

GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2010 m. gruodžio 22 d.¹

I — Įžanga

341 261 380 FRF (52 024 962 EUR) mokes-
tį prie šaltinio atitinkamai už 1999, 2000 ir
2001 metus.

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendi-
mą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) (Pran-
cūzija) prašo Teisingumo Teismą išaiškinti
EB 43 ir 56 straipsnius, kiek tai susiję su
ginču tarp *ministre du Budget, des Comptes
publics et de la Fonction publique* (Biudžeto,
valstybės turto ir valstybės tarnybos minis-
tras) ir *Accor* bendrovės dėl pastarosios pra-
šymo grąžinti mokesį prie šaltinio (pranc. k.
„*précompte mobilier*“), kurį ji privalėjo su-
mokėti perskirstydama dividendus savo akci-
ninkams 1999–2001 metais².

3. Šių sumų, kaip mokesčio prie šaltinio,
mokėjimas turi būti vertinamas remiantis pa-
grindinės bylos faktinių aplinkybių metu ga-
lijusiomis teisės nuostatomis dėl mokesčio
kredito (pranc. k. „*avoir fiscal*“), kurios buvo
panaikintos nuo 2005 m. sausio 1 d. Įstatymo
Nr. 2003-1311³ 93 straipsniu.

2. Iš tiesų iš prašymo priimti prejudicinį
sprendimą matyti, kad 1998, 1999 ir 2000 me-
tais *Accor* gavo dividendų iš savo dukterinių
bendrovių, įsteigtų kitose valstybėse narėse,
ir kad perskirstydama šiuos dividendus savo
akcininkams pagal pagrindinės bylos fakti-
nėms aplinkybėms taikytinos Bendrojo mo-
kesčių kodekso redakcijos (*code général des
impôts*, toliau – CGI) 146 straipsnio 2 dalį,
158bis ir 223sexies straipsnius ši bendrovė
sumokėjo 323 279 053 FRF (49 283 574 EUR),
359 183 404 FRF (54 757 157 EUR) ir

4. Tam, kad būtų išvengta pelno, kuris pir-
miausia apmokestinamas jį gavus paskirs-
tančioje bendrovėje, o vėliau, kai bendrovės,
kurioms šis pelnas buvo paskirstytas, jį per-
skirsto, dvigubo ekonominio apmokestinimo,
pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms
taikytinos CGI redakcijos 158bis straipsnyje
Prancūzijos bendrovės paskirstytų dividendų
gavėjoms buvo suteiktas *avoir fiscal* kredito
Valstybės išdo sąskaitoje forma. Šis *avoir fis-
cal*, arba mokesčio kreditas, buvo lygus pusei
paskirstančiosios bendrovės patronuojančiai
bendrovei faktiškai pervestų sumų.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Kadangi prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas
prieš įsigaliojant Sutarčiai dėl Europos Sąjungos veikimo,
nuorodos bus pateikiamos į EB sutarties nuostatas.

3 — JORF, 2003 m. gruodžio 31 d., p. 22530.

5. Vis dėlto tam, kad būtų išvengta mokesčių nuostolių, mokesčio kredito sistema buvo sujungta su vadinamąja mokesčio prie šaltinio (pranc. k. „précompte mobilier“) sistema, kai pelnas, kurį ketinama paskirstyti, neapmokestinamas standartiniu pelno mokesčio tarifu.

6. Šiomis aplinkybėmis CGI redakcijos 223sexies straipsnyje buvo numatyta, kad pelną skirstanti bendrovė turi sumokėti mokesčio kredito dydžio mokestį prie šaltinio, apskaičiuotą pagal 158bis straipsnyje numatytas sąlygas. Šį paskirstant pelną prie šaltinio mokamą mokestį reikėjo mokėti už bet kokį paskirstomą pelną, kuriam suteikiamas mokesčio kreditas, neatsižvelgiant į tai, kas yra jo gavėjai.

7. Kadangi pagal CGI 216 straipsnį dukterinės bendrovės paskirstyti dividendai patronuojančiajai bendrovei, turinčiai buveinę Prancūzijoje, buvo atleisti nuo pelno mokesčio pastarojoje bendrovėje⁴, neatsižvelgiant į tai, iš kur buvo mokami šie dividendai, patronuojančiai bendrovei juos perskirstant savo akcininkams iš esmės reikėjo sumokėti mokestį prie šaltinio pagal CGI 223sexies straipsnį.

4 — Neatsižvelgiant į pagal CGI 216 straipsnį apskaičiuotą sąnaudų ir išlaidų dalį, kuri nesvarbi pagrindinėje byloje ir kuri pagrindinės bylos laikotarpiu buvo nustatyta 2,5% visų pajamų iš dalyvavimo kapitale bei 5% nuo 2001 metų. Šios sąnaudų ir išlaidų dalies mokėjimo apskaitą Teisingumo Teismas nagrinėjo byloje, kurioje buvo priimtas 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimas *Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, Rink. p. I-2067)*.

8. Vis dėlto faktinės bylos aplinkybėms taikytinos CGI redakcijos 146 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta, kad mokestis prie šaltinio prireikus sumažinamas mokesčio kreditų, suteiktų už ne daugiau kaip per penkerius paskutinius metus iš CGI 145 straipsnyje numatytų kapitalo dalių gautas pajamas, suma, tačiau, kaip jau buvo nurodyta šios išvados 4 punkte, šiuo atveju teisė į šį mokesčio kreditą buvo suteikta tik patronuojančioms bendrovėms, gavusioms Prancūzijos bendrovių paskirstytus dividendus.

9. Kitaip tariant, kaip apibendrina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, CGI 146 straipsnio 2 dalimi Prancūzijoje įsteigta patronuojančiai bendrovei, skirstančiai iš Prancūzijos dukterinių bendrovių gautus dividendus, kuriems taikytinas mokestis prie šaltinio, buvo leidžiama sumažinti šį mokestį mokesčio kredito, atsiradusio skirstant iš dukterinių bendrovių gautus dividendus, suma. Atvirkščiai, kai mokesčio kreditas neteikiamas kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės išmokėtiems dividendams, kuriuo būtų galima sumažinti prie šaltinio mokėtino mokesčio sumą, apmokestinimas šiuo mokesčiu prie šaltinio už patronuojančios bendrovės perskirstytus tokius dividendus savo akcininkams taikomas visai paskirstytinai dividendų sumai ir sumažina šių perskirstomų dividendų sumą.

10. Manydama, kad šis skirtingas vertinimas buvo nesuderinamas su Bendrijos teise, *Accor* kreipėsi į *tribunal administratif de Versailles*

(Versalio administracinis teismas), kuris 2006 m. gruodžio 21 d. sprendimu patenkino ieškinį. 2008 m. gegužės 20 d. *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas) atmetė *ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique* skundą dėl šio sprendimo.

nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

11. *Conseil d'État*, kuri nagrinėjo *ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique* pateiktą kasacinį skundą dėl šio sprendimo, sutiko su šio ministro nurodytu pagrindu, kad *cour administrative d'appel de Versailles* sprendimas buvo nepakankamai motyvuotas, ir tuo remdamasi panaikino šį sprendimą.

12. Šiomis aplinkybėmis manydama, kad jai reikės išspręsti bylą iš esmės atsižvelgiant į nagrinėjamo atvejo faktines aplinkybes, *Conseil d'État*, atmetusi *Accor* argumentus, susijusius su nagrinėjamų teisės nuostatų nesuderinamumu su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms⁵, manė esant abejonių dėl kitų Sąjungos teisės nuostatų ir principų aiškinimo. Todėl *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos

„1. a) Ar [EB] 56 ir 43 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia apmokestinimo tvarką, kuria siekiama išvengti ekonominio dividendų dvigubo apmokestinimo, pagal kurią:

— patronuojanti bendrovė gali atskaityti mokesį prie šaltinio, kuriuo ji apmokestinama už iš savo dukterinių bendrovių gautų dividendų persikirstymą savo akcininkams, iš mokesčio kredito, kurį ji gauna dukterinėms bendrovėms paskirstant šiuos dividendus, kai dukterinė bendrovė įsteigta Prancūzijoje,

— tačiau tokia galimybė nesuteikiama, jei šiuos dividendus moka dukterinė bendrovė, įsteigta kitoje <...> valstybėje narėje, nes pagal šią tvarką tokiu atveju nesuteikiama teisė gauti mokesčio kredito už šios dukterinės bendrovės paskirstomus dividendus, remiantis tuo, kad pati tvarka yra žalinga patronuojančiai bendrovei ir pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo ar įsisteigimo laisvės principus?

5 — OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147. Ši direktyva buvo pakeista 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva (p. 41; OL L 7, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3). Vis dėlto šiuo aktu įtvirtinti pakeitimai padaryti vėliau, nei įvyko pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, todėl jie netaikytini.

b) Neigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, ar šiuos straipsnius reikia

aiškinti taip, kad bet kuriuo atveju jais draudžiama tokia tvarka, nes taip pat reikia atsižvelgti į akcininkų padėtį dėl to, jog dėl mokesčio prie šaltinio mokėjimo skiriasi patronuojančios bendrovės iš savo dukterinių bendrovių gaunamų dividendų ir vėliau savo akcininkams perskirstytų dividendų suma, atsižvelgiant į tai, kur yra įsteigtos šios dukterinės bendrovės – Prancūzijoje ar kitoje Europos bendrijos valstybėje narėje, – ir todėl tokia tvarka akcininkai atgrasomi investuoti į šią patronuojančią bendrovę ir ši tvarka gali turėti įtakos šiai bendrovei kaupiant kapitalą ir atgrasyti ją suteikti kapitalo dukterinėms bendrovėms kitose valstybėse narėse nei Prancūzija arba įsteigti šiose valstybėse tokias dukterines bendroves?

