

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. spalio 1 d.*

Byloje C-247/08

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2008 m. gegužės 23 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. birželio 9 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Gaz de France – Berliner Investissement SA

prieš

Bundeszentralamt für Steuern,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (pranešėjas) ir J.-J. Kasel,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsiŝvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. balandžio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Gaz de France – Berliner Investissement SA*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* T. Hackemann ir H. von Cölln, padedamų *Wirtschaftsprüfer* U. Witt,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos H. Walker, padedamos baristerio K. Beal,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2009 m. birželio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), 2 straipsnio a punkto, skaitomo kartu su šios direktyvos priedo f punktu, išaiškinimo ir dėl šios nuostatos galiojimo EB 43, EB 48, EB 56 ir EB 58 straipsnių atžvilgiu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Prancūzijoje buveinę turinčios ir iki 2002 m. „société par actions simplifiée“ (SAS) teisinės formos buvusios bendrovės *Gaz de France – Berliner Investissement SA* ir *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalinė centrinė mokesčių tarnyba) ginčą dėl pelno, kurį minėtai bendrovei išmokėjo Vokietijoje buveinę turinti bendrovė *Gaz de France Deutschland GmbH* per 1999 mokesčius metus, apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Direktyvos 90/435 2 straipsnyje nustatyta:

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

- a) yra vienos iš šios direktyvos priede nurodytų 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 atleisti:

<...>

— *impôt sur les sociétés* Prancūzijoje,

<...>

arba kuriuo nors kitu mokesčiu, kuris pakeistų bet kurį iš pirmiau nurodytų mokesčių.“

- 4 Remiantis Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalimi, bent tais atvejais, kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25% dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.
- 5 Direktyvos 90/435 priedo „2 straipsnio a punkte minimų įmonių sąrašas“ f punkte išvardytos tokios įmonės:

„įmonės, pagal Prancūzijos įstatymus žinomos kaip „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ ir viešosios pramoninio bei komercinio pobūdžio įstaigos ir įmonės.“

- 6 Remiantis 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvos 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435 (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3) ketvirta konstatuojamąja dalimi:

„Direktyvos [90/435] 2 straipsnyje yra apibūdintos šios direktyvos taikymo sričiai priklausančios bendrovės. Priede yra bendrovių, kurioms ši direktyva taikoma, sąrašas. Kai kurių formų bendrovės nėra įrašytos į priedo sąrašą, nors mokesčių tikslais jos yra

laikomos tos valstybės narės rezidentėmis ir joms yra taikomas bendrovių pelno mokestis. Dėl to Direktyvos [90/435] taikymo sritis turėtų būti išplėsta ir taikoma kitiems subjektams, kurie gali vykdyti tarpvalstybinę veiklą Bendrijoje ir atitinka visas toje direktyvoje nustatytas sąlygas.“

- 7 Direktyvos 2003/123 1 straipsnio 6 punkte numatoma, kad Direktyvos 90/435 priedas pakeičiamas Direktyvos 2003/123 priedo tekstu. Po šio pakeitimo naujasis Direktyvos 90/435 priedo f punktas atrodo taip:

„bendrovės pagal Prancūzijos įstatymus, žinomos kaip „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d'assurances mutuelles“, „caisses d'épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, kurioms automatiškai taikomas bendrovių pelno mokestis, „coopératives“, „unions de coopératives“, viešosios pramoninio bei komercinio pobūdžio įstaigos ir įmonės bei kitos bendrovės, įsteigtos pagal Prancūzijos įstatymus, kurioms taikomas Prancūzijos bendrovių pelno mokestis.“

- 8 Remiantis Direktyvos 2003/123 2 straipsniu, ši direktyva į valstybių narių teisę turėjo būti perkelta vėliausiai 2005 m. sausio 1 dieną.

Nacionalinės teisės aktai

- 9 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos Pajamų mokesčio įstatymo (Einkommens-teuergesetz, toliau – 1999 m. EStG) 44d straipsnyje nurodyta:

„1. Mokesčio mokėtojų pateikus prašymą, mokestis už pajamas iš kapitalo netaikomas pajamoms iš kapitalo 20 straipsnio 1 dalies 1 punkto prasme <...> kurias patronuojanti bendrovė, nacionalinėje teritorijoje neturinti nei buveinės, nei administracijos, gauna kaip neribotai apmokestinamos kapitalo bendrovės Pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto prasme išmokėtą pelną arba kaip pelno mokesčio grąžinimą.

