TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 20 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Įsisteigimo laisvė – Direktyva 90/435/EBB – 1 straipsnio 2 dalis – 5 straipsnis – Patronuojančioji bendrovė – Kontroliuojančioji bendrovė – Mokestis prie šaltinio už kontroliuojančiajai patronuojančiajai bendrovei nerezidentei paskirstytą pelną – Atleidimas nuo mokesčio – Sukčiavimas, vengimas ir piktnaudžiavimas mokesčių srityje – Prezumpcija“

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

dėl *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) 2016 m. liepos 8 d. ir rugpjūčio 31 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2016 m. rugsėjo 23 d. ir lapkričio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą 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),

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

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Deister Holding AG*, atstovaujamos advokatų J. Schönfeld ir C. Süß,

– *Juhler Holding A / S*, atstovaujamos advokato A. Stange,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

– Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, E. de Moustier ir S. Ghiandoni,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz ir H. Shev, ir F. Bergius ir L. Swedenborg,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl SESV 49 straipsnio ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių 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 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 129; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3; toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva), 1 straipsnio 2 dalies ir 5 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant *Deister Holding AG*, buvusios *Traxx Investments NV* (toliau – *Traxx*), ir *Juhler Holding A/S* ginčus su *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalinė centrinė mokesčių tarnyba, Vokietija) dėl jos atsisakymo iš jų Vokietijos patronuojamųjų bendrovių gautus dividendus atleisti nuo mokesčio prie šaltinio.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

„kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios [skirtingų valstybių narių] patronuojančių 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 <…>“

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„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[, būtinų] dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

5 Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje „valstybės narės įmonė“ yra įmonė, 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 trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente;

c) be to, jai nustatyta prievolė mokėti vieną toliau nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistais [atleistai]:

<…>

– selskabsskat Danijoje,

– Körperschaftsteuer Vokietijos Federacinėje Respublikoje,

<…>

– vennootschapsbelasting Nyderlanduose,

<…>“

6 Tos pačios direktyvos 3 straipsnyje nustatyta:

„Taikant šią direktyvą:

a) patronuojančia bendrove būtinai 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, kurią visą ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esančios buvusios [pirmosios] bendrovės nuolatinė buveinė;

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 įmonė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.

2. Nukrypdamos 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 bendrovė tokios kapitalo dalies neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus.“

7 Pagal Patronuojančiųjų 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 1 dalies a punkte minimų įmonių sąrašas“ nurodyta:

„a) bendrovės, įsteigtos 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 įstatus dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus [(OL L 294, 2001, p. 22; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 4 t., p. 272)] ir kooperacinių bendrovių, įsteigtų 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 įstatymus žinomos kaip „aktieselskab“ ir „anpartsselskab“. Kitos įmonės apmokestinamos pagal Įmonių pelno mokesčio įstatymą tiek, kiek jų apmokestinamosios pajamos yra apskaičiuojamos ir apmokestinamos pagal bendrąsias pelno mokesčio teisės aktų normas, taikomas „aktieselskaber“;

f) įmonės, 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 įmonės, įsteigtos pagal Vokietijos teisę, kurios apmokestinamos Vokietijos įmonių pelno mokesčiu;

<…>

s) bendrovės pagal Olandijos įstatymus žinomos kaip „naamloze vennnootschap“, „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, įsteigtos pagal Olandijos įstatymus, kurioms taikomas Olandijos bendrovių pelno mokestis;

<…>“

Vokietijos teisė

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

„(1) Išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme 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, į kurias atsižvelgiama nustatant mokestį arba pajamas, į kurias nebuvo atsižvelgta apskaičiuojant pajamas pagal šio įstatymo 3 straipsnio 40 dalį arba *Körperschaftssteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas) 8b straipsnio 1 dalį ir 6 dalies antrą pastraipą, jei nebuvo paprašyta grąžinti mokestį arba jis nebuvo grąžintas. Pajamų mokestis, surinktas kaip mokestis prie šaltinio, neįskaitomas, jei nebuvo pateikta 45a straipsnio 2 arba 3 dalyje nurodyta pažyma. Pelno mokesčio įstatymo 8b straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatytais atvejais tam, kad įskaitymas 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 šaltinių sumų bendra suma apvalinama iki euro.