2. Teigiamai atsakius į [pirmojo klausimo a ir b punktus] ir, jei [EB] 56 ir 43 straipsniai būtų aiškinami taip, kad jais draudžiama pirma aprašyta mokesčio prie šaltinio tvarka ir todėl administracinės valdžios institucija iš esmės privalo grąžinti pagal ją surinktas sumas, jei sumos surinktos pažeidžiant Bendrijos teisę, ar šia teise, kalbant apie tokią tvarką, kuri savaime nereikią, kad apmokestinamasis asmuo

perkelia mokesčio mokėjimą tretiesiems asmenims, draudžiama:

- a) administracinės valdžios institucijai atsisakyti grąžinti patronuojančios bendrovės sumokėtas sumas remiantis tuo, kad taip ši bendrovė nepagrįstai praturtėtų;
- b) ir, atsakius neigiamai, draudžiama priimant sprendimą atsisakyti grąžinti šią sumą bendrovei rentis argumentu, kad patronuojančios bendrovės sumokėta suma jai nėra nei mokestinė, nei apskaitinė našta, o ji būtų atskaityta iš visų sumų, kurios gali būti perskirstomos jos akcininkams?

3. Atsižvelgiant į atsakymus į [pirmąjį ir antrąjį] klausimus: ar Bendrijos lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais draudžiama tai, kad sumų grąžinimui, siekiant užtikrinti tokios pačios apmokestinimo tvarkos taikymą dividendams, kuriuos vėliau patronuojanti bendrovė perskirsto, nepaisant to, ar šie dividendai paskirstomi Prancūzijoje, ar kitoje <...> valstybėje narėje jos įsteigtų dukterinių bendrovių, būtų taikoma sąlyga (išskyrus atvejus, kai atitinkamos sąlygos dėl pasikeitimo informacija numatytos dvišalėje konvencijoje, kurios šalys yra [Prancūzijos Respublika] ir valstybė narė, kur įsteigta dukterinė bendrovė), kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti tik

jo vienintelio turimą informaciją, susijusią su, kalbant apie kiekvieną ginčijamą dividendą, faktiškai taikomu mokesčio dydžiu ir faktiškai sumokėta mokesčio suma už pelną, kurį gavo kitoje <...> valstybėje narėje nei Prancūzija įsteigtos jos dukterinės bendrovės, nors iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių tokios administracijai žinomos informacijos pateikti nereikalaujama?“

15. Pirmiausia, bendrai kalbant, nereikėtų pamiršti į su pagrindine byla ir Prancūzijos administraciniuose teismuose nagrinėjamos analogiškais bylomis susijusių finansinių sumų, vertinamų maždaug 3 milijardais eurų, dydžio. Šių sumų dydis turėjo įtakos *Conseil d'État* priimant sprendimą pateikti Teisingumo Teismui šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir iš dalies dėl jo buvo pateiktas šio teismo prašymas nagrinėti šią bylą pagreitinta procedūra, numatyta Teisingumo Teismo procedūros reglamento 104a straipsnio pirmoje pastraipoje; šį prašymą Teisingumo Teismo pirmininkas atmetė 2009 m. spalio 19 d. nutartimi.

II — Analizė

13. Pirmasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimas susijęs su tokios mokesčio schemos, kaip ką tik aprašyta, suderinamumu su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu, antrasis ir trečiasis klausimai iš esmės susiję su galimu principų, t. y. praturtėjimo be pagrindo draudimu (antrasis klausimas) ir lygiavertiškumo bei veiksmingumo principų (trečiasis klausimas), kuriais gali būti tam tikru atveju kliudoma visiškai ar iš dalies grąžinti *Accor* sumokėtą mokesť prieš šaltinio, taikymu.

16. Kalbant apie šį finansinį aspektą, taip pat pažymėtina, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Prancūzijos vyriausybė neprašė apriboti būsimą Teisingumo Teismo sprendimo galiojimo laiko atžvilgiu galbūt todėl, jog pagal teismo praktiką vien finansinių pasekmių, valstybei narei galinčių kilti dėl prejudiciner tvarka priimto sprendimo, nesant sunkių ekonominių pasekmių pavojaus, savaime nepakanka pateisinti tokio sprendimo galiojimo laiko atžvilgiu apribojimo⁶ ir todėl, kad visų Prancūzijos nacionaliniuose teismuose nagrinėjamų bylų objektas yra susijęs su praeityje susiklosčiusių situacijų išsprendimu, kaip jau

14. Pieš pradedant nagrinėti šiuos klausimus man atrodo naudinga pateikti dvi pastabas.

6 — Žr. 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Brzeziński* (C-313/05, Rink. p. I-513), 58–60 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

nurodžiau, ginčijama tvarka buvo panaikinta nuo 2005 m. sausio 1 dienos⁷.

esmės pažymėjo Teisingumo Teismas Sprendime *Cobelfret*, valstybės, kurioje įsteigta patronuojanti bendrovė, pareiga yra susijusi su dukterinės bendrovės patronuojančiais bendrovei paskirstomu pelnu⁸.

17. Be to, pažymėtina, kad *Conseil d'État* klausimai nesusiję su Direktyvos 90/435, ypač jos 4 straipsnio, pagal kurį valstybė narė, kur įsteigta patronuojanti bendrovė, turinti ne mažiau kaip 25% kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės kapitalo, privalo sumažinti šios dukterinės bendrovės paskirstyto pelno minėtai patronuojančiai bendrovei dvigubą ekonominį apmokestinimą, išaiškinimu. Kad tai padarytų, valstybė narė, kurioje įsteigta patronuojanti bendrovė, arba susilaiko nuo šio pelno apmokestinimo, arba jį apmokestina leisdamą šiai bendrovei atskaityti iš jos mokėtino mokesčio sumos tą mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, ir prireikus pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nukrypti nuostatas – valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą. Taigi, kaip iš

18. Vykstant procesui *Conseil d'État*, taip pat ir savo rašytinėse pastabose, pateiktose Teisingumo Teismui, *Accor* gynė tezę, kad mokestis prie šaltinio prieštarauja Direktyvos 90/435 4 straipsniui. Ši tezę pagrįsta silogizmu, kad pagal CGI 145 ir 216 straipsnius Prancūzijos Respublika pasirinko atleisti nuo pelno mokesčio dukterinės bendrovės išmokėtus dividendus patronuojančiai bendrovei, neatsižvelgiant į jų kilmę⁹. Tačiau persikirstant savo akcininkams patronuojančiai bendrovei išmokėtus dukterinės bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje nei Prancūzija, dividendus Prancūzijos patronuojanti bendrovė privalėjo sumokėti mokesį prie šaltinio, kuriuo siekiama pakeisti pelno mokesį tiek, kiek šis mokestis buvo susijęs su paskirstytu pelnu, kuris anksčiau nebuvo apmokestintas standartiniu pelno mokesčio tarifu. Todėl, anot *Accor*, mokestis prie šaltinio buvo iš ne reziduojančių Prancūzijoje dukterinių bendrovių gautų dividendų apmokestinimas, prieštaraujantis Direktyvos 90/435 4 straipsniui.

7 — Kita priežastis galėtų būti tai, kad Teisingumo Teismas jau keliuose savo sprendimuose (žr., be kita ko, 2004 m. rugšėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753) ir 2007 m. kovo 6 d. Sprendimą *Meilicke ir kt.* (C-292/04, Rink. p. I-1835) nurodė reikalavimus, kylančius iš įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo, kiek jie susiję su valstybėje narėje reziduojančių ir iš ne rezidencijų bendrovių gaunančių dividendus asmenų, fizinių ir juridinių, padėtimis, ir kad Teisingumo Teismas neapribojo šių sprendimų galiojimo laiko atžvilgiu, šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Meilicke ir kt.* 36–40 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Vis dėlto Prancūzijos vyriausybė nurodo, kad minėta Teisingumo Teismo praktikos kryptis nebūtinai turi būti taikoma atsakant į pirmąjį prejudicinį klausimą.

8 — 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret* (C-138/07, Rink. p. I-731) 29–31 punktai.

9 — Išskyrus ankstesniame 4 punkte minėtą sąnaudų ir išlaidų dalį.

19. *Conseil d'État* atmetė šiuos argumentus remdamasi tuo, kad ginčijamą mokesčių prie šaltinio mokėti reikia ne dėl dukterinių bendrovių, įsteigtų kitose valstybėse narėse, dividendų išmokėjimo Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms, bet dėl to, kad taip gautus dividendus pastarosios perskirsto savo akcininkams. Taigi, kitaip tariant, skirstomo pelno apmokestinimas nėra šio mokesčio prie šaltinio nei tikslas, nei pasekmė ir todėl juo nebuvo pakeistas pelno mokestis, tačiau jis buvo imamas tik perskirstant dividendus patronuojančios bendrovės akcininkams.

patronuojanti bendrovė, kai perskirstydavo iš kitose valstybėse narėse¹⁰ įsteigtų dukterinių bendrovių gautus dividendus savo akcininkams, ir kuris buvo pripažintas nepatenkančiu į Direktyvos 90/435 taikymo sritį, esmę.

A — Dėl pirmojo klausimo

20. Neatsižvelgiant į *Accor* bandymą jos rašytinėse pastabose, pateiktose Teisingumo Teismui, išplėsti *Conseil d'État* pateiktų klausimų apimtį siekiant, kad jie apimtų Direktyvos 90/435 išaiškinimą, pritariu tam, kad šis teismas atmetų šios bendrovės pagrindinėje byloje pateiktą argumentą.