2. „Patronuojanti bendrovė“ 1 dalies prasme yra bendrovė, kuri atitinka šio įstatymo 7 priede nurodytas Direktyvos [90/435] 2 straipsnio sąlygas ir prievolės mokėti pajamų iš kapitalo mokestį atsiradimo momentu pagal 44 straipsnio 1 dalies antrą sakinį gali įrodyti tiesiogiai turinti ne mažiau kaip ketvirtadalį neribotai apmokestinamos kapitalo bendrovės nominaliojo kapitalo. Taip pat reikia įrodyti, kad šis dalyvavimas kapitale nepertraukiamai tęsiasi dvylika mėnesių. <...>“

- 10 1999 m. EStG 7 priede numatyta:

„Patronuojanti bendrovė Direktyvos [90/435] 2 straipsnio prasme yra įmonė, kuri:

- 1) yra vienos iš nurodytų formų:

<...>

— pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta bendrovė, žinoma kaip:

„société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ ir viešosios pramoninio bei komercinio pobūdžio įstaigos ir įmonės;

<...>

- 2) 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; ir

- 3) jai nustatyta prievolė mokėti vieną toliau nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistai:

<...>

— *impôt sur les sociétés* Prancūzijoje,

<...>

arba kuriuo nors kitu mokesčiu, kuris pakeistų bet kurį iš pirmiau nurodytų mokesčių.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 1999 m. birželio 16 d. *Gaz de France Deutschland GmbH*, kurios visą kapitalą valdo ieškovė pagrindinėje byloje, išmokėjo šiai 980 387 DEM dydžio pelną, išskaičiusi 49 019,35 DEM dydžio pajamų iš kapitalo mokesčių ir 2 696,06 DEM dydžio solidarumo mokesčių, kurie buvo pervesti atitinkamai mokesčių inspekcijai.
- 12 1999 m. rugpjūčio 16 d. ieškovė pagrindinėje byloje Federalinei finansų tarnybai (*Bundesamt für Finanzen*), kuri nuo 2006 m. sausio 1 d. tapo Federaline centrine mokesčių tarnyba (*Bundeszentralamt für Steuern*), pateikė prašymą grąžinti išskaitytus pajamų iš kapitalo mokesčių ir solidarumo mokesčių.
- 13 1999 m. rugsėjo 6 d. Sprendimu atsakovė pagrindinėje byloje atmetė prašymą grąžinti mokesčius, motyvuodama tuo, kad ieškovė pagrindinėje byloje nėra patronuojanti bendrovė 1999 m. EStG 44d straipsnio 2 dalies, skaitomos kartu su Direktyvos 90/435 2 straipsniu, prasme.
- 14 Kadangi protestas dėl šio sprendimo buvo atmestas, ieškovė pagrindinėje byloje kreipėsi į *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas), kurio manymu, remiantis Direktyvos 90/435 tekstu, ieškovė pagrindinėje byloje neturi teisės reikalauti grąžinti

pajamų iš kapitalo mokesčių, nes tais metais, kai buvo išmokėtas pelnas, jos teisinė forma nebuvo tarp nurodytųjų Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkte ir šios direktyvos f punkte.

15 Tačiau šiam teismui kyla abejonų, ar reikia apsiriboti pažodiniu Direktyvos 90/435 nuostatų aiškinimu. Teismo manymu, taip pat reikia atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir į tai, kad, pirma, jos įsigaliojimo metu pagal Prancūzijos teisę teisinės formos „société par actions simplifiée“ dar nebuvo ir, antra, Direktyva 2003/123 ši bendrovių forma buvo įtraukta į Direktyvos 90/435 priedą.