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

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

„Mokesčiu 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 paskirstytų dividendų.

12 Pagal *EStG* 43b straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą „patronuojančioji bendrovė“, kaip jis suprantama pagal šio 43b straipsnio 1 dalį, yra bendrovė, kuri atitinka šio įstatymo 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 pastraipą gali įrodyti, kad ji tiesiogiai turi bent 15 % patronuojamosios bendrovės kapitalo.

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

14 *EStG* 50d straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Užsienio bendrovė neturi teisės į visą ar dalinį įskaitymą pagal 1 arba 2 dalį, kai jos kapitalo turi asmenys, kuriems mokestis nebūtų grąžinamas arba kurie nuo mokesčio nebūtų atleidžiami, jei jie pajamas gautų tiesiogiai, ir

(1) nėra ekonominių arba kitokių reikšmingų priežasčių įterpti užsienio bendrovę arba

(2) užsienio bendrovė per atitinkamus finansinius metus iš savo ekonominės veiklos gauna ne daugiau kaip 10 % visų savo bendrųjų pajamų, arba

(3) užsienio bendrovė nedalyvauja bendrojoje prekyboje vykdydama savo įmonės tikslą atitinkančią veiklą.

Tik užsienio bendrovės padėtis yra lemiamas veiksnys; į organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius įmonės požymius [*Außensteuergesetz* (Įstatymas dėl mokestinių santykių su užsieniu) 1 straipsnio 2 dalis] neatsižvelgiama. Ekonominė veikla nevykdoma, kai užsienio bendrovė bendrąsias pajamas gauna iš turto administravimo arba kai ji savo pagrindinę veiklą perduoda tretiesiems asmenims. <…>“

15 *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas) 42 straipsnyje nustatyta:

„(1) Mokesčių įstatymas negali būti apeinamas piktnaudžiaujant naudojantis teisės aktuose numatytais dariniais. Jeigu tenkinamos mokesčių nuostatoje nustatytos sąlygos, kuriomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu, minėtoje nuostatoje nustatomos teisinės pasekmės. Kitais atvejais, kai paaiškėja piktnaudžiavimo atvejis, kaip tai suprantama pagal 2 dalį, mokestis mokamas tokiomis pačiomis sąlygomis, koks būtų mokamas ekonominiams sandoriams taikant tinkamo teisinio darinio sistemą.

(2) Piktnaudžiavimas paaiškėja, kai pasirenkamas netinkamas teisinis darinys, kuriuo remdamasis mokesčių mokėtojas gauna įstatyme nenumatytą mokestinę naudą, palyginti su teisingo teisinio darinio pasekmėmis. Ši taisyklė netaikoma, jeigu mokesčių mokėtojas įrodo ne mokestines priežastis, dėl kurių jis pasirinko šį darinį, ir į tai reikia atsižvelgti turint omenyje visą jo situaciją.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

16 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, susijusio su byla C-504/16, matyti, kad *Deister Holding* perėmė visas *Traxx*, kurios buveinė buvo Nyderlanduose, teises ir pareigas. Pastarosios bendrovės pagrindinė veikla buvo turėti įvairių skirtingose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių akcijų ir užtikrinti jų finansavimą kartu teikiant paskolas atitinkamos grupės bendrovėms.

17 Nuo 2005 m. *Traxx* turėjo bent 26,5 % *Deister electronik GmbH*, pagal Vokietijos teisę įsteigtos bendrovės, akcijų. Nuo 2007 m. kovo mėn. *Traxx* turėjo išnuomotą biurą Nyderlanduose ir 2007 ir 2008 m. buvo įdarbinusi du darbuotojus. Vienintelis *Traxx* akcininkas M. Stobbe gyveno Vokietijoje.

18 2007 m. lapkričio 19 d. *Deister electronik* paskirstė *Traxx* dividendus, nuo kurių pirmoji bendrovė atskaitė pajamų iš kapitalo mokestį ir solidarumo įmoką ir pervedė šias sumas mokesčių administratoriui. 2008 m. gegužės 16 d. *Traxx* paprašė, kad šis dividendų paskirstymas būtų atleistas nuo šio mokesčio ir įmokos.

