paskirstyt? peln? – Atleidimas nuo mokes?io – Suk?iavimas, vengimas ir piktnaudžiavimas mokes?i? srityje – Prezumpcija“

Sujungtose bylose C?504/16 ir C?613/16

d?l *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas, Vokietija) 2016 m. liepos 8 d. ir rugpj??io 31 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2016 m. rugs?jo 23 d. ir lapkri?io 28 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

**Deister Holding AG**, buvusi *Traxx Investments NV*, (C?504/16),

**Juhler Holding A/S** (C?613/16)

prieš

**Bundeszentralamt für Steuern**

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas C. G. Fernlund (praneš?jas), teis?jai J. C. Bonichot ir E. Regan, generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Deister Holding AG*, atstovaujamos advokat? J. Schönfeld ir C. Süß,
- *Juhler Holding A / S*, atstovaujamos advokato A. Stange,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos D. Colas, E. de Moustier ir S. Ghiandoni,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz ir H. Shev, ir F. Bergius ir L. Swedenborg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be

išvados,

priima š?

## Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l SESV 49 straipsnio ir 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 (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 129; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 2 t., p. 3; toliau – Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyva), 1 straipsnio 2 dalies ir 5 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrin?jant *Deister Holding AG*, buvusios *Traxx Investments NV* (toliau – *Traxx*), ir *Juhler Holding A/S* gin?us su *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalin? centrin? mokes?i? tarnyba, Vokietija) d?l jos atsisakymo iš j? Vokietijos patronuojam?j? bendrovi? gautus dividendus atleisti nuo mokes?io prie šaltinio.

## Teisinis pagrindas

### S?jungos teis?

3 Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos tre?ioje ir penktoje konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„kadangi ?vairi? valstybi? nari? mokes?i? nuostatos, reglamentuojan?ios [skirting? valstybi? nari?] patronuojan?i? ir dukterini? ?moni? santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pa?ios valstyb?s nar?s patronuojan?ioms ir dukterin?ms ?mon?ms; kadangi d?l to skirting? valstybi? nari? ?moni? bendradarbiavimo s?lygos yra mažiau palankios nei tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygos; kadangi tam, kad b?t? lengviau grupuoti ?mones, b?tina ši? kli?t? pašalinti sukuriant bendr?j? sistem?;

<...>

kadangi tam, kad b?t? užtikrintas mokestinis neutralumas, b?tina, kad iš dukterin?s ?mon?s patronuojan?iai ?monei paskirto pelno neb?t? išskaitomas mokestis <...>“

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstyb? nar? ši? direktyv? taiko:

– pelno, kur? tos valstyb?s ?mon?s gauna iš kitose valstyb?se nar?se esan?i? savo dukterini? ?moni?, paskirstymui,

– pelno, kur? tos valstyb?s nar?s ?mon?s perduoda kitose valstyb?se nar?se esan?ioms savo dukterin?ms ?mon?ms [kit? valstybi? nari? ?mon?ms, kuri? dukterin?s ?mon?s jos yra], paskirstymui,

<...>

2. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalini? arba susitarimais paremt? nuostat?[, b?tin?] d?l suk?iavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

5 Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje „valstybės narės zona“ yra zona, kuri:

- a) yra vienos iš šios direktyvos priede įvardytų formų;
- b) pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečia valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimų mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente;
- c) be to, jai nustatyta prievolė mokėti vieną toliau nurodytą mokesčių be galimybių pasirinkti arba būti atleistas [atleistai]:

<...>

- selskabsskat Danijoje,
- Körperschaftsteuer Vokietijos Federacijoje Respublikoje,

<...>

- vennootschapsbelasting Nyderlanduose,

<...>“

6 Tos pačios direktyvos 3 straipsnyje nustatyta:

„Taikant šią direktyvą:

- a) patronuojančią bendrovę būtina laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažesnę kaip 20 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį.

Toks statusas tomis pačiomis sąlygomis suteikiamas ir valstybės narės bendrovei, kuri turi ne mažesnę kaip 20 % toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį, kuri visų ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esančios buvusios [pirmosios] bendrovės nuolatinį buveinį;

nuo 2007 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 15 %.

nuo 2009 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 10 %.

- b) „dukterinė bendrovė“ yra zona, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.

2. Nukrypdomos nuo 1 dalies, valstybės narės turi galimybę pasirinktinai:

- dvišaliu susitarimu vietoj turimo kapitalo dalies kriterijaus taikyti turimų balsavimo teisių kriterijų,

- netaikyti šios direktyvos toms valstybės narės bendrovėms, kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis bendrovėmis, arba toms bendrovėms, kuriose kitos valstybės narės bendrovės tokios kapitalo dalies neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus.“

7 Pagal Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalį:

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

8 Šios direktyvos priede „2 straipsnio a punkte minimų sąrašas“ nurodyta:

a) bendrovės, steigtos pagal 2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto [(OL L 294, 2001, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 4 t., p. 251)] ir 2001 m. spalio 8 d. Tarybos direktyvą 2001/86/EB, papildančią Europos bendrovės statuso dėl darbuotojų dalyvavimo priimančią sprendimus [(OL L 294, 2001, p. 22; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 4 t., p. 272)] ir kooperacinių bendrovių, steigtą pagal 2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto [(OL L 207, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 280)] ir 2003 m. liepos 22 d. Tarybos direktyvą 2003/72/EB, papildančią Europos kooperacinės bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo [(OL L 207, 2003, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t., p. 338)];

<...>

e) bendrovės pagal Danijos statymus žinomos kaip „aktieselskab“ ir „anpartsselskab“. Kitos įmonių apmokestinamos pagal įmonių pelno mokesčio statymų tiek, kiek jų apmokestinamosios pajamos yra apskaičiuojamos ir apmokestinamos pagal bendrąsias pelno mokesčio teisės aktų normas, taikomas „aktieselskaber“;

f) įmonių, pagal Vokietijos teisę žinomos kaip „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, ir kitos įmonių, steigtos pagal Vokietijos teisę, kurios apmokestinamos Vokietijos įmonių pelno mokesčiu;

<...>

s) bendrovės pagal Olandijos statymus žinomos kaip „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „Open commanditaire vennootschap“, „Coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „Fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“, „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“, ir kitos bendrovės, steigtos pagal Olandijos statymus, kurioms taikomas Olandijos bendrovių pelno mokestis;

<...>

### **Vokietijos teisė**

9 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomo *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio statymas, toliau – *EStG*) 36 straipsnyje nustatyta:

(1) Išskyrus atvejus, kai šiame statyme numatyta kitaip, pajamų mokestis tampa mokėtinas pasibaigus mokestiniam laikotarpiui.