22. Pirmuoju klausimu, kuris susideda iš dviejų dalių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, pirma, ar EB 43 ir 56 straipsniais draudžiama schema, pagal kurią tik patronuojanti bendrovė, kuri perskirsto savo akcininkams dividendus, gautus iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių, bet ne dividendus, gautus iš kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių, gali atskaityti mokesčių prie šaltinio iš mokesčio kredito, susijusio su šių dividendų paskirstymu, ir, antra, atsakius neigiamai, ar vis dėlto šiais straipsniais draudžiama tokia schema dėl jos atgrasančio pobūdžio patronuojančios bendrovės, gavusios iš kitose valstybėse narėse nei Prancūzija įsteigtų dukterinių bendrovių dividendų, akcininkų atžvilgiu.

21. Iš tiesų, kaip jau minėjau, Direktyva 90/435 yra susijusi tik su pelno paskirstymu tarp dukterinės ir patronuojančios bendrovių, įsteigtų dviejose skirtingose valstybėse narėse. Taigi ja neregamentuojama patronuojančios bendrovės iš dalyvavimo kapitale gautų pajamų perskirstymo savo akcininkams apmokestinimo tvarka. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo motyvavimas atitinka Teisingumo Teismo minėtame Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation* pateiktų argumentų dėl „*advance corporate tax*“ (angl. k. „avansinis pelno mokestis“, toliau – ACT), kurį privalėjo mokėti Jungtinėje Karalystėje įsteigta

23. Prieš nagrinėjant šios schemos ribojamąjį pobūdį svarbu pasakyti keletą žodžių apie taikytiną judėjimo laisvę.

¹⁰ — Minėto 2006 m. gruodžio 12 d. sprendimo 110 punktas.

1. Dėl taikytinos judėjimo laisvės

24. Pagal teismo praktiką, kai atitinkamos valstybės narės pilietis dalyvauja kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitale ir toks dalyvavimas jam leidžia daryti aiškiai įtaką šios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikomos Sutarties nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, o ne laisvu kapitalo judėjimu¹¹.

25. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti pre-judicinį sprendimą pateikęs teismas nepanešė Teisingumo Teismui apie *Accor* dalyvavimo kitose valstybėse narėse nei Prancūzija įsteigtų dukterinių bendrovių kapitale dydį, todėl negalima atmesti galimybės, kad gali būti tokių dalyvavimo kapitale atvejų, kurie nesuteikia galimybės daryti aiškios įtakos šių bendrovių sprendimams.

26. Iš tiesų pirmiausia reikia pažymėti, kad pagal CGI 145 straipsnį ginčijama tvarka buvo taikoma bendrovėms, kurių turima kapitalo dalis viršijo minimalią 10 % paskirstančios bendrovės kapitalo ribą, kiek tai susiję su laikotarpiu iki 2000 m. gruodžio 31 d.; ši riba buvo sumažinta iki 5 % paskirstančios bendrovės kapitalo nuo 2001 m. sausio

11 — Žr., be kita ko, 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787) 22 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829) 37 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995) 31 punktą ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services* (C-298/05, Rink. p. I-10451) 30 punktą.

1 dienos¹². Taigi ši tvarka jau buvo taikoma tokio dydžio patronuojančių bendrovių turimoms kitų bendrovių kapitalo dalims, kurios *a priori* nesuteikė galimybės daryti aiškios įtakos šių bendrovių sprendimams.

27. Kalbant apie situacijas, dėl kurių kilo pagrindinė byla, atrodo, kad ši išvada gali būti pagrįsta Prancūzijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateikta informacija, pagal kurią dalį *Accor* gautų dividendų išmokėjo bendrovės, kuriose ji turėjo nedideles kapitalo dalis, dėl ko *Accor* tikriausiai negalėjo daryti aiškios įtakos šių bendrovių sprendimams.

28. Tačiau *Accor* ir Prancūzijos vyriausybė taip pat informavo apie situacijas, kai ši bendrovė turėjo dideles dukterinių bendrovių, įsteigtų įvairiose valstybėse narėse, kapitalo dalis, kurios leido manyti, kad *Accor* darė įtaką šių dukterinių bendrovių sprendimams.

29. Nors prašymą priimti pre-judicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti šios informacijos tikrumą tam, kad išspręstų

12 — Pagal CGI 145 straipsnio pakeitimą, padarytą 2000 m. rugsėjo 18 d. Nutartimi Nr. 2000-912 (JORE, 2000 m. rugsėjo 21 d., p. 14783).

pagrindinę bylą¹³, atrodo, kad nagrinėjamos teisės nuostatos ir faktinės situacijos, dėl kurių kilo pagrindinė byla, gali būti susijusios ir su įsisteigimo laisve, ir su laisvu kapitalo judėjimu¹⁴.

30. Vis dėlto manau, kad atsižvelgus į Teisingumo Teismo turimą informaciją labiau tikėtų šią bylą nagrinėti remiantis laisvą kapitalo judėjimą reguliuojančiomis Sutarties nuostatomis, kartu suprantant, jog nagrinėjant pre-judicinį klausimą pagal EB 43 straipsnį jokiū būdu nebūtų priimtas kitoks sprendimas.

2. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

31. Anot Teisingumo Teismo, kapitalo judėjimą pagal EB 56 straipsnio 1 dalį, be kita ko, sudaro tiesioginės investicijos, t. y. investicijos įsigyjant įmonės akcijų, kurios suteikia galimybę veiksmingai dalyvauti ją valdant ir kontroliuojant (vadinamosios tiesioginės investicijos), ir investicijos įsigyjant kapitalo

rinkoje vertybinių popierių, siekiant atlikti tik finansinę investiciją ir neketinant daryti įtakos įmonės valdymui bei kontrolei (vadinamosios portfelinės investicijos)¹⁵.

32. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad EB 56 straipsnio 1 dalyje uždrausti laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimai apima nacionalines priemones, įskaitant mokesčines, kuriomis valstybėje narėje reziduojantys asmenys gali būti atgrasomi nuo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje įsteigtas bendroves¹⁶.

33. Pagrindinėje byloje nustatyta, kaip tai pripažįsta pati Prancūzijos vyriausybė, kad ir mokesčio kreditas, susijęs su iš dukterinių bendrovių išmokėtais dividendais Prancūzijoje įsteigta patronuojančiai bendrovei, gali būti išskaitytas iš mokėtinos mokesčio prie šaltinio sumos, pastarajai persikirstant šiuos dividendus savo akcininkams, o toks mokesčio kreditas nesuteikiamas dividendų, išmokėtų nereziduojančių Prancūzijoje dukterinių bendrovių Prancūzijos patronuojančiai bendrovei, atžvilgiu. Taigi pastaroji bendrovė privalėjo mokėti mokesį prie šaltinio ir negalėjo pasinaudoti mokesčio kredito lengvata – kitaip nei tuomet, kai patronuojanti bendrovė

13 — Primenu, kad, kaip nurodžiau šios išvados 11 punkte, *Conseil d'État* turi išspręsti pagrindinę bylą iš esmės.

14 — Pagal pavyzdžiui, Teisingumo Teismo pateiktą patvirtinimą minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 80 punkte.

15 — Šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer* (C-222/97, Rink. p. I-1661) 21 punktą; 2002 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-483/99, Rink. p. I-4781) 36 ir 37 punktus; 2003 m. gegužės 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-98/01, Rink. p. I-4641) 39 ir 40 punktus; 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (C-282/04 ir C-283/04, Rink. p. I-9141) 19 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rink. p. I-8591) 40 punktą.

16 — Žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Manninen* 22 punktą ir *Meilicke ir kt.* 23 punktą.

dividendus gauna iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių ir paskirsto juos savo akcininkams.

34. Taigi dėl šios schemos, kaip tam pritaria pati Prancūzijos vyriausybė, skirtingai vertinami Prancūzijos patronuojančiai bendrovei išmokėti dividendai, atsižvelgiant į tai, ar jie gauti iš dukterinių bendrovių, įsteigtų Prancūzijoje, ar kitose valstybėse narėse.

35. Neginčydama Prancūzijos patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš Prancūzijos dukterinių bendrovių, ir tos pačios bendrovės, gaunančios dividendus iš kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių, padėčių panašumo¹⁷ Prancūzijos vyriausybė vis dėlto kiek prieštaringai tvirtina, kad, pirma, šis skirtingas vertinimas neturi ribojamojo poveikio laisvam kapitalo judėjimui EB 56 straipsnyje¹⁸ pavartota prasme, kartu pripažindama, jog, antra, tiesiogiai atgrasoma tik tuo atveju, kai Prancūzijos patronuojanti bendrovė įgyvendina iš kitose

valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių gautų dividendų perskirstymo politiką¹⁹.

36. Neatsižvelgdamas į anksčiau nurodytų Prancūzijos vyriausybės argumentų vidinį prieštaringumą primenu, kad ši savo pagrindinį teiginį, t. y. kad ginčijamos mokesčių nuostatos nėra ribojamosios, grindžia šiais dviem argumentais.

37. Pirma, ji tvirtina, kad pasinaudojimas mokesčio kreditu ar mokesčio prie šaltinio mokėjimas priklauso nuo patronuojančios bendrovės, gaunančios Prancūzijos dukterinių bendrovių išmokamus dividendus, kompetentingų organų nepriklausomo sprendimo, o ne nuo įstatymo nuostatų. Pateikdama nuorodą, be kita ko, į Sprendimą *Graf*²⁰, Prancūzijos vyriausybė priduria, kad taip ginčijamų nacionalinės teisės aktų nuostatų galimas neigiamas poveikis priklauso nuo patronuojančios bendrovės kompetentingų organų sprendimo, kuris yra toks hipotetinis, jog šios nuostatos negali būti laikomos laisvo kapitalo judėjimo kliūtimis.