19 Kadangi mokesčių administratorius atmetė šį prašymą ir skundą, pateiktą dėl prašymo atmetimo, *Deister Holding*, kaip *Traxx* teisių perėmėja, pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), remdamasi pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų nesuderinamumu su įsisteigimo laisve ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva.

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

21 *Juhler Holding* turi daugiau nei 25 patronuojamųjų bendrovių, iš kurių kai kurių buveinė taip pat yra Danijoje, valstybėje narėje, kurioje įsteigta minėta bendrovė, akcijų. 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 įsteigtos bendrovės, akcijų.

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

23 2011 m. *Juhler Holding* gavo dividendų iš *temp-team Personal*. Nuo šių dividendų buvo atskaitytas mokestis prie šaltinio ir solidarumo įmoka, 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 nagrinėjamų teisės aktų nesuderinamumu su įsisteigimo laisve ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva.

24 Dėl dviejose pagrindinėse bylose taikytinos teisės pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 įstatymas) (*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 patronuojančiajai 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 į atleidimą nuo mokesčio arba jo grąžinimą netaikoma, kai, pirma, patronuojančiosios bendrovės nerezidentės akcininkai neturi teisės į atleidimą nuo mokesčio arba jo grąžinimą, jeigu jie gauna šiuos dividendus tiesiogiai, ir, antra, tenkinama viena iš šių sąlygų, t. y. jeigu nėra ekonominių arba kitų rimtų priežasčių įterpti patronuojančiąją bendrovę, jeigu patronuojančioji 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 patronuojančioji bendrovė nerezidentė nedalyvauja bendrojoje prekyboje su tinkamos struktūros bendrove vykdydama savo įmonės tikslą atitinkančią veiklą.

27 Šis teismas pažymi, kad vertinant, ar patronuojančioji bendrovė nerezidentė vykdo savo ekonominę veiklą, šiame įstatyme atsižvelgiama tik į patronuojančiosios bendrovės nerezidentės padėtį. Į organizacinius, ekonominius arba kitus svarbius įmonių, kurios turi ryšių su šia bendrove, požymius neatsižvelgiama. Taigi neatsižvelgiama į grupės, kuriai priklauso tokia bendrovė, struktūrą ir strategiją. Vadinasi, *EStG* 50d straipsnio 3 dalis bus taikoma tokioms situacijoms, kai šios grupės viduje kontroliuojančioji patronuojančioji bendrovė nerezidentė ilgai turi akcijų ir tai yra reali atitinkamos grupės strategija.

28 Vis dėlto kontroliuojančiosios patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kurios veikla yra silpna, atveju ilgalaikio įtraukimo pakaktų, kad tokiai bendrovei būtų leidžiama mokestį įskaityti 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 mokesčio ar jį grąžinti, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, pakanka, jog patronuojančioji bendrovė nerezidentė atitiktų vieną iš *EStG* 50d straipsnio 3 dalyje įtvirtintų 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 Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva. Šiomis aplinkybėmis jis mano, kad dvi pagrindinės bylos susijusios su įsisteigimo laisve, nes atitinkamos patronuojančiosios bendrovės turi akcijų, dėl kurių jos gali daryti tam tikrą įtaką jų Vokietijos patronuojamosioms bendrovėms.

32 Minėtas teismas mano, kad *EStG* 50d straipsnio 3 dalis yra įsisteigimo laisvės kliūtis, ir jis abejoja, ar šią kliūtį 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 įtvirtinta nepaneigiama piktnaudžiavimo arba sukčiavimo prezumpcija.

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

34 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylų 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 mokesčio 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 kontroliuojančiąja bendrove grupėje ir kuri vykdo veiklą valstybėje, kurioje yra jos buveinė (byla C-613/16]), kai šios bendrovės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į mokesčio grąžinimą ar atleidimą nuo jo, jeigu pajamas gautų tiesiogiai, ir

– nėra ekonominių arba kitokių rimtų priežasčių įterpti užsienio bendrovę arba

– užsienio patronuojančioji bendrovė per atitinkamą finansinį laikotarpį iš savo ekonominės veiklos gauna ne daugiau kaip 10 % visų savo bendrųjų pajamų (be kita ko, taip nėra, kai užsienio bendrovė savo bendrąsias pajamas gauna iš turto valdymo), arba

– užsienio patronuojančioji bendrovė nedalyvauja bendrojoje ekonominėje veikloje su tinkamos struktūros įmone atsižvelgiant į jos tikslą,

o nacionalinėje teritorijoje įsteigtos kontroliuojančiosios bendrovės atleidžiamos nuo mokesčio neatsižvelgiant į pirmiau išvardytas sąlygas?