16 *Finanzgericht Köln* manymu, dėl to jo nagrinėjamoje byloje kyla klausimas, ar, esant ketinimams prieštaraujantį reguliavimo spragai, pagal analogiją remiantis Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punktu, skaitomu kartu su šios direktyvos priedo f punktu, negalima daryti išvados, kad pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta bendrovė, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, jau iki 2005 m. galėjo būti laikoma „valstybės narės įmone“ Direktyvos 90/435 prasme, ir ar tam tikrais atvejais šios direktyvos 2 straipsnio a punktas, skaitomas kartu su priedo f punktu, neprieštarauja EB 43 ir EB 48 arba EB 56 ir EB 58 straipsniams.

17 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 90/435] 2 straipsnio a punktas, skaitomas kartu su [šios] direktyvos <...> priedo f punktu, turi būti aiškinamas taip, kad „valstybės narės įmone“ šios direktyvos prasme dar iki 2005 m. gali būti laikoma ir pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta įmonė, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, ir dėl to, remiantis Direktyvos [90/435] 5 straipsnio 1 dalimi, iš jos dukterinės įmonės, įsteigtos Vokietijoje, 1999 m. išmokėto pelno neturi būti išskaitomas mokestis prie šaltinio?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar [Direktyvos 90/435] 2 straipsnio a punktas, skaitomas kartu su [šios] direktyvos <...> priedo f punktu, neprieštarauja EB 43 ir EB 48 straipsniams arba EB 56 straipsnio 1 daliai, EB 58 straipsnio 1 dalies a punktui ir EB 3 straipsniui, jeigu, skaitomas kartu su Direktyvos [90/435] 5 straipsnio 1 dalimi, numato, kad, Vokietijoje įsteigtai dukterinei įmonei išmokant pelną, mokestis prie šaltinio neišskaitomas Prancūzijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės, kurios teisinė forma – „société anonyme“, „société en commandite par actions“ arba „société à responsabilité limitée“, atveju, tačiau šis mokestis išskaitomas Prancūzijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, atveju?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

- 18 Italijos vyriausybė abejoja dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtumo motyvuodama tuo, kad jame nėra duomenų apie „société par actions simplifiée“ struktūrą ir teisinį režimą, taip pat apie kitas bendrovių rūšis, į kurias ji panaši. Nesant tokios informacijos, neįmanoma įvertinti argumentų, kuriais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas grindžia pirminę prielaidą, kad „société par actions simplifiée“ būdingi tokie patys požymiai kaip ir pagal Prancūzijos įstatymus įsteigtoms bendrovėms, kurios visuomet galėjo pasinaudoti Direktyvos 90/345 5 straipsnio 1 dalyje numatytu atleidimu nuo mokesčio už išmokėtą pelną išskaitymo prie šaltinio, taigi ir įvertinti prašymo priimti prejudicinį sprendimą svarbą sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.
- 19 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad nors atsižvelgiant į kompetencijos pasidalijimą prejudicinio sprendimo priėmimo procedūroje tik nacionalinis teismas turi apibrėžti klausimų, kuriuos jis ketina pateikti Teisingumo Teismui, dalyką, Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad išskirtinėmis aplinkybėmis, siekdamas patikrinti savo

paties kompetenciją, jis gali įvertinti sąlygas, kuriomis nacionalinis teismas į jį kreipėsi (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *ZF Zefeser*, C-62/06, Rink. p. I-11995, 14 punktą).

- 20 Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktą; 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 25 punktą ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 64 punktą). Iš tiesų siekiant pateikti Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad jis apibrėžtų pateikiamo klausimo faktines aplinkybes ir pagrindines teises nuostatas arba bent paaiškintų šį klausimą pagrindžiančias faktines prielaidas (žr., be kita ko, 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *Enirisorse*, C-237/04, Rink. p. I-2843, 17 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 21 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikiama informacija ne tik turi leisti Teisingumo Teismui pateikti tinkamus atsakymus, bet ir suteikti valstybių narių vyriausybėms bei kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Teisingumo Teismas privalo užtikrinti, kad ši galimybė būtų suteikiama, atsižvelgdamas į tai, kad pagal minėtą nuostatą suinteresuotosioms šalims yra pranešama tik apie sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Enirisorse* 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 22 Taigi šiuo atveju reikia pripažinti, kad sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktas išsamus faktinių ir teisinių ginčo pagrindinėje byloje aplinkybių aprašymas bei nurodytos priežastys, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manė, jog atsakymas į pateiktus klausimus reikalingas jam priimti sprendimą, ir tai sudaro Teisingumo Teismui galimybę naudingai atsakyti į šiuos klausimus. Be to, iš Vokietijos, Italijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybių bei Europos Bendrijų Komisijos pateiktų pastabų matyti, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą esanti informacija joms leido tinkamai pateikti savo nuomones dėl Teisingumo Teismui pateiktų klausimų.