38. Antra, ši vyriausybė tvirtina, jog todėl, kad mokestis prie šaltinio buvo atskaitytas iš patronuojančios bendrovės paskirstytojo pelno, jis yra ne mokestis už pelną, bet mokestis už paskirstytąjį pelną, kurio visa

17 — Tai matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos; žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktą.

18 — Žr., be kita ko, Prancūzijos vyriausybės rašytinių pastabų 74 punktą.

19 — Žr. tų pačių pastabų 82 punktą.

20 — 2000 m. sausio 27 d. Sprendimo *Graf* (C-190/98, Rink. p. I-493) 24 ir 25 punktai.

našta teko akcininkams, gavusiems mažesnius dividendus. Taigi ši schema nepaveikė patronuojančios bendrovės. Be to, Prancūzijos vyriausybė nurodo, kad kai pagal Prancūzijos Respublikos sudarytas mokesčių konvencijas ir (arba) Prancūzijos administracinę doktriną nereziduojantiems akcininkams galėjo būti gražinamas mokestis prie šaltinio, jeigu jiems nebuvo suteiktas mokesčio kreditas, nevienodas vertinimas turėjo įtakos vien Prancūzijos patronuojančios bendrovės Prancūzijos akcininkams, o tai yra situacija, kuri dėl savo iš esmės vidinio pobūdžio nepakliūva į EB 56 straipsnio taikymo sritį.

į mokesčio kreditą, šie organai gali kaltinti tik patys save. Tikriausiai šis argumentas yra pagrįstas *rapporteur public* (teisėjas pranešėjas) *Conseil d'État* išvada, pridėta prie Prancūzijos vyriausybės ir *Accor* rašytinių pastabų²¹.

39. Mano nuomone, nereikėtų daug gaišti dėl pirmojo Prancūzijos vyriausybės prieštaravimo, kuris yra truputį neaiškus. Kaip jį suprantu, šiuo prieštaravimu norima pasakyti, kad patronuojančios bendrovės (ar jų organai) yra laisvos nuspręsti, ar persikirstyti dividendus savo akcininkams, taip sukeliant ar nesukeliant mokesčio prie šaltinio ir mokesčio kredito schemos taikymą. Taip pat atrodo, jog Prancūzijos vyriausybė mano, kad jei Prancūzijos patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių, kompetentingi organai nusprendžia šios bendrovės akcininkams persikirstyti sumą, lygią visai dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei išmokėtų dividendų sumai, taip nepasinaudodami teise

40. Vis dėlto neatsižvelgiant į tai, kad anksčiau nurodytas skirtingas vertinimas tikrai numatytas pačiuose Prancūzijos teisės aktuose, klausimas yra ne tai, kaip nurodo Prancūzijos vyriausybė, ar patronuojanti bendrovė arba jos kompetentingi organai galėjo išvengti mokesčio prie šaltinio mokėjimo, neperskirstydami kitose valstybėse narėse nei Prancūzija įsteigtų dukterinių bendrovių išmokėtų dividendų patronuojančiai bendrovei arba sumažindama dividendų, kurie persikirstomi šios bendrovės akcininkams, sumą, galiausiai siekiant apeiti ginčijama apmokestinimo tvarka sukurtas kliūtis ar prie jų prisitaikyti.

41. Atvirkščiai, norima sužinoti, ar patronuojanti bendrovė tokioje padėtyje, kaip antai

21 — Anot *rapporteur public* (jo išvados 14 punktas), „taigi bendrovė <...> gali kaltinti tik save, jei nesumažino paskirstytų sumų. Kitaip tariant, ne įstatymu, bet jos dividendų paskirstymo politika yra sukuriamas mokestis, kurį prašo gražinti patronuojanti bendrovė“. Vis dėlto šis vertinimas pateiktas ne dėl kapitalo judėjimo apribojimo buvimo, bet dėl *Accor* sumokėtos mokesčio prie šaltinio sumos gražinimo.

Accor, gali remtis laisvu kapitalo judėjimu reikalaujama tokio paties vertinimo, kuris nacionalinės teisės aktuose numatytas dividendų iš Prancūzijos dukterinių bendrovių gavusiai Prancūzijos patronuojančiai bendrovei, kuri visus šiuos dividendus perskirsto savo akcininkams.

42. Be to, man sunku suprasti, kaip kapitalo bendrovėje sprendimas paskirstyti ar perskirstyti dividendus akcininkams gali būti hipotetinis arba abejotinas minėtame Sprendime *Graf* pavartota prasme. Kaip per posėdį nurodė bendrovė *Accor*, sunkiai įsivaizduojama, kad akcininkai investuotų į bendrovę, kuri numato labai retai perskirstyti dividendus, ypač kai ši bendrovė yra kotiruojama finansų rinkose ir formuoja savo paskirstymo politiką, susijusią su finansine ataskaita.

43. Dėl antro Prancūzijos vyriausybės argumentu turiu nurodyti, jog atrodo, kad jis pagrįstas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateikto pirmo prejudicinio klausimo padalijimu į dvi dalis, atsižvelgiant į tai, ar kalbama apie patronuojančią bendrovę (šio klausimo pirma dalis), ar apie šios bendrovės akcininkus (klausimo antra alternatyvi dalis).

44. Atrodo, kad šis suskirstymas iš esmės pagrįstas procedūriniais vidinės teisės sumetimais, nes pagrindinė byla yra tarp Prancūzijos institucijų ir *Accor*, o ne tarp šių institucijų ir šios bendrovės akcininkų.

45. Vis dėlto neatrodo svarbu aiškinant EB 56 straipsnį, kurio taikymo sritis apima nacionalines priemones, kuriomis atgrasomos tarpvalstybinės investicijos, klausti, ar šis atgrasymas daro įtaką pačiai bendrovei, jos kompetentingiems organams ar, bendriau kalbant, jos akcininkams. Iš tiesų sutikus su atskyrimu, kurį nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Prancūzijos vyriausybė, mano nuomone, EB 56 straipsnio taikymas taptų priklausomas nuo valstybių narių vidinės teisės ir nuo jų teritorijoje įsteigtų bendrovių organizacijos ypatumų.

46. Bet kuriuo atveju iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ta pačia nacionaline priemone gali būti atgrasomi valstybės narės rezidentai (įskaitant juridinius asmenis) nuo kapitalo investavimo kitose valstybėse narėse ir ji taip pat turi ribojamąjį poveikį šių kitų valstybių narių rezidentų atžvilgiu, nes trukdo kapitalą pritraukti iš pirmosios valstybės narės²². Taigi vertinant nacionalinę priemonę

22 — Žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Manninen* 22 punktą ir *Test Claimants in the FII Group Litigation* 64 ir 166 punktus.

pagal EB 56 straipsnio 1 dalį nematau kliūčių tam, kad ši priemonė galėtų turėti ribojamąjį poveikį bendrovės ir (arba) jos akcininkų atžvilgiu. Galiausiai šio *atgrasymo* nuo tarpvalstybinio kapitalo judėjimo buvimas negali priklausyti nuo, iš esmės įskaitant ir mokesčių sritį, suinteresuotųjų asmenų finansinių pasekmių aritmetinio apskaičiavimo.

47. Bet kuriuo atveju manau, kad Teisingumo Teismas galėtų neatsakyti į prejudicinio klausimo antrą dalį, atsižvelgdamas į ginčijamos schemos atgrasomąjį poveikį, kurį, kaip jau nurodžiau, Prancūzijos vyriausybė taip pat pripažino savo rašytinių pastabų 82 punkte, patronuojančios bendrovės *Accor* atžvilgiu.

48. Iš tiesų negalėdama neutralizuoti mokesčio prie šaltinio pasinaudojant mokesčio kreditu, kitaip nei tada, kai patronuojanti bendrovė perskirsto visus iš Prancūzijos dukterinių bendrovių gautus dividendus savo akcininkams, patronuojanti bendrovė tokioje padėtyje, kaip antai *Accor*, tam, kad galėtų perskirstyti visus dividendus savo akcininkams, turėjo paimti iš savo apyvartinių lėšų rezervų sumą, lygią mokėtino mokesčio prie šaltinio sumai. Taigi Prancūzijos patronuojančios bendrovės, investavusios kapitalą Prancūzijos dukterinėse bendrovėse, galėjo naudotis papildomomis apyvartinėmis lėšomis, palyginti su patronuojančiomis bendrovėmis, investavusiomis savo kapitalą

kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse bendrovėse²³.

49. Be to, šiuo klausimu visiškai pritariu *rapporteur public Conseil d'État* – mokesčiu prie šaltinio, kuris buvo susijęs su dividendų paskirstymu patronuojančios bendrovės akcininkams ir kurį sumokėti privalėjo ši bendrovė, buvo sumažinta bendra paskirstytinųjų dividendų suma, kuri yra nevienoda atsižvelgiant į tai, ar patronuojančios bendrovės dukterinė bendrovė yra įsteigta Prancūzijoje, ar kitoje valstybėje narėje. Labai tikėtina, kad ši situacija galėjo turėti įtakos patronuojančios bendrovės vertybinių popierių vertei, nes buvo paskirstomi mažesni dividendai. Todėl šios bendrovės dividendų paskirstymo politika galėjo būti mažiau patraukli esamiems ir potencialiems akcininkams, o tai galėjo turėti įtakos šios bendrovės prieigai prie kapitalo rinkos.

50. Taigi ginčijama apmokestinimo tvarka aiškiai buvo galima atgrasyti Prancūzijoje įsteigtas bendroves nuo portfelinių investicijų bendrovėse, turinčiose savo buveinę kitose valstybėse narėse.