2. Ar Direktyvos 90/435/EEB 5 straipsnio 1 daliai, siejamai su šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi, prieštarauja tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią negalima atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčio 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 kontroliuojančiąja bendrove grupėje ir kuri vykdo veiklą valstybėje, kurioje yra jos buveinė (byla C-613/16)), kai šios bendrovės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į atleidimą nuo mokesčio arba jo grąžinimą, jeigu pajamas gautų tiesiogiai, ir

– nėra ekonominių arba kitokių rimtų priežasčių įterpti užsienio bendrovę arba

– užsienio patronuojančioji bendrovė per atitinkamą finansinį laikotarpį iš savo ekonominės veiklos gauna ne daugiau kaip 10 % visų savo bendrųjų pajamų (be kita ko, taip nėra, kai užsienio bendrovė savo bendrąsias pajamas gauna iš turto valdymo), arba

– užsienio patronuojančioji bendrovė nedalyvauja bendrojoje prekyboje su tinkamos struktūros įmone atsižvelgiant į jos tikslą,

o nacionalinėje teritorijoje įsteigtos kontroliuojančiosios bendrovės atleidžiamos nuo pajamų iš kapitalo mokesčio neatsižvelgiant į pirmiau išvardytas sąlygas?“

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

36 Vokietijos vyriausybė nurodo, kad šiose dviejose bylose pateikti klausimai tiek, kiek jie susiję su visa *EStG* 50d straipsnio 3 dalimi, viršija tai, kas būtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoms byloms išspręsti.

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 išmokėtų dividendų, nes užsienio patronuojančioji bendrovė nevykdo savo ekonominės veiklos, kuri viršija paprasčiausią akcijų turėjimą, ir nėra ekonominių arba kitų rimtų priežasčių ją įterpti 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 kontroliuojančiąja 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 išmokėtų 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, būtiną sprendimams pastarųjų teismų nagrinėjamose 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 Vykdant tokį bendradarbiavimą, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes turi įvertinti tai, ar jo sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. 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 *EStG* 50d straipsnio 3 dalies nuostatų atitikimo, kad galėtų išnagrinėti jam pateiktas bylas. Vadinasi, negalima konstatuoti, kad pateikti klausimai yra nereikalingi šioms byloms išspręsti.

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

Dėl esmės

44 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių 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 nerezidentės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į mokesčio grąžinimą arba atleidimą nuo jo, jeigu tiesiogiai gautų dividendų iš patronuojamosios bendrovės rezidentės, neleidžiama atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčio šiai patronuojančiajai bendrovei išmokėtų dividendų, jeigu tenkinama viena iš šiose nuostatose įtvirtintų sąlygų.

Dėl SESV nuostatų taikytinumo

45 Kadangi pateikti klausimai yra susiję su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos ir su SESV nuostatomis ir kadangi pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinė priemonė, priklausanti Europos Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas jau konstatavo, jog šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalis nėra toks suderinimas (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 15–17 punktus).

46 Darytina išvada, kad tokios teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali būti vertinamos ne tik atsižvelgiant į minėtą direktyvą, bet ir į taikytinas pirminės teisės nuostatas.

Dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies, siejamos su šios direktyvos 5 straipsniu

47 Pirmiausia reikia patikslinti, kad nagrinėjamu atveju nebuvo ginčijama tai, kad, pirma, dviejose pagrindinėse bylose nagrinėjamoms bendrovėms taikoma Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir, antra, *Deister electronik* paskirstyti dividendai *Traxx* ir *temp-team Personal* paskirstyti dividendai *Juhler Holding* patenka į šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

48 Kaip matyti iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, ja, įtvirtinant bendrąją mokesčių sistemą, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės 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 įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų 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 minėtos direktyvos penktoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, jog tam, kad būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, būtina atleisti nuo mokesčio prie šaltinio patronuojamosios bendrovės patronuojančiajai bendrovei paskirstytą pelną.