(2) Į pajamų mokestį įskaitomi:

1. Sumokėti pajamų mokesčio avansai už mokestinį laikotarpį (37 straipsnis);

2. Gautas pajamų mokestis, surinktas kaip mokestis prie šaltinio, tiek, kiek jis taikytas pajamoms, ? kurias atsižvelgiama nustatant mokestį arba pajamas, ? kurias nebuvo atsižvelgta apskaičiuojant pajamas pagal šio ?statymo 3 straipsnio 40 dalį arba *Körperschaftssteuergesetz* (Pelno mokesčio ?statymas) 8b straipsnio 1 dalį ir 6 dalies antrą pastraipį, jei nebuvo paprašyta grąžinti mokestį arba jis nebuvo grąžintas. Pajamų mokestis, surinktas kaip mokestis prie šaltinio, ne?skaitomas, jei nebuvo pateikta 45a straipsnio 2 arba 3 dalyje nurodyta pažyma. Pelno mokesčio ?statymo 8b straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatytais atvejais tam, kad ?skaitymas būtų atliktas, pakanka pateikti 45a straipsnio 2 ir 3 dalyse nurodytą pažymą, išduotą pajamų iš kapitalo kreditoriaus.

(3) 2 dalies 2 punkte nurodytos mokesčio sumos apvalinamos iki euro. Mokesčių prie šaltinio atveju atskaitymo prie šaltinio suma bendra suma apvalinama iki euro.

(4) Jeigu po ?skaitymo lieka nepriemoka mokesčių mokėtojui, jis (mokesčių mokėtojas) turi nedelsdamas į sumokėti, jeigu ji sutampa su jau privalomu mokėti, bet dar nesumokėtu pajamų mokesčio avansu; kitais atvejais jis į sumokėti per mėnesį nuo pranešimo apie mokėtiną mokestį (galutinis mokėjimas). Jeigu po ?skaitymo lieka permoka mokesčių mokėtojui, ši permoka jam išmokama po pranešimo apie mokėtiną mokestį. <...>

10 *UStG* 43 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos 1 punkte numatyta:

„Mokesčių prie šaltinio apmokestinamos šios pajamų iš vidaus kapitalo kategorijos ir 6 punkte, 7 punkto a papunktyje ir 8–12 punktuose nurodytos pajamų iš užsienio kapitalo kategorijos:

1. pajamos iš kapitalo, kaip jos suprantamos pagal 20 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus. Šis punktas *mutatis mutandis* taikomas pajamoms iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal 20 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio 2 punkto a papunktį ir 2 punkto antrą sakinį;

<...>

11 Pagal *EStG* 43b straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojo prašymu pajamų iš kapitalo mokestis nerenkamas už pajamas iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal *EStG* 20 straipsnio 1 dalies 1 punktą, kurias gavo patronuojančioji bendrovė, kuri neturi nei buveinės, nei faktinio valdymo centro nacionalinėje teritorijoje, ir kurias ji gavo iš patronuojamosios bendrovės paskirstytą dividendą.

12 Pagal *EStG* 43b straipsnio 2 dalies pirmą pastraipį „patronuojančioji bendrovė“, kaip jis suprantama pagal šio 43b straipsnio 1 dalį, yra bendrovė, kuri atitinka šio ?statymo 2 priede nurodytas sąlygas ir kuri pajamų iš kapitalo mokesčio atsiradimo momentu pagal [Direktyvos 90/435], iš dalies pakeistos [Direktyva 2006/98], 3 straipsnio 1 dalies a punktą ir pagal *EStG* 44 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį gali ?rodyti, kad ji tiesiogiai turi bent 15 % patronuojamosios bendrovės kapitalo.

13 *EStG* 43b straipsnio 2 dalies ketvirtoje pastraipoje numatyta, kad taip pat turi būti ?rodyta, kad kapitalas buvo išlaikytas nepertraukiamai 12 mėnesių.

14 *EStG* 50d straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Užsienio bendrovė neturi teisės? vis? ar dalin? ?skaitym? pagal 1 arba 2 dal?, kai jos kapitalo turi asmenys, kuriems mokestis neb?t? gr?žinamas arba kurie nuo mokes?io neb?t? atleidžiami, jei jie pajamas gaut? tiesiogiai, ir

(1) n?ra ekonomini? arba kitoki? reikšming? priežas?i? ?terpti užsienio bendrov? arba

(2) užsienio bendrov? per atitinkamus finansinius metus iš savo ekonomin?s veiklos gauna ne daugiau kaip 10 % vis? savo bendr?j? pajam?, arba

(3) užsienio bendrov? nedalyvauja bendrojoje prekyboje vykdydama savo ?mon?s tiksl? atitinkan?i? veikl?.

Tik užsienio bendrov?s pad?tis yra lemiamas veiksnys; ? organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius ?mon?s požymius [*Außensteuergesetz* (?statymas d?l mokes?ini? santyki? su užsieniu) 1 straipsnis] neatsižvelgiama. Ekonomin? veikla nevykdoma, kai užsienio bendrov? bendr?sias pajamas gauna iš turto administravimo arba kai ji savo pagrindin? veikl? perduoda tretiesiems asmenims. <...>“

15 *Abgabenordnung* (Mokes?i? kodeksas) 42 straipsnyje nustatyta:

„(1) Mokes?i? ?statymas negali b?ti apeinamas piktnaudžiaujant naudojantis teis?s aktuose numatytais dariniais. Jeigu tenkinamos mokes?i? nuostatoje nustatytos s?lygos, kuriomis siekiama kovoti su mokes?i? vengimu, min?toje nuostatoje nustatomos teisin?s pasekm?s. Kitais atvejais, kai paaišk?ja piktnaudžiavimo atvejis, kaip tai suprantama pagal 2 dal?, mokestis mokamas tokiomis pa?iomis s?lygomis, koks b?t? mokamas ekonominiams sandoriams taikant tinkamo teisinio darinio sistem?.