- 23 Tokiomis aplinkybėmis tai, kad nėra detalaus taisyklių, susijusių su „sociétés par actions simplifiées“, ir kitų pagal Prancūzijos įstatymus įsteigtų bendrovių sistemos aprašymo, nedaro minėto prašymo nepriimtino, nes nacionalinės teisės nuostatų aiškinimas bet kuriuo atveju nepriklauso Teisingumo Teismo kompetencijai.
- 24 Iš to, kas išdėstyta, išplaukia, kad reikia atsakyti į prejudicinius klausimus.

Dėl esmės

Dėl pirmojo klausimo

- 25 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punktas, skaitomas kartu su šios direktyvos priedo f punktu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta įmonė, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, gali būti laikoma „valstybės narės įmone“ šios direktyvos prasme iki šios direktyvos pakeitimo Direktyva 2003/123.
- 26 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia atsižvelgti į prašomos išaiškinti nuostatos formuluotę, taip pat Direktyvos 90/435 tikslus ir sistemą (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, Rink. p. I-5063, 24 ir 26 punktus; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C-375/98, Rink. p. I-4243, 22 ir 24 punktus bei 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Rink. p. I-2067, 22 punktą).

- 27 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Direktyva 90/435 įtvirtinant bendrą mokesčių sistemą, kaip matyti iš jos trečios konstatuojamosios dalies, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Bendrijos lygmeniu (minėto sprendimo *Denkavit ir kt.* 22 punktą; minėto sprendimo *Epson Europe* 20 punktą; 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, Rink. p. I-6797, 25 punktą; 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, Rink. p. I-9809, 45 punktą ir minėto sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 23 punktą). Taigi Direktyva 90/435 siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios dukterinės bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (minėto sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 24 punktą).
- 28 Kaip išplaukia iš Direktyvos 90/435 1 straipsnio, ši direktyva taikoma pelnui, kurį vienos valstybės bendrovės gauna iš kitose valstybėse narėse buveines turinčių savo dukterinių bendrovių, išmokėti.
- 29 Direktyvos 90/435 2 straipsnyje nustatomos sąlygos, kurias turi atitikti bendrovė, kad būtų laikoma valstybės narės įmone šios direktyvos prasme, ir taip apibrėžiama jos taikymo sritis. Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 27 punkte, šios sąlygos yra kumuliacinės.
- 30 Remiantis Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punktu, „valstybės narės įmone“ laikoma įmonė, kuri yra vienos iš šios direktyvos priede nurodytų formų.
- 31 Direktyvos 90/435 priede naudojami du skirtingi būdai, skirti apibrėžti bendroves, patenkančias į jos taikymo sritį. Taigi šio priedo k ir l punktuose vartojamos bendros formuliuotės „komercinės įmonės arba komercinės formos įmonės, reglamentuojamos civilinės teisės, taip pat kooperatyvai ir valstybės įstaigos, įsteigtos pagal Portugalijos

įstatymus“ ir „bendrovės, įsteigtos pagal Jungtinės Karalystės įstatymus“, o kituose šio priedo punktuose aiškiai nurodyti teisinių formų, kurioms taikoma ši direktyva, pavadinimai.