50 Šiuo pagrindu tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas principas, pagal kurį draudžiama apmokestinti mokesčiu prie šaltinio pelną, kurį paskirsto valstybėje narėje įsteigta patronuojamoji bendrovė kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

51 Draudžiant valstybėms narėms taikyti mokestį prie šaltinio pelnui, kurį patronuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, šiame Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos straipsnyje apribojama valstybių narių kompetencija apmokestinti pelną, kurį jų teritorijose įsteigtos bendrovės išmoka kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

52 Taigi, kadangi Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva siekiama palengvinti tarpvalstybinio bendradarbiavimo Sąjungoje apmokestinimo sistemą, valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojamųjų priemonių ir teisei į minėto 5 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio taikyti įvairių 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 Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, suteikiant valstybėms narės galimybę taikyti nacionalines arba susitarimais paremtas nuostatas siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, nustatoma nuo šioje direktyvoje numatytų 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 „būtinas“.

55 Šiuo klausimu konstatuotina, kad siekiant išaiškinti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį nesvarbu, jog jos versijoje vokiečių kalba aiškiai nevartojamas žodis „būtinas“. Iš tiesų, bet kokiu 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 į nurodytus kalbinius skirtumus, pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį valstybėms narėms palikta galimybė turi būti taikoma tik šiam tikslui būtinoms nacionalinėms arba susitarimais paremtoms nuostatoms.

58 Šį aiškinimą patvirtina ir šios direktyvos tikslas – kaip matyti iš šio sprendimo 48 ir 52 punktų – palengvinant tarpvalstybinio bendradarbiavimo Sąjungoje apmokestinimo sistemą paskatinti bendrovių 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 į minėtos direktyvos taikymo sritį patenkančioms patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms, išimtis, šį straipsnį reikia 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 kliūčių tokiems veiksmams, kuriems būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių darinių sudarymas, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

61 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 (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

62 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 mokėtojų kategorijoms automatiškai netaikoma

mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminių sukčiavimo arba piktnaudžiavimo įrodymų arba nurodyti jų požymių, 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

63 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog kai patronuojančiosios bendrovės nerezidentės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio, jeigu tiesiogiai gautų dividendų iš Vokietijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės, pagal šias teisės nuostatas numatytas mokesčių lengvatos, kurią sudaro atleidimas nuo mokesčio 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 įterpti patronuojančiąją 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 įmonės tikslą atitinkančią veiklą, neatsižvelgiant į organizacinius, ekonominius arba kitus svarbius įmonių, kurios turi ryšių su patronuojančiąja 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 nagrinėjamu teisės aktu ne konkrečiai siekiama sudaryti kliūčių visiškai dirbtiniams dariniams, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti šia mokesčių lengvata, bet jis bendrai taikomas visoms situacijoms, kai patronuojančiosios bendrovės nerezidentės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio, jeigu tiesiogiai gautų dividendų.

65 Taigi vien tai, kad tokių akcijų turi šie asmenys, savaime nereiškia, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys, sukurtas turint tikslą vien neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata.

66 Šiomis aplinkybėmis reikia patikslinti, kad iš nė vienos Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatos nematyti, kad asmenys, turintys Sąjungoje reziduojančių patronuojančiųjų bendrovių akcijų, arba jų kilmė turi įtakos šių bendrovių teisei remtis šioje direktyvoje numatytomis mokesčių lengvatomis.

67 Be to, reikia patikslinti, kad bet kokiu atveju patronuojančiajai bendrovei nerezidentei taikomi valstybės narės, kurioje ji įsteigta, mokesčių teisės aktai (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

68 Antra, pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės nuostatose nustatytas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio taikymo reikalavimas, kad nebūtų įvykdyta nė viena iš tose pačiose nuostatose numatytų trijų sąlygų, paminėtų šio straipsnio 63 punkte.