(2) Piktnaudžiavimas paaišk?ja, kai pasirenkamas netinkamas teisinis darinys, kuriuo remdamasis mokes?i? mok?tojas gauna ?statyme nenumatyt? mokestin? naud?, palyginti su teisingo teisinio darinio pasekm?mis. Ši taisykl? netaikoma, jeigu mokes?i? mok?tojas ?rodo ne mokestines priežastis, d?l kuri? jis pasirinko š? darin?, ir ? tai reikia atsižvelgti turint omenyje vis? jo situacij?.“

### **Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai**

16 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, susijusio su byla C?504/16, matyti, kad *Deister Holding* per?m? visas *Traxx*, kurios buvein? buvo Nyderlanduose, teises ir pareigas. Pastarosios bendrov?s pagrindin? veikla buvo tur?ti ?vairi? skirtingose valstyb?se nar?se ?steigt? bendrovi? akcij? ir užtikrinti j? finansavim? kartu teikiant paskolas atitinkamos grup?s bendrov?ms.

17 Nuo 2005 m. *Traxx* tur?jo bent 26,5 % *Deister elektronik GmbH*, pagal Vokietijos teis? ?steigtos bendrov?s, akcij?. Nuo 2007 m. kovo m?n. *Traxx* tur?jo išnuomot? biur? Nyderlanduose ir 2007 ir 2008 m. buvo ?darbinusi du darbuotojus. Vienintelis *Traxx* akcininkas M. Stobbe gyveno Vokietijoje.

18 2007 m. lapkri?io 19 d. *Deister elektronik* paskirst? *Traxx* dividendus, nuo kuri? pirmoji bendrov? atskait? pajam? iš kapitalo mokest? ir solidarumo ?mok? ir perved? šias sumas mokes?i? administratoriui. 2008 m. geguž?s 16 d. *Traxx* papraš?, kad šis dividend? paskirstymas b?t? atleistas nuo šio mokes?io ir ?mokos.

19 Kadangi mokes?i? administratorius atmet? š? prašym? ir skund?, pateikt? d?l prašymo atmetimo, *Deister Holding*, kaip *Traxx* teisi? per?m?ja, pareišk? ieškin? d?l šio sprendimo *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas, Vokietija), remdamasi pagrindin?je byloje nagrin?jam?

teisės aktas nesuderinamumu su šios sistėigos laisve ir Patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovių direktyva.

20 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, susijusio su byla C-613/16, matyti, kad *Juhler Holding* yra kontroliuojamoji bendrovė, kurios buveinė yra Danijoje. 100 % jos akciją turi *Juhler Services Limited*, pagal Kipro teisę steigta bendrovė. Pastarosios bendrovės vienintelis akcininkas yra fizinis asmuo, gyvenantis Singapūre.

21 *Juhler Holding* turi daugiau nei 25 patronuojamosios bendrovės, iš kurių kai kurių buveinė taip pat yra Danijoje, valstybėje narėje, kurioje steigta minėta bendrovė, akciją. Atitinkama grupė teikia paslaugas, susijusias su personalo pasiūla, ir tai yra trečdalis jos veiklos šioje valstybėje narėje. Nuo 2003 m. *Juhler Holding* turi 100 % *temp-team Personal GmbH*, pagal Vokietijos teisę steigtos bendrovės, akciją.

22 Iš šio sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad *Juhler Holding*, be kita ko, turi nekilnojamojo turto, jį užsiima grupės finansų kontrole jos palėkanų išlaidoms optimizuoti, prižiūri ir kontroliuoja skirtingų patronuojamosios bendrovių rezultatus ir turi telefono liniją ir elektroninio pašto adresą. Šios grupės interneto svetainėje ji yra kontaktų sąrašė. Vis dėlto ši bendrovė neturi savo biuro. Prireikus ji naudojasi kitų minėtos grupės bendrovių patalpomis, ranga ir personalu. Galiausiai *Juhler Holding* direktorius taip pat yra švairių tose pačiose grupės bendrovių valdybos narys.

23 2011 m. *Juhler Holding* gavo dividendą iš *temp-team Personal*. Nuo šio dividendą buvo atskaitytas mokestis prie šaltinio ir solidarumo moka, ir pirmoji bendrovė prašo juos grąžinti. Kadangi mokesčių administratorius atmetė šį prašymą ir skundą, pateiktą dėl prašymo atmetimo, *Juhler Holding* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas), remdamasi pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą nesuderinamumu su šios sistėigos laisve ir Patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovių direktyva.

24 Dėl dviejose pagrindinėse bylose taikytinos teisės pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo, pirma, jog, priešingai, nei mano mokesčių administratorius, taikytina *EStG* 50d straipsnio 3 dalis, iš dalies pakeista 2006 m. gruodžio 13 d. *Jahressteuergesetz 2007* (2007 m. Metinis mokesčių statymas) (BGBl. 2006 I, p. 2878). Be to, jeigu šis straipsnis nesuderinamas su Sąjungos teise, nepaisant Mokesčių kodekso 42 straipsnio, pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokestį prie šaltinio reikia grąžinti.

25 Antra, minėtas teismas nurodo, kad pagal nacionalinę teisę Vokietijos patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai patronuojančiosios bendrovei nerezidentei arba mokesčių mokėtojo prašymu atleidžiami nuo pajamų mokesčio, arba jiems taikomas mokestis prie šaltinio, kuris mokesčių mokėtojui prašymu gali būti grąžintas.

26 Vis dėlto pagal *EStG* 50d straipsnio 3 dalį teisė atleidimui nuo mokesčio arba jo grąžinimui netaikoma, kai, pirma, patronuojamosios bendrovės nerezidentų akcininkai neturi teisės atleidimui nuo mokesčio arba jo grąžinimui, jeigu jie gauna šiuos dividendus tiesiogiai, ir, antra, tenkinama viena iš šių sąlygų, t. y. jeigu nėra ekonominė arba kitą rimtą priežastį terpti patronuojančiosios bendrovės, jeigu patronuojamoji bendrovė nerezidentė per finansinį laikotarpį gauna ne daugiau kaip 10 % visų bendrųjų pajamų iš savo ekonominės veiklos (be kita ko, taip nėra, kai užsienio bendrovė savo bendrąsias pajamas gauna iš turto valdymo) arba jeigu patronuojamoji bendrovė nerezidentė nedalyvauja bendrojoje prekyboje su tinkamos struktūros bendrove vykdydama savo ūmonės tikslą atitinkančią veiklą.