- 32 Pastarasis būdas, naudojamas daugelyje Direktyvos 90/435 priedo punktų, be kita ko, šio priedo f punkte, skirtame pagal Prancūzijos įstatymus įsteigtoms bendrovėms, kurio esmė – teisinių formų, kurioms taikoma ši direktyva, pavadinimų išvardijimas, nenumatant sąlygos, leidžiančios taikyti šią direktyvą kitoms bendrovėms, įsteigtoms pagal atitinkamų valstybių narių įstatymus, išskyrus, kiek tai susiję su Prancūzijos įstatymais, viešąsias įstaigas ir įmones, reiškia, kad šių pavadinimų sąrašas yra baigtinis.
- 33 Iš Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkto teksto ir sistemos, taip pat iš direktyvos priedo f punkto išplaukia, jog tam, kad pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta bendrovė, kuri nėra viešoji pramoninio bei komercinio pobūdžio įstaiga ar įmonė, galėtų būti laikoma valstybės narės įmone šios direktyvos prasme, ši bendrovė būtinai turi būti vienos iš šios direktyvos priedo f punkte išsamiai išvardytų formų, taigi – įsteigta kaip „société anonyme“, „société en commandite par actions“ arba „société à responsabilité limitée“.
- 34 Tokios išvados negali paneigti ieškovės pagrindinėje byloje ir Komisijos argumentai, kad Direktyvos 90/435 priedo f punkte pateikiamas tik pavyzdinis bendrovių sąrašas ir tik siekiant išvengti problemų, susijusių su skirtingu kvalifikavimu, kai viena valstybė narė bendrovę mokesčių tikslais traktuotų kaip kapitalo bendrovę, kuriai taikomas pelno mokestis, o kita valstybė narė šią bendrovę laikytų ūkine bendrija, kuriai pelno mokestis netaikomas, nes kai kurios valstybės narės priimant Direktyvą 90/435 norėjo, kad ūkinėms bendrijoms ši direktyva nebūtų taikoma.

- 35 Žinoma, pažymėtina, kad ieškovės pagrindinėje byloje ir Komisijos siūlomas aiškinimas galėtų atitikti Direktyvos 90/435 tikslus, nurodytus trečioje konstatuojamojoje dalyje, nes jis reikštų šios direktyvos taikymo srities išplėtimą didesniai bendrovių skaičiui ir taip prisidėtų prie bet kokių nepalankių skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygų, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, pašalinimo bei palengvintų bendrovių grupavimą Bendrijos lygmeniu.
- 36 Vis dėlto, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 31 punkte, konstatuotina, kad Direktyva 90/435 nėra siekiama įtvirtinti bendrą sistemą visoms valstybių narių bendrovėms ar visoms dalyvavimo kapitale rūšims.
- 37 Iš tiesų dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės turi nustatyti, ar ir kuria dalimi reikia vengti išmokėto pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo ir šiuo atžvilgiu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio ekonominio dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti (žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 54 punktą ir minėto sprendimo *Amurta* 24 punktą).
- 38 Taigi Direktyva 90/435 apriboja valstybių narių kompetenciją apmokestinti pelną, kurį jų teritorijose įsteigtos bendrovės išmoka kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms, kurioms taikoma ši direktyva. Tad esant tokioms sąlygoms fundamentalaus teisinio saugumo principo reikalavimai draudžia šios direktyvos priedo f punkte pateiktą bendrovių sąrašą aiškinti kaip pavyzdinį, jeigu toks aiškinimas neišplaukia nei iš Direktyvos 90/435 teksto, nei iš jos sistemos.
- 39 Ieškovės pagrindinėje byloje ir Komisijos siūlomas aiškinimas negali būti grindžiamas ir priimant Direktyvą 90/435 kai kurių valstybių narių galimais išreikšti siekiais iš šios

direktyvos taikymo srities pašalinti tik ūkines bendrijas. Iš tiesų Europos Sąjungos Taryboje išreikšti valstybių narių ketinimai teisiniu požiūriu negalioja, jeigu jie nebuvo perkelti į teisės aktų nuostatas. Būtent jos skirtos teisės subjektams, kurie, remiantis teisinio saugumo principo reikalavimais, turi turėti galimybę pasitikėti šių nuostatų turiniu (minėto sprendimo *Denkavit ir kt.* 29 punktas).

40 Be to, aiškinimą, pagal kurį „société par actions simplifiée“ nuo šios formos nustatymo Prancūzijos įstatymuose negali būti laikoma tokia, kuriai taikoma Direktyva 90/435, patvirtina teisės aktų leidybos raida, būtent Direktyva 2003/123.