51. Šiomis aplinkybėmis manau, kad ginčijama mokesstinė schema yra apribojamas EB 56 straipsnio 1 dalyje pavartota prasme.

²³ — Pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Test Claimant in the FII Group Litigation* 84 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

52. Nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Prancūzijos vyriausybė nenurodė EB 58 straipsnyje įtvirtintų pagrindų ar privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kuriais būtų galima pateisinti tokį apribojimą, todėl į pirmąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, jog EB 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama apmokestinimo tvarka, pagal kurią valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė, gaunanti dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, negali iš mokesčio prie šaltinio, kurį ji privalo sumokėti šiuos dividendus perskirstydama savo pačios akcininkams, atskaityti mokesčio kredito, susijusio su šių dividendų paskirstymu, kitaip nei būtų panašioje situacijoje, kai pirmojoje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė gauna dividendus iš toje pačioje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės.

mokėjimo tretiesiems asmenims, ar, atsakius neigiamai, kad sumokėtos sumos patronuojančiai bendrovei nėra nei mokestinė, nei apskaitinė našta, o atskaitomos iš visų dividendų, perskirstytinų jos akcininkams.

54. Atsižvelgiant į pasiūlytą atsakymą į pirmąjį klausimą, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką asmenys iš esmės turi teisę susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas valstybėje narėje surinktus mokesčius. Ši teisė iš esmės yra šiomis nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir sudėtinė dalis. Taigi nagrinėjama valstybė narė iš principo privalo sugrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius²⁴.

B — *Dėl antrojo klausimo*

53. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiu atveju, kai mokesčių administratorius iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę patronuojančios bendrovės sumokėtas sumas, vis dėlto jis galėtų atsakyti tai daryti remdamasis tuo, kad taip ši bendrovė nepagrįstai praturtėtų, nors pagal ginčijamą apmokestinimo tvarką apmokestinamasis asmuo neperkelia mokesčio

55. Pagal šią teismo praktiką ši pareiga sugrąžinti turi tik vieną išimtį, t. y. kai nacionalinės institucijos nustato, kad mokesčio našta teko kitam asmeniui nei apmokestinamasis asmuo ir kad grąžinus visą ar dalį mokesčio

24 — Žr., be kita ko, 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* (C-147/01, Rink. p. I-11365) 93 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką bei minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 202 punktą.

pastarasis praturtėtų be pagrindo²⁵. Tokia situacija gali susidaryti, be kita ko, netiesioginių mokesčių srityje, kai apmokestinamasis asmuo perkelia visą ar dalį neteisėtai sumokėto pridėtinės vertės mokesčio galutiniam vartotojui.

56. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad kai nustatoma, jog visa nacionalinių institucijų neteisėtai gauto mokesčio našta ar dalis jos perkeliama tretiesiems asmenims, ši mokesčių grąžinus ūkio subjektui šis nebūtinai praturtėja be pagrindo²⁶. Iš tiesų net šiuo atveju apmokestinamasis asmuo, pažeisdamas Sąjungos teisę sumokėjęs mokesčių, vis dėlto galėjo patirti žalos, pavyzdžiui, dėl jo vykdomo pardavimo apimtį sumažėjimo ar neįtraukus visos mokesčio sumos į prekių kainas²⁷.

57. Kalbant apie mokesčio mokėtojo galimo praturtėjimo be pagrindo, atsiradusio dėl sumokėto mokesčio perkėlimo tretiesiems asmenims, įrodymą, Teisingumo Teismas

nusprendė, kad nacionalinis teismas turi laisvai vertinti įrodymus²⁸ atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes²⁹, esant savaime suprantama, kad nesant Sąjungos teisės reglamentavimo kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi taikyti procesines taisykles laikydamosi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų³⁰.

58. Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad šis principas draudžia visas įrodymų taisykles, dėl kurių pažeidžiant šią teisę sumokėto mokesčio grąžinimas tampa praktiškai neįmanomas ar nepaprastai sudėtingas. Taip yra, be kita ko, įrodymų prezumpcijos ar taisyklių, kuriomis siekiama numatyti mokesčių mokėtojai pareigą įrodyti, kad neteisėtai sumokėtas mokestis nebuvo perkeltas kitiems asmenims, ar konkrečių ribojimų, susijusių su teiktinių įrodymų forma, atvejais³¹. Taigi net su netiesioginių mokesčių, kurie teisiškai turėjo būti perkelti trečiajam asmeniui, grąžinimu susijusiu atveju Teisingumo Teismas atmetė teiginį, kad egzistuoja prezumpcija, jog mokestis buvo perkeltas, ir kad apmokestinamasis asmuo privalo įrodyti esant atvirkščiai³².

25 — Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 94 punktą. Praturtėjimo be pagrindo sąvokos vartojimas šiomis aplinkybėmis, atrodo, bus susijęs su neteisėtai sumokėtų sumų grąžinimo, kuris kai kuriose valstybėse narėse gali būti laikomas praturtėjimo be pagrindo specia-liu atveju, sąvoka.

26 — Minėto Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 98 punktą ir jame nurodyta teismo praktika.

27 — Šiuo atžvilgiu žr. 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.* (C-192/95-C-218/95, Rink. p. I-165) 29, 31 ir 32 punktus bei minėto Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 99 punktą.

28 — Žr. minėto Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 96 punktą.

29 — Žr. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283) 41 punktą ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco* (C-566/07, Rink. p. I-5295) 49 punktą.

30 — Minėto Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 103 punktą.

31 — Žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio* (199/82, Rink. p. 3595) 14 punktą ir 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Michailidis* (C-441/98 ir C-442/98, Rink. p. I-7145) 36 punktą.

32 — Minėto Sprendimo *Comateb ir kt.* 25 punktą.

59. Šiomis aplinkybėmis, kaip tam pritaria ir šioje byloje rašytines pastabas pateikusias šalis, mokesčių institucijos, kurios prieštarauja nesilaikant Sąjungos teisės neteisėtai mokesčių mokėtojo pervestų mokesčių grąžinimui, privalo pateikti įrodymų, kad dėl tokio grąžinimo šis mokesčių mokėtojas praturtės be pagrindo³³, o nacionalinis teismas turi įvertinti šių reikalavimų pagrįstumą atlikdamas ekonominę analizę, kurioje atsižvelgiama į visus reikšmingus jam pateiktus įrodymus³⁴.

60. Nuoroda į šią teismo praktiką, mano nuomone, jau sudaro sąlygas atsakyti į nagrinėjamo pirmo klausimo antrą dalį. Iš tiesų pasirinkęs suformuluoti šią klausimo dalį kaip alternatyvią ir papildomą pirmai daliai, kuri susijusi su praturtėjimo be pagrindo išimtimi, atrodo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori susiaurinti pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėto mokesčio grąžinimo ribas. Tačiau, kaip jau minėta, Sąjungos teisėje įtvirtinta tik viena pažeidžiant

šią teisę sumokėto mokesčio grąžinimo išimtis, t. y. praturtėjimas be pagrindo.

61. Vis dėlto klausimo antra dalis gali būti naudingai išaiškinta atsižvelgiant į praturtėjimo be pagrindo problematiką. Iš tiesų pažymėjęs, kad sumokėta suma patronuojančiai bendrovei nėra nei mokestinė, nei apskaitinė našta, bet yra atskaityta iš perskirstomų dividendų jos akcininkams, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš tikrųjų nurodo tai, jog ne patronuojančiai bendrovei kliuvo tikroji mokesčio prie šaltinio sumokėjimo našta ir kad dėl to jai grąžinus sumas, lygias šiam sumokėtam mokesčiui, galėtų atsirasti praturtėjimas be pagrindo.

62. Taigi, mano nuomone, galima kartu nagrinėti abi klausimo dalis.

63. Primintina, kad pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat remiasi prielaida, kad remiantis ginčijama apmokestinimo tvarka mokesčių mokėtojas neperkelia mokesčio trečiajam asmeniui ir dėl to ši tvarka nėra „klasikinė“ praturtėjimo be pagrindo atvejis, kaip antai matyti iš anksčiau primintos Teisingumo Teismo praktikos. Ši prielaida gali atrodyti stebinanti ir atsižvelgiant į minėtą teismo praktiką; ja iš pirmo žvilgsnio galėtų būti pagrįstas konstatavimas, kad praturtėjimo be pagrindo nebuvo.

33 — Be to, Prancūzijos vyriausybė patikslina, kad šis įrodinėjimo pareigos perkėlimas taip pat išplaukia iš *Conseil d'État* ir Prancūzijos *Cour de cassation* praktikos vien vidine teise reguliuojamais atvejais. Taigi pagal lygiavertiškumo ir vienodo požiūrio principus ši taisyklė taip pat turėtų galioti bylose, kuriose Prancūzijos mokesčių administratorius prieštarauja dėl pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėtų mokesčių grąžinimo.

34 — Žr. minėtų sprendimų *Weber's Wine World ir kt.* 100 punktą ir *Marks & Spencer* 43 punktą.