27 Šis teismas pažymi, kad vertinant, ar patronuojamoji bendrovė nerezidentė vykdo savo ekonominę veiklą, šiame statyme atsižvelgiama tik į patronuojamosios bendrovės nerezidentės

padėtį. Ši organizacinius, ekonominius arba kitus svarbius žmonių, kurios turi ryšius su šia bendrove, požymius neatsižvelgiama. Taigi neatsižvelgiama į grupas, kuriai priklauso tokia bendrovė, struktūra ir strategija. Vadinasi, *EStG* 50d straipsnio 3 dalis bus taikoma tokioms situacijoms, kai šios grupės viduje kontroliuojančioji patronuojančioji bendrovė nerezidentų ilgai turi akcijų ir tai yra reali atitinkamos grupės strategija.

28 Vis dėlto kontroliuojančiosios patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kurios veikla yra silpna, atveju ilgalaikio traukimo pakaktų, kad tokiai bendrovei būtų leidžiama mokesčių skaityti arba jis grąžintas.

29 Be to, be vien pasyvaus turto valdymo, bendrovės arba kontroliuojančiosios bendrovės finansinės nuomos, nuomos, investicijų ir finansavimo sutarčių aktyvus valdymas taip pat nelaikomas jos ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal *EStG* 50d straipsnio 3 dalį, patronuojančiosios bendrovės nerezidentės atveju.

30 Be to, tam, kad būtų atsisakyta atleisti nuo mokesčių ar jų grąžinti, anot prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, pakanka, jog patronuojančioji bendrovė nerezidentų atitiktų vieną iš *EStG* 50d straipsnio 3 dalyje tvirtintų sąlygų. Šiuo atveju Vokietijos teisės aktų leidėjas daro prielaidą, kurios negalima užginčyti, kad darinys yra dirbtinis.

31 Šis teismas abejoja nacionalinės teisės aktų suderinamumu su judėjimo laisvėmis ir Patronuojančioji ir patronuojamąji bendrovių direktyva. Šiomis aplinkybėmis jis mano, kad dvi pagrindinės bylos susijusios su sisteminės laisvės, nes atitinkamos patronuojančiosios bendrovės turi akcijų, dėl kurių jos gali daryti tam tikrą žalą Vokietijos patronuojamosioms bendrovėms.

32 Minėtasis teismas mano, kad *EStG* 50d straipsnio 3 dalis yra sisteminės laisvės kliūtis, ir jis abejoja, ar ši kliūtis galima pateisinti privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su kova su mokesčių vengimu, nes, pirma, šis straipsnis susijęs su patronuojančiąja bendrove nerezidente, kuri nepriklauso visiškai dirbtiniam dariniui, ir, antra, minėtame straipsnyje tvirtinta nepaneigiama piktnaudžiavimo arba sukčiavimo prezumpcija.

33 Dėl Patronuojančioji ir patronuojamąji bendrovių direktyvos prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymi, kad jos 1 straipsnio 2 dalies skirtingos kalbomis versijos skiriasi tiek, kiek šio straipsnio versijoje vokiečių kalboje, priešingai nei jos versijose kitomis kalbomis, pavyzdžiui, ispanų, anglų, prancūzų arba italų kalbomis, nėra žodžio „būtinai“. Šis teismas mano, kad, neatsižvelgiant į šį skirtumą, piktnaudžiavimo sąvoka, kaip tai suprantama pagal Patronuojančioji ir patronuojamąji bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, bet kokiu atveju turi būti aiškinama pagal Sąjungos pirminį teisę.

34 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylą nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos iš esmės vienodus dviejose bylose prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu, prieštarauja tokia nacionalinės mokesčių teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią negalima atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčių dividendų, išmokėtų užsienio patronuojančiajai bendrovei, kurios vienintelio akcininko gyvenamoji vieta yra nacionalinėje teritorijoje (byla C-504/16) (užsienio patronuojančiajai bendrovei, kuri ilgą laiką yra paskirta kontroliuojančiajai bendrove grupėje ir kuri vykdo veiklą valstybėje, kurioje yra jos buveinė (byla C-613/16)), kai šios bendrovės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės mokėti grąžinimą ar atleidimą nuo jo, jeigu pajamas gautų tiesiogiai, ir



- n?ra ekonomini? arba kitoki? rimt? priežas?i? ?terpti užsienio bendrov? arba
- užsienio patronuojan?ioji bendrov? per atitinkam? finansin? laikotarp? iš savo ekonomin?s veiklos gauna ne daugiau kaip 10 % vis? savo bendr?j? pajam? (be kita ko, taip n?ra, kai užsienio bendrov? savo bendr?sias pajamas gauna iš turto valdymo), arba
- užsienio patronuojan?ioji bendrov? nedalyvauja bendrojoje ekonomin?je veikloje su tinkamos strukt?ros ?mone atsižvelgiant ? jos tiksl?,

o nacionalin?je teritorijoje ?steigtos kontroliuojan?iosios bendrov?s atleidžiamos nuo mokes?io neatsižvelgiant ? pirmiau išvardytas s?lygas?