41 Pirma, Direktyvos 2003/123 ketvirtoje konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad Direktyvos 90/435 priede yra bendrovių, kurioms ši direktyva taikoma, sąrašas ir kad kai kurių formų bendrovės nėra į jį įrašytos, nors mokesčių tikslais jos laikomos tos valstybės narės rezidentėmis ir joms taikomas bendrovių pelno mokestis. Toje pačioje konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad dėl to Direktyvos 90/435 taikymo sritis turėtų būti išplėsta ir taikoma kitiems subjektams, kurie gali vykdyti tarpvalstybinę veiklą Bendrijoje ir atitinka visas šioje direktyvoje nustatytas sąlygas.

42 Antra, Direktyvos 2003/123 1 straipsnio 6 punkte numatoma Direktyvos 90/435 priedą pakeisti Direktyvos 2003/123 priede esančiu tekstu. Po Direktyvos 90/435 priedo pakeitimo Direktyva 2003/123 šio priedo f punkte tarp kitų bendrovių nurodyta „société par actions simplifiée“ ir, siekiant atsižvelgti visų pirma į nacionalinės teisės vystymąsi, nustatyta sąlyga, numatanti, kad Direktyva 90/435 taikoma ir kitoms bendrovėms, įsteigtoms pagal Prancūzijos įstatymus, kurioms taikomas Prancūzijos bendrovių pelno mokestis.

43 Galiausiai pažymėtina, kad, priešingai nei teigia ieškovė pagrindinėje byloje ir Komisija, kadangi baigtinis pagal Prancūzijos įstatymus galimų bendrovių teisinių formų, kurioms taikoma Direktyva 90/435, sąrašas pateiktas šios direktyvos priedo f punkte, šios direktyvos taikymo išplėtimas pagal analogiją kitų bendrovių rūšių, pavyzdžiui, pagal Prancūzijos įstatymus įsteigtų „société par actions simplifiée“, atžvilgiu, net jeigu jos ir panašios, negali būti leidžiamas.

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punktas, skaitomas kartu su šios direktyvos priedo f punktu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta įmonė, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, negali būti laikoma „valstybės narės įmone“ šios direktyvos prasme iki šios direktyvos pakeitimo Direktyva 2003/123.

Dėl antrojo klausimo

45 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkto, skaitomo kartu su šios direktyvos priedo f punktu ir šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, galiojimo EB 43 ir EB 48 straipsnių arba EB 56 straipsnio 1 dalies, EB 58 straipsnio 1 dalies a punkto ir EB 3 straipsnio atžvilgiu tiek, kiek iš jo išplaukia, kad Vokietijoje įsteigta dukterinei įmonei išmokant pilną mokestis prie šaltinio neišskaitomas Prancūzijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės, kurios teisinė forma – „société anonyme“, „société en commandite par actions“ arba „société à responsabilité limitée“, atveju, tačiau šis mokestis išskaitomas Prancūzijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, atveju.

46 Ieškovė pagrindinėje byloje šiuo atžvilgiu tvirtina, kad „société par actions simplifiée“ neįtraukimas į Direktyvos 90/435 taikymo sritį reiškia neteisėtai sudaryti šios rūšies bendrovėms mažiau palankias sąlygas, palyginti su pagal Prancūzijos įstatymus

įsteigtomis „société anonyme“ ar „société à responsabilité limitée“ arba su šioje direktyvoje išvardytomis kitų valstybių narių akcinių bendrovių ar uždarytųjų akcinių bendrovių teisinėmis formomis. „Société par actions simplifiée“ atsidurtų mažiau palankioje padėtyje, visų pirma dėl to, kad Vokietijos įstatymuose nenurodytos procedūrinės sąlygos, kuriomis galima remtis tvirtinant, jog Direktyvos 90/435 taikymo sričiai nepriklausantis mokesčio už pajamas iš kapitalo taikymas prieštarauja Bendrijos teisei.