64. Vis dėlto reikėtų vengti pernelyg paprasto šio pateikto klausimo skaitymo. Atrodo, kad prielaida, kuria pagrįstas klausimas, gali būti paaiškinta mokesčio prie šaltinio teisiniu kvalifikavimu Prancūzijos administracinėje teisėje. Iš tiesų *Conseil d'État* nusprendė, kad mokestis prie šaltinio nėra mokestis, kuris gali būti atskaitytas iš bendrovės grynojo pelno, nes šis mokestis buvo įvestas siekiant išvengti, kad bendrovės dėl to, jog tokiomis sąlygomis, kokiomis suteikiamas mokesčio kreditas, skirsto pelną, kuris nebuvo apmokestintas standartinio tarifo pelno mokesčiu, negautų neteisėtos mokesstinės naudos³⁵. Taigi mokestis prie šaltinio, atskaitomas tik iš visų paskirstytinų pajamų, nedaro įtakos paskirstančiai dividendus patronuojančiai bendrovei, bet bus sumokėtas iš akcininkų turto. Taigi remiantis šiuo požiūriu, kurį galiausiai gina Prancūzijos vyriausybė, klausimas, ar mokestis prie šaltinio buvo perkeltas trečiajam asmeniui, taikant Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintus kriterijus būtų nesvarbus, nes mokesčio prie šaltinio sumokėjimas tiesiogiai paveiktų patronuojančios bendrovės akcininkų turtą.

65. Dėl prašymą priimti *prejudicinį* sprendimą pateikusio teismo užduoto klausimo, atsižvelgiant į jo kontekstą, reikia pateikti šias pastabas.

66. Bendrai kalbant, iš esmės nematau kliūčių tam, kad valstybė narė galėtų prieštarauti dėl pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėtų sumų grąžinimo, jeigu jas grąžinus ūkio subjektas ar apmokestinamasis asmuo praturtėtų be pagrindo, net jei tai atsitiktų kitais atvejais nei nagrinėtieji Teisingumo Teisme (iš esmės importo ir netiesioginių mokesčių grąžinimas). Mano nuomone, tai būtų atvejis, kai atitinkamas asmuo pats nepatyrė sumų, kurias jis turėjo sumokėti, ekonominės naštos. Remdamiesi teismo praktika nacionaliniai teismai turėtų patikrinti, ar toks teiginys taikytinas, atsižvelgdami į kiekvieno atvejo aplinkybes.

67. Taigi, kalbant apie pagrindinę bylą, nematau, kad galėtume iš karto, kaip tai nori padaryti *Accor* ir Europos Komisija, atmesti patronuojančios bendrovės praturtėjimą be pagrindo, kuris atsirastų grąžinus nesilaikant EB 56 straipsnio sumokėtas sumas, remiantis vien tuo, jog teisiškai ji yra mokesčio prie šaltinio mokėtoja. Iš tiesų, kaip jau nurodžiau, Teisingumo Teismo praktikoje nagrinėjant praturtėjimo be pagrindo, kuris atsirastų grąžinus ūkio subjekto neteisėtai sumokėtas sumas, galimybę pirmenybė teikiama ekonominiam, o ne griežtai teisiniam požiūriui.

35 — 2004 m. birželio 30 d. *Conseil d'État* sprendimas *Sté Freudenberg*.

68. Vis dėlto iš esmės Prancūzijos vyriausybės argumentas, kad patronuojančiai bendrovei grąžinta suma, lygi sumokėtam mokesčiui prie šaltinio, ją praturtintų akcininkų sąskaita, manęs neįtikina.

69. Iš tiesų grąžinus šią sumą, kuri būtų paliekama bendrovėje, ji faktiškai sudarytų pelną, kurio paskirstymas akcininkams atidėtas, o tai padidintų jų dalyvavimo kapitale finansinę vertę ir jokių būdu nenuskurdintų šių akcininkų.

70. Be to, visiškai tikėtina, kaip tai nurodo *rapporteur public Conseil d'État* ir tam priitaria *Accor* Teisingumo Teisme, kad patronuojančios bendrovės mokesčio prie šaltinio sumokėjimas iš tikrųjų nepadarė įtakos dividendų paskirstymui akcininkams, nes ši bendrovė prisiėmė visą šio mokesčio našta, pasiimdama lėšų iš savo rezervų tam, jog nepažeistų savo paskirstymo politikos ir išvengtų savo akcijų kurso pokyčio akcijų biržoje.

71. Tačiau, kaip per posėdį Teisingumo Teisme patvirtino Prancūzijos vyriausybė, išimtinai vidinės situacijos atveju patronuojanti bendrovė, dėl įvairių priežasčių neteisingai sumokėjusi per daug mokesčio prie šaltinio, pati turi teisę į Prancūzijos mokesčių institucijų gautos per didelės sumos grąžinimą, jei

tai nepadarė įtakos jos dividendų perskirstymui savo akcininkams. Taigi, mano nuomone, laikantis lygiavertiškumo principo reiktų, kad patronuojančiai bendrovei, sumokėjusiai mokesčių prie šaltinio, kurio nereikėjo mokėti, su sąlyga, kad šia suma nebuvo padaryta įtaka akcininkams paskirstytinų dividendų sumai, ypač šiems akcininkams norint, kad šios bendrovės paskirstymo politika išliktų nepakeista, ši suma būtų grąžinta.

72. Vis dėlto atrodo, kad tokiu atveju, koks aprašytas anksčiau, mokesčio prie šaltinio grąžinimas padavus tokį ieškinį dėl grąžinimo, kaip antai pateikė *Accor* Prancūzijos administraciniuose teismuose, yra nepriimtinas pagal Teisingumo Teismo praktiką.

73. Iš tiesų pažymėtina, kad minėtame Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation* Teisingumo Teismas, negrįsdamas savo sprendimo tiesiogiai praturtėjimo be pagrindo teorija, atmetė galimybę kompensuoti pagal Europos Sąjungos teisę bendrovių, kurios privalėjo padidinti savo dividendų sumą tam, kad kompensuotų savo akcininkams mokesčio kredito praradimą, patirtus nuostolius pateikus ieškinį dėl grąžinimo.

74. Taigi Teisingumo Teismas atmetė bendrovių, ieškovių pagrindinėje byloje, kurioje

jos bylinėjosi su Jungtinės Karalystės mokesčių institucijomis, reikalavimą, pagal kurį jos turėjo teisę reikalauti žalos, kurią šios bendrovės rezidentės patyrė dėl to, kad privalėjo padidinti dividendų sumą siekdamas kompensuoti savo akcininkams mokesčio kredito praradimą, pateikdamas ieškinį dėl grąžinimo, atlyginimo.

teisės pažeidimo³⁷, t. y. žala, kurią galima nustatyti ir atlyginti pateikus ieškinį dėl atsakomybės šiai valstybei.

75. Anot Teisingumo Teismo, pagal Sąjungos teisę ši žala negali būti atlyginta pateikus ieškinį dėl neteisėtai gauto mokesčio ar atitinkamoje valstybėje sumokėtų sumų arba jos surinktų su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusių sumų grąžinimo. Iš tiesų „toks <...> dividendų sumų padidinimas grindžiamas šių bendrovių priimamais sprendimais ir jų atžvilgiu jis nėra *neišvengiama pasekmė* to, kad Jungtinė Karalystė atsisako minėtus akcininkus vertinti taip pat, kaip ir nacionalinės kilmės dividendus gavusius akcininkus“³⁶.

76. Europos Sąjungos teisės sistema suteikia teisių įgyvendinimo užtikrinimo požiūriu ir, atsižvelgus į Teisingumo Teismui pateiktus klausimus, šis teismas vis dėlto paliko nacionaliniam teismui nustatyti, ar šis dividendų sumos padidinimas yra nagrinėjamų bendrovių finansiniai nuostoliai, patiriami dėl aptariamai valstybei narei priskiriamo Bendrijos

77. Taigi, jei šį sprendimą reikėtų pritaikyti nagrinėjamoje byloje, ir atsižvelgus į šios išvados 70 punkte minėtą *Accor* paskirstymo politiką prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme nagrinėjant jos ieškinį dėl mokesčio prie šaltinio grąžinimo ši bendrovė negalėtų reikalauti nuostolių, kuriuos ji galėjo patirti visuotiniam akcininkų susirinkimui nusprendus perskirstyti visus dividendus, gautus iš *Accor* dukterinių bendrovių, nereziduojančių Prancūzijoje, ir dėl to neatskaityti mokesčio prie šaltinio iš akcininkams paskirstytų dividendų, atlyginimo. Iš tiesų šie nuostoliai nėra neišvengiama Prancūzijos atsisakymo suteikti mokesčio kreditą tokiomis pačiomis sąlygomis kaip Prancūzijos patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš Prancūzijos dukterinių bendrovių, atveju pasekmė. Šiomis aplinkybėmis telieka jai pripažinti teisę pareikšti ieškinį dėl valstybės atsakomybės dėl Sąjungos teisės pažeidimo laikantis tokios atsakomybės atsiradimo

36 — Minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 207 punktas (pasvirusiu šriftu pažymėta mano).

37 — Ten pat, 208 punktus.

sąlygų ir lygiavertiškumo bei veiksmingumo principų.

78. Tačiau, mano nuomone, ginčijamo apmokestinimo tvarkos taikymo tiesioginė pasekmė buvo reikalavimas Prancūzijos patronuojančiai bendrovei, kaip antai *Accor*, atskaityti mokestį prie šaltinio iš savo akcininkams perskirstytų dividendų, o tai neišvengiamai lėmė šių dividendų sumos sumažėjimą.

79. Šiomis aplinkybėmis pagrindinius finansinius nuostolius patyrė akcininkai, nes jie gavo mažesnius dividendus. Vis dėlto ir patronuojanti bendrovė taip pat galėjo patirti finansinės žalos sumažėjus jos akcijų kurso vertei dėl paskirstymo politikos, kuri galėjo būti rinkoje vertinama kaip mažiau patraukli.

80. Šiomis aplinkybėmis, ar patronuojančiai bendrovei grąžintinas mokestis prie šaltinio turi būti skaičiuojamas tik kaip jos pačios nuostoliai, ar taip, kad jis taip pat apimtų akcininkų patirtus nuostolius dėl sumažintų dividendų perskirstymo?