2. Ar Direktyvos 90/435/EEB 5 straipsnio 1 daliai, siejamai su šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi, prieštarauja tokia nacionalin?s teis?s nuostata, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? negalima atleisti nuo pajam? iš kapitalo mokes?io dividend?, išmok?t? užsienio patronuojan?iajai bendrovei, kurios vienintelio akcininko gyvenamoji vieta yra nacionalin?je teritorijoje (byla C?504/16) (užsienio patronuojan?iajai bendrovei, kuri ilg? laik? yra paskirta kontroliuojan?i?ja bendrove grup?je ir kuri vykdo veikl? valstyb?je, kurioje yra jos buvein? (byla C?613/16)), kai šios bendrov?s akcij? turi asmenys, kurie netur?t? teis?s ? atleidim? nuo mokes?io arba jo gr?žinim?, jeigu pajamas gaut? tiesiogiai, ir

- n?ra ekonomini? arba kitoki? rimt? priežas?i? ?terpti užsienio bendrov? arba
- užsienio patronuojan?ioji bendrov? per atitinkam? finansin? laikotarp? iš savo ekonomin?s veiklos gauna ne daugiau kaip 10 % vis? savo bendr?j? pajam? (be kita ko, taip n?ra, kai užsienio bendrov? savo bendr?sias pajamas gauna iš turto valdymo), arba
- užsienio patronuojan?ioji bendrov? nedalyvauja bendrojoje prekyboje su tinkamos strukt?ros ?mone atsižvelgiant ? jos tiksl?,

o nacionalin?je teritorijoje ?steigtos kontroliuojan?iosios bendrov?s atleidžiamos nuo pajam? iš kapitalo mokes?io neatsižvelgiant ? pirmiau išvardytas s?lygas?“

35 2017 m. balandžio 6 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu bylos C?504/16 ir C?613/16 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma žodin? proceso dalis ir priimtas sprendimas.

## **D?I prejudicini? klausim?**

### **D?I priimtimumo**

36 Vokietijos vyriausyb? nurodo, kad šiose dviejose bylose pateikti klausimai tiek, kiek jie susij? su visa *EStG* 50d straipsnio 3 dalimi, viršija tai, kas b?tina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoms byloms išspr?sti.

37 Dėl bylos C-504/16 ši vyriausybė mano, kad reikia atsakyti tik į klausimą, ar įsisteigimo laisvė ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, prieštarauja „nacionalinės mokesčių teisės nuostatai, pagal kurią užsienio patronuojančiosios bendrovės, kurios vienintelio akcininko gyvenamoji vieta yra nacionalinėje teritorijoje, atveju, priešingai nei patronuojančiosios bendrovės rezidentės atveju, negalima atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčio išmoktų dividendų, nes užsienio patronuojančioji bendrovė nevykdo savo ekonominės veiklos, kuri viršija paprasčiausią akcijų turėjimą, ir nėra ekonominių arba kitų rimtų priedasčių jai terpti tarp nacionalinio akcininko ir nacionalinės patronuojamosios bendrovės“.

38 Anot minėtos vyriausybės, dėl bylos C-613/16 reikia atsakyti tik į klausimą, ar įsisteigimo laisvė ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, prieštarauja „nacionalinės mokesčių teisės nuostatai, pagal kurią užsienio patronuojančiosios bendrovės, kuri ilgą laiką yra paskirta kontroliuojančia bendrove grupėje ir kuri vykdo veiklą valstybėje, kurioje yra jos buveinė, atveju, priešingai nei patronuojančiosios bendrovės rezidentės atveju, negalima taikyti atleidimo nuo pajamų iš kapitalo mokesčio išmoktų dividendų, nes užsienio patronuojančioji bendrovė nevykdo savo ekonominės veiklos, kuri viršija paprasčiausią akcijų turėjimą, ir, be to, neturi savo biuro ir personalo“.

39 Primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 267 straipsnyje numatytas procesas yra Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimo priemonė, suteikianti Teisingumo Teismui galimybę pateikti nacionaliniams teismams Sąjungos teisės išaiškinimą, būtina sprendimams pastarųjų teismų nagrinėjamosiose bylose priimti (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Eurosaneamientos ir kt.*, C-532/15 ir C-538/15, EU:C:2016:932, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Vykdamas tokį bendradarbiavimą, tik būtų nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes turi įvertinti tai, ar jo sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, ir Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą svarbų. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Eurosaneamientos ir kt.*, C-532/15 ir C-538/15, EU:C:2016:932, 27 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

41 Remiantis tuo darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Eurosaneamientos ir kt.*, C-532/15 ir C-538/15, EU:C:2016:932, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Taigi reikia konstatuoti, kad šiuo klausimu dviejose pagrindinėse bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išsamiai paaiškino, kodėl jis manė, jog būtina atsakyti į klausimą dėl visų *ESStG* 50d straipsnio 3 dalies nuostatų atitikimo, kad galėtų išnagrinėti jam pateiktas bylas. Vadinas, negalima konstatuoti, kad pateikti klausimai yra nereikalingi šioms byloms išspręsti.

43 Šiomis aplinkybėmis reikia atsakyti į *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) pateiktus klausimus.

## D?I esm?s

44 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi ir SESV 49 straipsniu, turi b?ti aiškinama taip, kad ji draudžia valstyb?s nar?s mokes?io teis?s nuostatas, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias, kai patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s akcij? turi asmenys, kurie netur?t? teis?s ? mokes?io gr?žinim? arba atleidim? nuo jo, jeigu tiesiogiai gaut? dividend? iš patronuojamosios bendrov?s rezident?s, neleidžiama atleisti nuo pajam? iš kapitalo mokes?io šiai patronuojan?iajai bendrovei išmok?t? dividend?, jeigu tenkinama viena iš šiose nuostatose ?tvirtint? s?lyg?.

### *D?I SESV nuostat? taikytinumo*

45 Kadangi pateikti klausimai yra susij? su Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos ir su SESV nuostatomis ir kadangi pagal suformuot? jurisprudencij? nacionalin? priemon?, priklausanti Europos S?jungos lygiu išsamiai suderintai sri?iai, turi b?ti vertinama atsižvelgiant ? šios suderinimo priemon?s, o ne ? pirmin?s teis?s nuostatas, reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismas jau konstatavo, jog šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalis n?ra toks suderinimas (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 15–17 punktus).

46 Darytina išvada, kad tokios teis?s nuostatos, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, gali b?ti vertinamos ne tik atsižvelgiant ? min?t? direktyv?, bet ir ? taikytinas pirmin?s teis?s nuostatas.

### *D?I Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalies, siejamos su šios direktyvos 5 straipsniu*

47 Pirmiausia reikia patikslinti, kad nagrin?jamu atveju nebuvo gin?ijama tai, kad, pirma, dviejose pagrindin?se bylose nagrin?jamoms bendrov?ms taikoma Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyva ir, antra, *Deister elektronik* paskirstyti dividendai *Traxx* ir *temp-team Personal* paskirstyti dividendai *Juhler Holding* patenka ? šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies taikymo srit?.