47 Tačiau nei Vokietijos, Italijos ar Jungtinės Karalystės vyriausybės, nei Komisija nemato nė menkiausio pagrindo suabejoti Direktyvos 90/435 galiojimu. Pirma, pagrindinės laisvės apskritai nedraudžia taikyti mokesčio prie šaltinio ir neprieštarauja dvigubam apmokestinimui, kurį lemia paralelinis dviejų valstybių narių kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimas. Antra, Bendrijos teisės aktų leidėjas turi didelę diskreciją derinant ir suderinant teisės aktus. Taigi teisės aktų derinimo ir suderinimo apimties apribojimas tam tikromis sritimis savaime negali būti neteisėtas.

48 Be to, Italijos vyriausybė pažymi: kadangi „société par actions simplifiée“ forma buvo nustatyta įsigaliojus Direktyvai 90/435, ši direktyva negali būti laikoma negaliojančia dėl to, kad nebuvo atsižvelgta į šią bendrovių teisinę formą, nes trūkumai, lemiantis akto negaliojimą, turi egzistuoti šio akto priėmimo metu. Žinoma, galima kelti klausimą, ar „société par actions simplifiée“ neturėjo būti įtraukta į Direktyvos 90/435 priede esantį sąrašą atgaline data. Tačiau šiuo atžvilgiu Bendrijos teisės aktų leidėjas turėjo visišką diskreciją nuspręsti dėl Direktyvos 90/435 priedo papildymo ir apriboti šios teisinės bendrovių formos įtraukimo į šį priedą veikimą laiko atžvilgiu numatant, kad šis įtraukimas neturi atgalinio veikimo.

49 Šiuo atžvilgiu primintina, kad akto galiojimo vertinimas, kurį Teisingumo Teismas turi atlikti nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, paprastai turi būti grindžiamas situacija, esančia šio akto priėmimo metu (1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *SAM Schiffahrt ir Stapf*, C-248/95 ir C-249/95, Rink. p. I-4475, 46 punktas).

- 50 Net jei akto galiojimas tam tikrais atvejais gali būti vertinamas atsižvelgiant į naujas aplinkybes, atsiradusias po šio akto priėmimo (minėto sprendimo *SAM Schiffahrt ir Stapf* 47 punktas), toks vertinimas neturi būti atliekamas nagrinėjamu atveju.
- 51 Iš tiesų, nors „société par actions simplifiée“ forma Prancūzijos įstatymuose buvo nustatyta tik po Direktyvos 90/435 priėmimo, iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad, kalbant apie pagal Prancūzijos įstatymus įsteigtas bendrovės, šios direktyvos taikymo sritis buvo apibrėžta išvardijant teisineis formas, kurioms ši direktyva taikoma, nenumatant sąlygos, leidžiančios taikyti šią direktyvą kitoms pagal Prancūzijos įstatymus įsteigtoms bendrovėms.
- 52 Iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad Bendrijos institucijos kurių nors sritį gali suderinti tik laipsniškai arba nacionalinės teisės aktus derinti tik etapais. Iš tiesų tokių priemonių įgyvendinimas apskritai yra sudėtingas, nes iš kompetentingų Bendrijos institucijų reikalaujama, remiantis skirtingomis ir sudėtingomis nacionalinėmis nuostatomis, parengti bendras taisykles, kurios atitiktų EB Sutartyje numatytus tikslus ir kurioms pritartų Tarybos narių kvalifikuota dauguma arba netgi visi nariai, kaip yra mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 1984 m. vasario 29 d. Sprendimo *Rewe-Zentrale*, 37/83, Rink. p. 1229, 20 punktą; 1997 m. gegužės 13 d. Sprendimo *Vokietija prieš Parlamentą ir Tarybą*, C-233/94, Rink. p. I-2405, 43 punktą ir 1999 m. birželio 17 d. Sprendimo *Socridis*, C-166/98, Rink. p. I-3791, 26 punktą).
- 53 Vis dėlto reikia patikrinti, ar toks Direktyvos 90/435 taikymo srities apribojimas, pagal kurį į šią sritį nuo pat pradžių neištraukiamos kitos bendrovės, galinčios būti įsteigtos pagal nacionalinės teisės aktus, kaip antai išplaukiantis iš Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkto ir šios direktyvos priedo f punkto, gali būti laikomas negaliojančiu Sutarties straipsnių, užtikrinančių įsisteigimo laisvę arba laisvą kapitalo judėjimą, atžvilgiu.