69 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, pirma, nustačius tokį šio atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio taikymo reikalavimą, kai mokesčių administratorius neprivalo pateikti bent pirminių ekonominių priežasčių nebuvimo arba sukčiavimo ar piktnaudžiavimo požymių įrodymų, šiose teisės nuostatose, kaip matyti iš šio sprendimo 62 punkto, įtvirtinama sukčiavimo ar piktnaudžiavimo bendra prezumpcija ir taip pažeidžiamas Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir ypač jos 5 straipsnio 1 dalimi siekiamas tikslas, t. y. užkirsti kelią patronuojamosios bendrovės rezidentės paskirstytų dividendų patronuojančiajai bendrovei nerezidentei dvigubam apmokestinimui šios patronuojamosios bendrovės rezidavimo valstybėje narėje siekiant palengvinti bendrovių bendradarbiavimą ir grupavimąsi Sąjungoje.

70 Antra, kadangi tose pačiose teisės nuostatose numatyta, kad jeigu įvykdoma viena iš jose nustatytų trijų sąlygų, patronuojančiajai bendrovei nerezidentei neleidžiama pateikti įrodymų apie ekonominių priežasčių egzistavimą, jose, be to, nustatoma nenuginčijama sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija.

71 Trečia, šios sąlygos, vertinamos kartu ar atskirai, negali savaime reikšti sukčiavimo arba piktnaudžiavimo buvimo.

72 Iš tiesų šiuo klausimu pažymėtina, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje nėra jokio reikalavimo dėl bendrovių, patenkančių į jos taikymo sritį, ekonominės veiklos pobūdžio arba pajamų sumos, gaunamos iš jų pačių veiklos.

73 Taigi tai, kad patronuojančiosios bendrovės nerezidentės ekonominę veiklą sudaro jos patronuojamųjų bendrovių turto valdymas arba kad šios patronuojančiosios bendrovės pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savame negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys. Šiomis aplinkybėmis tai, kad turto valdymas nelaikomas ekonomine veikla pridėtinės vertės mokesčio tikslais, yra nesvarbu, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis ir minėtas mokestis turi skirtingus teisinius pagrindus ir jais siekiama skirtingų tikslų.

74 Be to, priešingai tam, kas numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės nuostatose, siekiant konstatuoti, kad yra toks darinys, reikia kiekvienu atveju bendrai įvertinti atitinkamą situaciją, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovių grupės, kuriai priklauso atitinkama patronuojančioji bendrovė, požymius ir šios grupės struktūras bei strategijas.

75 Remiantis tuo, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, aiškintina taip, jog pagal ją draudžiamos tokios nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

Dėl taikytinos laisvės

76 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad dividendų apmokestinimo klausimas gali būti susijęs su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimo (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

77 Kalbant apie klausimą, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (2017 m. rugsėjo 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 nacionalinės teisės aktams, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokį dalyvavimą valdant kapitalą, kuris leidžia daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikytinos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės. Vis dėlto nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

79 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių teisės nuostatos buvo taikomos bendrovėms, kurioms priklausė bent 15 % jų patronuojamųjų bendrovių kapitalo. Tačiau šiame sprendime nėra informacijos dėl šio teisės akto tikslo.

80 Tokio dydžio kapitalo dalis nebūtinai reiškia, kad bendrovė jos turėtoja daro tam tikrą įtaką dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

81 Šiomis aplinkybėmis reikia atsižvelgti į nagrinėjamo atvejo faktines aplinkybes, kad būtų nustatyta, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai taikoma viena, ar kita iš šių judėjimo laisvių (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

82 Pirma, kalbant apie bylą C-504/16, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamoms aplinkybėms *Traxx* turėjo bent 26,5 % *Deister electronik* akcijų. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad dėl tokios kapitalo dalies pirmoji iš šių bendrovių galėjo daryti tam tikrą įtaką antrosios bendrovės sprendimams, leidžiantiems nulemti jos veiklą. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos turi būti vertinamos atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę.