48 Kaip matyti iš Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos tre?ios konstatuojamosios dalies, ja, ?tvirtinant bendr?j? mokes?io 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 ?steigtai patronuojan?iajai bendrovei mokes?io 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 nurodyta jurisprudencija).

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

50 Šiuo pagrindu tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje tvirtintas principas, pagal kurį draudžiama apmokestinti mokesčių pelnų, kurį paskirsto valstybėje narėje steigta patronuojamoji bendrovė kitoje valstybėje narėje steigta patronuojančiąjai bendrovei (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

51 Draudžiant valstybėms narėms taikyti mokestį prie šaltinio pelnui, kurį patronuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto patronuojančiąjai bendrovei nerezidentei, šiame Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos straipsnyje apribojama valstybių narių kompetencija apmokestinti pelnų, kurį jį teritorijose steigtos bendrovės išmoka kitoje valstybėje narėje steigtomis bendrovėmis (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 23 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

52 Taigi, kadangi Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyva siekiama palengvinti tarpvalstybinio bendradarbiavimo Sąjungoje apmokestinimo sistemą, valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojamųjų priemonių ir teisei – minėto 5 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčių prie šaltinio taikyti –vairių sąlygų (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, 26 punktą ir 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 24 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

53 Vis dėlto Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, suteikiant valstybėms narėms galimybę taikyti nacionalines arba susitarimais paremtas nuostatas siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, nustatoma nuo šioje direktyvoje numatytą mokestinių taisyklių nukrypti leidžianti nuostata.

54 Dėl šio 1 straipsnio 2 dalies pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, jog skiriasi jos kalbinės versijos, nes 1 straipsnio 2 dalyje vokiečių kalba, skirtingai nei versijose ispanų, anglų, prancūzų arba italų kalbomis, nevartojamas žodis „būtinai“.

55 Šiuo klausimu konstatuotina, kad siekiant išaiškinti Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalį nesvarbu, jog jos versijoje vokiečių kalba aiškiai nevartojamas žodis „būtinai“. Iš tiesų, bet kokių atveju valstybės narės gali naudotis šiame straipsnyje joms numatyta galimybe tik laikydamosi bendrųjų Sąjungos teisės principų ir, konkrečiai kalbant, proporcingumo principo (pagal analogiją žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 38 ir 43 punktus).

56 Taigi, kad būtų užtikrintas šio principo laikymasis, reikia, kad valstybių narių numatytos priemonės, kuriomis siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, būtų tinkamos numatytam tikslui pasiekti ir neturėtų viršyti to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 1987 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Maizena ir kt.*, 137/85, EU:C:1987:493, 15 punktą ir 2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, EU:C:2011:438, 42 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

57 Darytina išvada, kad, neatsižvelgiant – nurodytus kalbinius skirtumus, pagal Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovė direktyvos 1 straipsnio 2 dalį valstybėms narėms palikta galimybė turi būti taikoma tik šiam tikslui būtinoms nacionalinėms arba susitarimais paremtoms nuostatoms.

58 Šis aiškinimas patvirtina ir šios direktyvos tikslas – kaip matyti iš šio sprendimo 48 ir 52 punktų – palengvinant tarpvalstybinio bendradarbiavimo Sąjungoje apmokestinimo sistemą paskatinti bendrovė grupavimąsi Sąjungoje.

59 Dėl priemonių, kuriomis siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, pažymėtina, kad kadangi šioje nuostatoje numatyta šioje direktyvoje nustatytos bendros taisyklės, t. y. kad apmokestinama pagal bendrą mokesčių sistemą, kuri taikoma ? minėtose direktyvos taikymo srityse patenkančioms patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms, išimtis, šis straipsnis reikalauja aiškinti siaurai (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 24 d. Sprendimo *P. Ferrero e C. ir General Beverage Europe*, C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 45 punktą ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 49 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

60 Teisingumo Teismas patikslino, jog tam, kad būtų laikoma, kad nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis tokiems veiksams, kuriems būdingas visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys sudarymas, turintis tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 30 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

61 Taigi bendroji sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcija negalima pateisinti nei mokesčių priemonės, kuria pažeidžiamas direktyvos tikslas, nei mokesčių priemonės, kuria kliudoma pasinaudoti Sutartyje užtikrinta pagrindine laisve (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 31 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

62 Siekiamas 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 įrodymų arba nurodyti jų požymius, viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 32 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

63 Dėl pagrindinėje byloje nagrinjamą teisės aktą pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog kai patronuojančiosios bendrovės nerezidentės akciją turi asmenys, kurie neturėtų teisės ? atleidimų nuo mokesčių prie šaltinio, jeigu tiesiogiai gautų dividendų iš Vokietijoje steigtos patronuojamosios bendrovės, pagal šias teisės nuostatas numatytas mokesčių lengvatos, kurių sudaro atleidimas nuo mokesčių prie šaltinio, numatytas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, taikymo reikalavimas, kad nebūtų įgyvendinta nė viena iš trijų tose pačiose teisės nuostatose numatytų sąlygų, t. y. nebūtų ekonominių arba kitų rimtų priežasčių ?terpti patronuojančiųjų bendrovę, patronuojančioji bendrovė nerezidentė per finansinį laikotarpį gautų ne daugiau kaip 10 % visų bendrųjų pajamų iš savo ekonominės veiklos arba patronuojančioji bendrovė nerezidentė nedalyvautų bendrojoje prekyboje su tinkamos struktūros bendrove vykdydama savo ?monės tikslą atitinkančią veiklą, neatsižvelgiant ? organizacinius, ekonominius arba kitus svarbius ?monius, kurios turi ryšius su patronuojančia bendrove nerezidente, požymius. Be to, nelaikoma, kad vykdoma ekonominė veikla, kai patronuojančioji bendrovė nerezidentė bendrąsias pajamas gauna iš turto administravimo arba kai ji savo pagrindinę veiklą perduoda tretiesiems asmenims.

64 Šiuo klausimu konstatuotina, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinjamu teisės aktu ne konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis visiškai dirbtiniams dariniams, turintis tikslą neteisėtai pasinaudoti šia mokesčių lengvata, bet jis bendrai taikomas visoms situacijoms, kai patronuojančiosios bendrovės nerezidentės akciją turi asmenys, kurie neturėtų teisės ? atleidimų nuo mokesčių prie šaltinio, jeigu tiesiogiai gautų dividendus.