- 54 Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvė kitos valstybės narės teritorijoje apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams. Įsisteigimo laisvės apribojimų panaikinimas taip pat taikomas atstovybių, filialų ar dukterinių bendrovių steigimo, vykdomo vienos valstybės narės subjekto kitos valstybės narės teritorijoje, apribojimų atžvilgiu (žr., be kita ko, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 13 punktą; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 22 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT-UFA*, C-253/03, Rink. p. I-1831, 13 punktą).
- 55 Taip pat pagal nusistovėjusią teismų praktiką, net jei, atsižvelgiant į tekstą, Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiui ar pagal jos teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 42 punktą; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 19 punktą).
- 56 Kaip buvo priminta šio sprendimo 27 punkte, nustatant bendrąją mokesčių sistemą Direktyva 90/435 siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Bendrijos lygmeniu (minėto sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 23 punktą ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, Rink. p. I-731, 28 punktą).
- 57 Siekiant užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios dukterinės bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiai bendrovei mokesčių atžvilgiu būtų neutralus, Direktyva 90/453 siekiama išvengti dvigubo pelno apmokestinimo ekonomine prasme, t. y. išvengti to, kad už išmokėtąjį pelną pirmiausia būtų

apmokestinta dukterinė bendrovė, paskui – patronuojanti bendrovė (žr. minėtų sprendimų *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 24 ir 27 punktus bei *Cobelfret* 29 punktą).

58 Šiuo tikslu Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalimi valstybės narės įpareigojamos atleisti nuo mokesčio prie šaltinio pelną, kurį dukterinė įmonė išmoka savo patronuojančiai bendrovei, kai pastaroji turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės įmonės kapitalo.

59 Nors minėta pareiga pagal Direktyvą 90/435 tenka valstybėms narėms tik tiek, kiek tai susiję su pelnu, kurį gauna bendrovės, kurias galima laikyti įmonėmis šios direktyvos prasme, išmokėjimu, pakanka pažymėti, kad ši direktyva nesuteikia valstybei narei teisės mažiau palankiai vertinti pelną, išmokėtą kitų valstybių narių bendrovėms, nepatenkančioms į jos taikymo sritį, palyginti su pelnu, išmokėtu panašioms bendrovėms, įsteigtoms jos teritorijoje.

60 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės iš tikrųjų turi nustatyti, ar ir kuria dalimi reikia vengti išmokėto pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo, ir šiuo atžvilgiu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio dvigubo ekonominio apmokestinimo arba jį sušvelninti, tačiau vien tai joms neleidžia taikyti Sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių (žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 54 punktą; *Amurta* 24 punktą ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 28 punktą).

61 Todėl toks Direktyvos 90/435 taikymo srities apribojimas, pagal kurį į šią sritį nuo pat pradžių neįtraukiamos kitos bendrovės, galinčios būti įsteigtos pagal nacionalinės teisės aktus, kaip antai išplaukiantis iš Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkto ir šios direktyvos priedo f punkto, negali būti įsisteigimo laisvės apribojimas.

- 62 Ankstesniame punkte pateikta išvada taip pat taikoma ir su laisvu kapitalo judėjimu susijusių nuostatų atžvilgiu.
- 63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąją klausimą reikia atsakyti taip: šio klausimo nagrinėjimas neatskleidė nieko, kas galėtų paveikti Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkto, skaitomo kartu su šios direktyvos priedo f punktu ir šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, galiojimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 64 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 2 straipsnio a punktas, skaitomas kartu su šios direktyvos priedo f punktu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal Prancūzijos įstatymus įsteigta įmonė, kurios teisinė forma – „société par actions simplifiée“, negali būti laikoma „valstybės narės įmone“ šios direktyvos prasme iki šios direktyvos pakeitimo 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EEB.**

- 2. Antrojo klausimo nagrinėjimas neatskleidė nieko, kas galėtų paveikti Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkto, skaitomo kartu su šios direktyvos priedo f punktu ir šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, galiojimą.**

Parašai.