83 Antra, kalbant apie bylą C-613/16, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamoms aplinkybėms *Juhler Holding* turėjo visas *temp-team Personal* akcijas. Taigi reikia konstatuoti, kad dėl tokios kapitalo dalies pirmoji iš šių bendrovių galėjo daryti tam tikrą įtaką antrosios bendrovės sprendimams, leidžiantiems nulemti jos veiklą. Vadinasi, šioje byloje šioms kapitalo dalims taikomos nacionalinės teisės nuostatos turi būti taip pat vertinamos atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę.

84 Šiomis aplinkybėmis reikia patikslinti, kad pagrindinėje byloje aptariamų akcininkų kilmė nedaro įtakos šių bendrovių teisei remtis įsisteigimo laisve. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš jokios Sąjungos teisės nuostatos neišplaukia, jog Sąjungoje reziduojančių bendrovių akcininkų – fizinių ar juridinių asmenų – kilmė turi reikšmės šių bendrovių teisei remtis šia laisve (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 48 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Pagrindinėse bylose neginčijama, kad atitinkamos patronuojančiosios bendrovės yra Sąjungoje įsteigtos bendrovės. Todėl šios bendrovės gali remtis šia laisve.

85 Darytina išvada, kad į pateiktus klausimus reikia atsakyti remiantis įsisteigimo laisve.

Dėl įsisteigimo laisvės

86 Įsisteigimo laisvė, kuri pagal SESV 49 straipsnį pripažįstama Sąjungos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo pačios subjektams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų ir Sąjungoje pagrindines buveines, centrinę administraciją 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 sakinys aiškiai palieka ūkio 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, įsisteigimo 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 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad tik tuo atveju, kai patronuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto pelną patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, kad būtų galima pasinaudoti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio, taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės nuostatose įtvirtintas reikalavimas.

90 Šis skirtingas vertinimas, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gali atgrasyti patronuojančiąją bendrovę nerezidentę nuo ekonominės veiklos vykdymo Vokietijoje tarpininkaujant šioje valstybėje narėje įsteigtai patronuojamajai bendrovei, todėl tai yra laisvo įsisteigimo 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 rezidentės ir bendrovės nerezidentės, kurios gauna dividendų iš patronuojamosios bendrovės rezidentės, pobūdžio panašumo pažymėtina, kad patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio siekiama, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 50 punkte, išvengti šio pelno dvigubo apmokestinimo.

93 Nors dėl valstybės narės numatytų priemonių siekiant išvengti bendrovės rezidentės paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus arba dvigubo apmokestinimo arba jį 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 valstybė narė įgyvendina savo mokestinę kompetenciją apmokestinti ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių 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 įgyvendinti savo mokestinę kompetenciją apmokestinti patronuojamosios bendrovės rezidentės pelną, paskirstomą patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, reikia manyti, kad ši patronuojančioji bendrovė nerezidentė, kalbant apie šiuos dividendus, yra panašioje padėtyje kaip ir patronuojančioji bendrovė rezidentė.

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

96 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, tikslai kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą yra susiję ir, antra, jais galima pateisinti Sutartyje užtikrintų judėjimo laisvių kliūtį, 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 sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu yra tokios pačios apimties, neatsižvelgiant į tai, ar juo remiamasi taikant Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, ar kaip pirminės teisės kliūties pateisinimu (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 rezidentė patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje reguliuojamas šis pasidalijimo klausimas.

99 Vadinasi, nagrinėjamu atveju tikslu kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir užtikrinti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą negalima pateisinti įsisteigimo laisvės kliūties.

100 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių 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 nerezidentės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į mokesčio grąžinimą arba atleidimą nuo jo, jeigu tiesiogiai gautų dividendų iš patronuojamosios bendrovės rezidentės, neleidžiama atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčio šiai patronuojančiajai bendrovei išmokėtų dividendų, jeigu tenkinama viena iš šiose nuostatose įtvirtintų 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 patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB, 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 nerezidentės akcijų turi asmenys, kurie neturėtų teisės į mokesčio grąžinimą arba atleidimą nuo jo, jeigu tiesiogiai gautų dividendų iš patronuojamosios bendrovės rezidentės, neleidžiama atleisti nuo pajamų iš kapitalo mokesčio šiai patronuojančiajai bendrovei išmokėtų dividendų, jeigu tenkinama viena iš šiose nuostatose įtvirtintų sąlygų.

Parašai.