65 Taigi vien tai, kad tokios akcijos turi šie asmenys, savaime nereiškia, jog egzistuoja visiškai

dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys, sukurtas turint tiksl? vien neteis?tai pasinaudoti mokes?i? lengvata.

66 Šiomis aplinkyb?mis reikia patikslinti, kad iš n? vienos Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos nuostatos nematyti, kad asmenys, turintys S?jungoje reziduojan?i? patronuojan?i?j? bendrovi? akcij?, arba j? kilm? turi ?takos ši? bendrovi? teisei remtis šioje direktyvoje numatytais mokes?i? lengvatomis.

67 Be to, reikia patikslinti, kad bet koku atveju patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei taikomi valstyb?s nar?s, kurioje ji ?steigta, mokes?i? teis?s aktai (2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

68 Antra, pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s nuostatose nustatytas Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinto atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio taikymo reikalavimas, kad neb?t? ?vykdyta n? viena iš tose pa?iose nuostatose numatyt? trij? s?lyg?, pamin?t? šio straipsnio 63 punkte.

69 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, pirma, nusta?ius tok? šio atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio taikymo reikalavim?, kai mokes?i? administratorius neprivalo pateikti bent pirmini? ekonomini? priežas?i? nebuvimo arba suk?iavimo ar piktnaudžiavimo požymi? ?rodym?, šiose teis?s nuostatose, kaip matyti iš šio sprendimo 62 punkto, ?tvirtinama suk?iavimo ar piktnaudžiavimo bendra prezumpcija ir taip pažeidžiamas Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyva ir ypa? jos 5 straipsnio 1 dalimi siekiamas tikslas, t. y. užkirsti keli? patronuojamosios bendrov?s rezident?s paskirstyt? dividend? patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei dvigubam apmokestinimui šios patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb?je nar?je siekiant palengvinti bendrovi? bendradarbiavim? ir grupavim?si S?jungoje.

70 Antra, kadangi tose pa?iose teis?s nuostatose numatyta, kad jeigu ?vykdoma viena iš jose nustatyt? trij? s?lyg?, patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei neleidžiama pateikti ?rodym? apie ekonomini? priežas?i? egzistavim?, jose, be to, nustatoma nenugin?ijama suk?iavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija.

71 Tre?ia, šios s?lygos, vertinamos kartu ar atskirai, negali savaime reikšti suk?iavimo arba piktnaudžiavimo buvimo.

72 Iš ties? šiuo klausimu pažym?tina, kad Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvoje n?ra jokio reikalavimo d?l bendrovi?, patenkan?i? ? jos taikymo srit?, ekonomin?s veiklos pob?džio arba pajam? sumos, gaunamos iš j? pa?i? veiklos.

73 Taigi tai, kad patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s ekonomin? veiki? sudaro jos patronuojam?j? bendrovi? turto valdymas arba kad šios patronuojan?iosios bendrov?s pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys. Šiomis aplinkyb?mis tai, kad turto valdymas nelaikomas ekonomine veikla prid?tin?s vert?s mokes?io tikslais, yra nesvarbu, nes pagrindin?je byloje nagrin?jamas mokestis ir min?tas mokestis turi skirtingus teisinius pagrindus ir jais siekiama skirting? tiksl?.

74 Be to, priešingai tam, kas numatyta pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s nuostatose, siekiant konstatuoti, kad yra toks darinys, reikia kiekvienu atveju bendrai ?vertinti atitinkam? situacij?, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovi? grup?s, kuriai priklauso atitinkama patronuojan?ioji bendrov?, požymius ir šios grup?s strukt?ras bei strategijas.

75 Remiantis tuo, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi,

aiškintina taip, jog pagal j? draudžiamos tokios nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostatos, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

#### D?l taikytinos laisv?s

76 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad dividend? apmokestinimo klausimas gali b?ti susij?s su ?sisteigimo laisve ir laisvu kapitalo jud?jimo (2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

77 Kalbant apie klausim?, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos ar kitos jud?jimo laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

78 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad nacionalin?s teis?s aktams, kuriais siekiama reglamentuoti tik tok? dalyvavim? valdant kapital?, kuris leidžia daryti tam tikr? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, taikytinos Sutarties nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s. Vis d?lto nacionalin?s nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapital? turint vienintel? tiksl? – investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

79 Šiuo atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos mokes?i? teis?s nuostatos buvo taikomos bendrov?ms, kurioms priklaus? bent 15 % j? patronuojam?j? bendrovi? kapitalo. Ta?iau šiame sprendime n?ra informacijos d?l šio teis?s akto tikslo.

80 Tokio dydžio kapitalo dalis neb?tinai reiškia, kad bendrov? jos tur?toja daro tam tikr? ?tak? dividendus paskirstan?ios bendrov?s sprendimams (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 43 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

81 Šiomis aplinkyb?mis reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo atvejo faktines aplinkybes, kad b?t? nustatyta, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamai situacijai taikoma viena, ar kita iš ši? jud?jimo laisvi? (2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

82 Pirma, kalbant apie byl? C?504/16, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms aplinkyb?ms *Traxx* tur?jo bent 26,5 % *Deister elektronik* akcij?. Nagrin?jamu atveju negin?ijama, kad d?l tokios kapitalo dalies pirmoji iš ši? bendrovi? gal?jo daryti tam tikr? ?tak? antrosios bendrov?s sprendimams, leidžiantiems nulemti jos veikl?. Tod?l pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos turi b?ti vertinamos atsižvelgiant ? ?sisteigimo laisv?.

83 Antra, kalbant apie byl? C?613/16, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms aplinkyb?ms *Juhler Holding* tur?jo visas *temp-team Personal* akcijas. Taigi reikia konstatuoti, kad d?l tokios kapitalo dalies pirmoji iš ši? bendrovi? gal?jo daryti tam tikr? ?tak? antrosios bendrov?s sprendimams, leidžiantiems nulemti jos veikl?. Vadinas, šioje byloje šioms kapitalo dalims taikomos nacionalin?s teis?s nuostatos turi b?ti taip pat vertinamos atsižvelgiant ? ?sisteigimo laisv?.

84 Šiomis aplinkyb?mis reikia patikslinti, kad pagrindin?je byloje aptariam? akcinink? kilm? nedaro ?takos ši? bendrovi? teisei remtis ?sisteigimo laisve. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš jokios S?jungos teis?s nuostatos neišplaukia, jog S?jungoje reziduojan?i? bendrovi? akcinink? – fizini? ar juridini? asmen? – kilm? turi reikšm?s ši? bendrovi?

teisei remtis šia laisve (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 48 punktų ir nurodytą jurisprudenciją). Pagrindinėse bylose nagrinėjama, kad atitinkamos patronuojamosios bendrovės yra Sąjungoje steigtos bendrovės. Todėl šios bendrovės gali remtis šia laisve.

85 Darytina išvada, kad pateiktus klausimus reikia atsakyti remiantis sisteminio laisvės.

*Dėl sisteminio laisvės*

86 Sisteminio laisvės, kuri pagal SESV 49 straipsnį pripažįstama Sąjungos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ją verstis, taip pat steigti ir valdyti monetas tomis sąlygomis, kurias sisteminio valstybės narės teisės aktai nustato savo pačių subjektams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą ir Sąjungoje pagrindines buveines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 52 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

87 Dėl priimančiojoje valstybėje narėje taikomo požiūrio Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinytis aiškiai palieka kiekvieno subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje, ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

88 Be to, sisteminio laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 54 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

89 Nagrinėjamo atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad tik tuo atveju, kai patronuojamoji bendrovė rezidentų paskirsto pelną patronuojančiam bendrovei nerezidentei, kad būtų galima pasinaudoti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje tvirtintu atleidimu nuo mokesčių prie šaltinio, taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatose tvirtintas reikalavimas.

90 Šis skirtingas vertinimas, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gali atgrasyti patronuojančiųjų bendrovę nerezidentų nuo ekonominės veiklos vykdymo Vokietijoje tarpininkaujant šioje valstybėje narėje steigta patronuojamajai bendrovei, todėl tai yra laisvo sisteminio kliūtis.

91 Ši kliūtis leistina, tik jeigu ji susijusi su objektyviai nepanašia padėtimi ir gali būti pateisinama Sąjungos teisėje pripažįstamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, jog apribojimas būtų tinkamas užtikrinti tam, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 57 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

92 Dėl bendrovės rezidentų ir bendrovės nerezidentų, kurios gauna dividendų iš patronuojamosios bendrovės rezidentų, pobūdžio panašumo pažymėtina, kad patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno patronuojančiam bendrovei atleidimu nuo mokesčių prie šaltinio siekiama, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, išvengti šio pelno dvigubo apmokestinimo.

93 Nors dėl valstybės narės numatytą priemonę siekiant išvengti bendrovės rezidentų paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus arba dvigubo apmokestinimo arba ją sušvelninti



Teisingumo Teismas konstatavo, kad dividendų gaunančių akcininkų rezidentų ir akcininkų kitos valstybės narės rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši, jis taip pat patikslino, jog kai valstybės narė gyvendina savo mokestinių kompetencijų apmokestinimą ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentų gaunamus dividendus, ši akcininkų nerezidentų padėtis supanašėja su akcininkų rezidentų padėtimi (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 59 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

94 Kadangi pagrindinėse bylose Vokietijos Federacinė Respublika pasirinko gyvendinti savo mokestinių kompetencijų apmokestinimą patronuojamosios bendrovės rezidentų pelną, paskirstomą patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, reikia manyti, kad ši patronuojančioji bendrovė nerezidentų, kalbant apie šiuos dividendus, yra panašioje padėtyje kaip ir patronuojančioji bendrovė rezidentų.

95 Dėl klaidos pateisinimo ir proporcingumo Vokietijos Federacinė Respublika pažymėjo, kad ji yra pateisinama tikslu kovoti su sukaviavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

96 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, tikslai kovoti su sukaviavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą yra susiję ir, antra, jais galima pateisinti Sutartyje užtikrintą judėjimo laisvę klijais, nes jie yra privalomi bendrojo intereso pagrindai (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 63 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

97 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tikslas kovoti su sukaviavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu yra tokios pačios apimtys, neatsižvelgiant į tai, ar juo remiamasi taikant Patronuojančiąją ir patronuojamąją bendrovę direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, ar kaip pirminis teisės klijais pateisinimas (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 64 punktas). Todėl šio sprendimo 60–74 punktuose nurodyti teiginiai taip pat taikytini kalbant apie šią laisvę.

98 Be to, dėl subalansuoto valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pažymėtina, kad uždraudžiant valstybėms narėms imti mokestį prie šaltinio už pelną, kurį paskirsto patronuojamoji bendrovė rezidentų patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, Patronuojančiąją ir patronuojamąją bendrovę direktyvoje reguliuojamas šis pasidalijimo klausimas.

99 Vadinas, nagrinėjamu atveju tikslu kovoti su sukaviavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą negalima pateisinti sistėigimo laisvės klijais.

100 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Patronuojančiąją ir patronuojamąją bendrovę direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi ir SESV 49 straipsniu, turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybės narės mokesčių teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, kai patronuojančiosios bendrovės nerezidentų akciją turi asmenys, kurie neturėtų teisės mokėti grąžinimą arba atleidimą nuo jo, jeigu tiesiogiai gautų dividendų iš patronuojamosios bendrovės rezidentų, neleidžiama atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčio šiai patronuojančiajai bendrovei išmokėti dividendų, jeigu tenkinama viena iš šiose nuostatose tvirtintų sąlygų.

## **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

101 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas,

kurias 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 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB, 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi ir SESV 49 straipsniu, turi b?ti aiškinama taip, kad ji draudžia valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s nuostatas, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias, kai patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s akcij? turi asmenys, kurie netur?t? teis?s ? mokes?io gr?žinim? arba atleidim? nuo jo, jeigu tiesiogiai gaut? dividend? iš patronuojamosios bendrov?s rezident?s, neleidžiama atleisti nuo pajam? iš kapitalo mokes?io šiai patronuojan?iajai bendrovei išmok?t? dividend?, jeigu tenkinama viena iš šiose nuostatose ?tvirtint? s?lyg?.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokie?i?.