81. Aš būčiau linkęs pasirinkti antrąją alternatyvą.

82. Iš tiesų, pirma, kaip jau minėjau, man atrodo, kad dėl šios sumos grąžinimo patronuojančiai bendrovei principo taikymo šios bendrovės akcininkai nebūtų nuskurdinti, nes jie yra naudos iš patronuojančioje bendrovėje sukauptų lėšų gavėjai.

83. Antra, apribojus sugrąžinimą vien pačios patronuojančios bendrovės nuostoliais reikėtų, kad procesiniu požiūriu žalą patyrė akcininkai galėtų pareikšti ieškinį dėl mokesčio prie šaltinio grąžinimo kompetentinguose Prancūzijos teismuose. Tačiau, kaip vykstant procesui *Conseil d'État* nurodė *rapporteur public*, remiantis Prancūzijos vidaus teise tokioje padėtyje esantis akcininkas negali pareikšti jokio asmeninio mokestinio ieškinio, kuriuo galėtų susigrąžinti šį mokestį, bet daugiausia galėtų pareikšti ieškinį dėl valstybės atsakomybės, ir šio teiginio Prancūzijos vyriausybė nepaneigė.

84. Žinoma, iš esmės savo pastabose Teisingumo Teismui Prancūzijos vyriausybė minėjo, kad šio principo poveikis būtų sušvelnintas Prancūzijos Respublikos sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse suteikiant galimybę Prancūzijos patronuojančios bendrovės akcininkui nerezidentui pasinaudoti mokesčio prie šaltinio sugrąžinimu,

jei paskiriant šiai bendrovei dividendus jai nebuvo suteiktas joks mokesčio kreditas³⁸.

grąžinti mokesčių mokėtojui, praturtėjimui be pagrindo.

85. Nors, kaip tai irgi pripažįsta Komisija, į tokios patronuojančios bendrovės, kaip antai *Accor*, galimų akcininkų nerezidentų pasinaudojimą tokia galimybe turi būti atsižvelgta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui įvertinant faktinę mokesčio prie šaltinio sumą, kuri turi būti grąžinta patronuojančiai bendrovei, tačiau tuo negalima pateisinti kategoriško atsisakymo kompensuoti tai, kas buvo neteisėtai gauta valstybės, ir tai, ką iš tiesų galima grąžinti tik patronuojančiai bendrovei, kuri sumokėjo pažeidžiant Sąjungos teisę imamą mokesťį.

86. Nusprendus kitaip, atsirastų dvi pasekmės, kurios, mano nuomone, būtų neleistinos pagal Sąjungos teisę. Pirmą, nesilaikant Sąjungos teisės surinkto mokesčio grąžinimo įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas. Antra, pritarimas iš esmės Prancūzijos vyriausybės ginamam argumentui reikštų, kad pritariama valstybės, gavusios sumokėtam mokesčiui prie šaltinio, kuris neturėjo būti mokamas, lygią sumą ir neturinčios jos

87. Apibendrinamas manau, kad į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: valstybė narė gali atsakyti grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktą mokesťį tiek, kiek jo ekonominės naštos nepatyrė pats mokesčių mokėtojas, antraip šis mokesčių mokėtojas tik neteisėtai praturtėtų. Toks praturtėjimas įvyktų, jei valstybė narė turėtų grąžinti mokesčių mokėtojo patirtas išlaidas, kurios nebuvo neišvengiama valstybės narės atsisakymo užtikrinti EB sutarties laikymąsi pasekmė. Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į visus turimus įrodymus, turi patikrinti, ar pagal patronuojančios bendrovės, kaip antai atsakovė pagrindinėje byloje, įgyvendintą dividendų paskirstymo akcininkams politiką sumokėtas ginčijamas mokesťis prie šaltinio visas ar iš dalies jo buvo atskaitytas iš šiems akcininkams perskirstytų dividendų taip, kad patronuojanti bendrovė galėjo patirti nuostolių, kurie buvo neišvengiama valstybės narės atsisakymo jai suteikti reikalaujamą vienodą vertinimą pasekmė. Šiuo atveju patronuojančiai bendrovei grąžinamo ginčijamo mokesčio apskaičiavimas turi būti nustatytas pagal jos patirtą ekonominę naštą, remiantis visais svarbiais įrodymais, kuriuos turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

38 — Dėl šio klausimo kilo byla, kurioje priimtas 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, Rink. p. I-10967). Dėl mokesčio kredito panaikinimo nuo 2005 m. sausio 1 d. ir vėliau jo kompensavimo akcininkams nerezidentams kilo byla, kurioje priimtas 2009 m. liepos 1 d. Sprendimas *Damseaux* (C-128/08, Rink. p. I-6823). Vis dėlto pateiktas klausimas buvo susijęs tik su akcininkų rezidavimo valstybės narės pareigomis (nagrinėtu atveju Belgijos Karalystė).

C — Dėl trečiojo klausimo

88. Nagrinėsiu trečiąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotą klausimą, dėl kurio kilo aršiausi ginčai tarp suinteresuotųjų šalių ir į kurį atsakymas bus naudingas tik tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vadovaudamasis Teisingumo Teismo gairėmis, bent jau iš dalies nesirems patronuojančios bendrovės pasturtėjimu be pagrindo.

89. Šiuo klausimu *Conseil d'État* siekia išsiaiškinti, ar, atsižvelgus į atsakymus į pirmuosius du klausimus, lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai draudžia sieti neteisėtai patronuojančios bendrovės sumokėtų sumų gražinimą, išskyrus, jei taikomos, sutartyse dėl pasikeitimo informacija numatytos sąlygos, su sąlyga, jog ši bendrovė pateiks informaciją apie kiekvienus iš ne Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių gautus dividendus, jiems faktiškai taikytą mokesčio dydį ir faktiškai sumokėtą šių dukterinių bendrovių pelno mokesčio sumą, nors iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių tokios administracijai žinomos informacijos pateikti nereikalaujama.

90. Kaip teisingai nurodo Komisija savo rašytinėse pastabose, šis klausimas kyla tik tokiu

atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas įgyvendinti vienodo požiūrio principą, pasirenka ne gražinti mokesčių prie šaltinio, taip bent iš dalies atleisdamas patronuojančią bendrovę nuo šio mokesčio, nes ji prieš tai nepasinaudojo mokesčio kreditu, tačiau pasirenka pripažinti teisę į tokį mokesčio kreditą (patronuojančiai bendrovei sumokėjus mokesčių prie šaltinio), koks jis būtų suteiktas esant išimtinai vidaus situacijai. Iš tiesų, kaip nurodo Komisija, savo rašytinėse pastabose pateikdama nuorodą į minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 50–52 punktus, patronuojanti bendrovė pastaruoju atveju turėtų gauti mokesčio kreditą, lygų dukterinės bendrovės įsteigimo valstybėje sumokėtam pelno mokesčiui³⁹.

39 — Byloje *Test Claimants in the FII Group* buvo pateiktas klausimas, ar Sąjungos teisė draudžia tai, kad valstybė narė atleidžia bendrovės rezidentės išmokėtus dividendus kitai bendrovei rezidentei, tačiau kai bendrovė nerezidentė šiuos dividendus išmoka patronuojančiai bendrovei rezidentei, šių dividendų apmokestinimo kelis kartus išvengia naudodamasi atskaitymo sistema. Teisingumo Teismas patvirtino atskaitymo sistemos taikymo suderinamumą tokiomis aplinkybėmis, jei, pirma, užsienio kilmės dividendai nagrinėjamoje valstybėje narėje nėra apmokestinami didesniu mokesčio tarifu nei apmokestinami nacionaliniai dividendai, antra, turi būti vengiama užsienio kilmės dividendų apmokestinimo kelis kartus, dividendus išmokėjusios bendrovės nerezidentės sumokėtą mokesčio sumą atskaitant iš dividendus gavusiai bendrovei rezidentei taikytino mokesčio sumos, pastarosios neviršijant. Taigi Teisingumo Teismas šio sprendimo 51 ir 52 punktuose nurodo, kad kai su užsienio kilmės dividendais susijęs pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje apmokestinamas mažesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, pastaroji valstybė turi suteikti visą mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokėjusios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėtą mokesčių. Tačiau kai šis pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje apmokestinamas didesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, pastaroji valstybė suteikia tik dividendus gavusios bendrovės mokėtinos pelno mokesčio sumos neviršijantį mokesčio kreditą. Ji neprivalo gražinti tos dalies, kuri viršija šių dviejų sumų skirtumą.

91. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pasirinkti būdą, kuriuo būtų galima atkurti vienodą požiūrį į išimtinai vidinę padėtį ir padėtį, kurioje atsidūrė tokia patronuojanti bendrovė, kaip antai *Accor*, tačiau šis pasirinktas būdas turi būti taikomas ir įgyvendintas laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

92. Šiuo klausimu *Accor* mano, kad, pirma, Prancūzijos mokesčių institucijos negali kaip mokesčio prie šaltinio grąžinimo sąlygos nustatyti pareigos patronuojančiai bendrovei pateikti įrodymų apie užsienyje įsteigtų bendrovių sumokėto pelno mokesčio nuo pelno, iš kurio sumokėti kiekvieni patronuojančios bendrovės gauti dividendai, tarifą ir sumą, kai ši sąlyga netaikoma esant išimtinai vidaus situacijai. Antra, *Accor* tvirtina, jog veiksmingumo principas draudžia iš jos reikalauti, kad ji pateiktų tokių įrodymų, susijusių ne tik su jos dukterinėmis bendrovėmis, bet ir pastarųjų bendrovių dukterinėmis bendrovėmis, įsteigtomis kitose valstybėse narėse, ypač kai toks reikalavimas pateikiamas praėjus 10 metų po to, kai įvyko faktinės aplinkybės, t. y. praėjus Prancūzijoje galiojančiam administracinių dokumentų saugojimo terminui. Be to, *Accor* remiasi 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/779/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio

pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje⁴⁰ svarba.

93. Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės yra priešingos nuomonės. Jos primena, kad ginčijama apmokestinimo tvarka siekiama sumažinti ekonominį dvigubą apmokestinimą ir jog dėl to Prancūzijos mokesčių institucijos turi teisę reikalauti įrodymų, pagal kuriuos galėtų patikrinti, ar užsienio dukterinės bendrovės faktiškai sumokėjo mokesčių už su dividendų paskirstymu patronuojančiai bendrovei susijusį pelną. Šiuo atžvilgiu Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad vidaus teisėje laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų. Konkrečiai kalbant, ši vyriausybė primena, kad mokesčio tarifas esant išimtinai vidinei situacijai buvo toks pats kaip ir dukterinių bendrovių faktiškai sumokėto mokesčio už su dividendų paskirstymu jų patronuojančiai bendrovei susijusį pelną tarifas ir kad vidaus teisėje atsižvelgiama tik į Prancūzijos patronuojančių bendrovių tiesioginių dukterinių bendrovių paskirstytus dividendus. Kadangi ši informacija žinoma tik pačiam mokesčių mokėtojui, anot Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybių, nėra per daug reikalauti, kad patronuojanti bendrovė pateiktų pirminę tikslią informaciją dėl apmokestinimo, dividendų paskirstymo ir atitinkamų dukterinių bendrovių tam, jog tuo remdamasis mokesčių administratorius prireikus galėtų prašyti tarpusavio pagalbos iš dukterinių bendrovių įsteigimo valstybės narės institucijų pagal Direktyvos 77/799 ar dvišalių mokesčių sutarčių nuostatas. Bet kuriuo atveju Prancūzijos vyriausybė mano, kad net jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog įrodinėjimo pareigą numačius patronuojančiai bendrovei būtų pažeisti lygiavertiškumo

40 — OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63.

ir (arba) veiksmingumo principai, šis pažeidimas būtų pateisintas būtinybe kovoti prieš mokesčių vengimą.

kurio sumokėjimą buvo paprašyta įrodyti patronuojančių bendrovių, gavusių iš šių dukterinių bendrovių dividendus, tarifu – *Accor* ir Komisija mano, kad buvo prašoma vien pateikti apmokestinimo standartiniu tarifu įrodymą, o Prancūzijos vyriausybė ilgai aiškino, kad kalbama apie faktiškai taikytą tarifą.

94. Komisija laikosi kompromisinės pozicijos. Iš esmės ji mano, kad Sąjungos teise iš principo nedraudžiama tai, jog grąžindama tokį mokestį prie šaltinio, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, valstybė narė reikalautų atsižvelgti į dukterinės bendrovės sumokėtą mokestį valstybėje narėje, kurioje ji įsteigta. Vis dėlto nagrinėjamu atveju, anot jos, dėl to, kad patronuojančioms bendrovėms mokesčio kreditas suteikiamas remiantis teisiniu (standartiniu) mokesčio tarifu neatsižvelgiant nei į faktiškai taikytą tarifą su Prancūzijos dukterinių bendrovių dividendų paskirstymu susijusiam pelnui, nei į šių bendrovių faktiškai sumokėto mokesčio sumos įrodymus, lygiavertiškumo principu reikalaujama taikyti tokį patį vertinimą susiklosčius tarpvalstybinei situacijai.

97. Antra, atsakydama į *Accor* kritiką dėl Prancūzijos mokesčių institucijų per griežtų reikalavimų, skirtų *Accor* grupės bendrovių dukterinių bendrovių apmokestinimo įrodymams, per posėdį Prancūzijos vyriausybė pabrėžė, kad pagal vidaus teisę apskaičiuojant mokesčio kreditą buvo atsižvelgiama tik į tiesioginių patronuojančios bendrovės dukterinių bendrovių paskirstytus dividendus, o ne į paskirstytuosius šios dukterinės bendrovės dukterinių bendrovių dividendus. Taikydama lygiavertiškumo principą ši vyriausybė mano, kad kitaip negalėtų būti susiklosčius tarpvalstybinei situacijai, antraip kultų atvirkštinės diskriminacijos grėsmė.

95. Šios skirtingos pozicijos iš dalies gali būti paaiškintos skirtingu vidaus teisės aiškinimu.

96. Iš tiesų suinteresuotosios šalys ginčijasi, pirma, dėl vidaus teisėje įtvirtinto reikalavimo, susijusio su Prancūzijos dukterinių bendrovių pelnui taikytino pelno mokesčio,

98. Teisingumo Teismui nepriklauso nei atsakyti į klausimą, ar nacionalinėje teisėje reikalaujama esant išimtinai vidinei situacijai pateikti įrodymus dėl dukterinių bendrovių pelno, iš kurio mokėti dividendai, apmokestinimo standartiniu, ar faktiniu tarifu, nei nustatyti, ar šioje teisėje atsižvelgiama tik į santykius tarp šios bendrovės ir jos tiesioginių dukterinių bendrovių, o ne tarp šios bendrovės ir visų grupės dukterinių bendrovių.

99. Todėl reikia samprotauti remiantis prielaidomis.

100. Pirmą prielaidą, kurią reikia išnagrinėti, gynė Prancūzijos vyriausybė; pagal ją vidaus teisėje susiklosčius išimtinai vidaus situacijai mokesčio kredito suteikimas siejamas su už patronuojančios bendrovės tiesioginės dukterinės bendrovės gautą pelną sumokėto pelno mokesčio faktiniu tarifu.

101. Šiuo atveju tarpvalstybinėms situacijoms pritaikius vidaus situacijoms taikomą vertinimą lygiavertiškumo principas tikrai nebūtų pažeistas.

102. Sąjungos teisė taip pat nedraudžia nustatyti, kad pareiga pateikti reikiamus įrodymus pirmiausia tenka patronuojančiai bendrovei. Iš tiesų mokesčių institucijos turi teisę reikalauti mokesčių mokėtojo pateikti įrodymų, kurių, jų nuomone, reikia siekiant įvertinti, ar mokesčių lengvatos gavimo sąlygos, numatytos teisės aktuose, buvo įgyvendintos⁴¹.

103. Kitaip nei, atrodo, teigia *Accor*, nors remdamosi Direktyvoje 77/799 įtvirtinta tarpusavio pagalbos sistema mokesčių

institucijos gali kreiptis į kitos valstybės narės institucijas tam, kad gautų visą informaciją, būtiną mokesčio mokėtojui nustatyti teisingą mokestį⁴², vis dėlto pasinaudojimas šia sistema nėra išankstinė sąlyga mokesčių mokėtojo pareigai pateikti įrodymus, būtinus gauti mokesčių lengvatą, atsirasti, nei juo labiau institucijoms tenkanti pareiga⁴³.

104. Be to, Prancūzijos vyriausybė per posėdį Teisingumo Teisme pakartojo, kad reikalaujami pateikti įrodymai jokia būdu neturi būti tik tam tikros konkrečios formos. Tai, kad šių įrodymų nereikalaujama esant išimtinai vidaus situacijai, man atrodo savaime aišku, nes mokesčių administratorius žino taikytiną vidaus teisę ir jau turi pakankamai informacijos, gautos pateikus mokesčio prie šaltinio už dividendų paskirstymą, su kuriuo buvo susijęs mokesčio kreditas, sumokėjimo deklaracijas ir mokesčio prie šaltinio, kurių turėjo sumokėti patronuojanti bendrovė, deklaracijas, kurių kopijos pridėtos prie Prancūzijos vyriausybės rašytinių pastabų. Šiomis aplinkybėmis man neatrodo, kad reikalavimas Prancūzijos patronuojančiai bendrovei, gaunančiai dividendų iš kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių, pateikti tokio pobūdžio įrodymus galėtų būti papildoma administracinė našta, palyginti su informacija, reikalaujama pateikti susiklosčius išimtinai vidaus situacijai, nes (tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) esant šiai situacijai patronuojančios bendrovės taip pat

41 — Šiuo klausimu žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche* (C-318/07, Rink. p. I-359) 54 ir 60 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

42 — Ten pat, 61 punktas.

43 — Ten pat, 62, 64 ir 65 punktai.

turėjo įvykdyti administracinius formalumus būtent tam, kad mokesčių institucijos galėtų patikrinti, ar buvo įvykdytos ginčijamos apmokestinimo tvarkos taikymo sąlygos.

patikrinti, ar patronuojanti bendrovė *Accor* buvo tokioje padėtyje.

105. Vis dėlto sprendžiant dėl veiksmingumo principo laikymosi reikia atsižvelgti į du dalykus.

106. Pirmiausia negalima atmesti galimybės, kad remiantis valstybių narių, kuriose įsteigtos atitinkamos dukterinės bendrovės, teisės aktais, ypač jei šios valstybės narės vykstant pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms pačios neužkirto kelio dividendų dvigubam ekonominiam apmokestinimui savo teritorijoje, iš esmės būtų neįmanoma ar neįgyvendinama įrodyti faktiškai sumokėto pelno mokesčio už pelną, iš kurio Prancūzijos patronuojančiai bendrovei paskirstyti dividendai, dydį. Iš tiesų gali būti, kad kai kurios valstybės narės netaiko jų teritorijoje įsteigtoms bendrovėms pareigos suskirstyti jų kapitalą pagal skirtingos kilmės pajamoms taikomus tarifus ir užfiksuoti pelno mokestį už pelną iš kurio paskirstyti dividendai. Šiomis aplinkybėmis reikalauti sumokėto pelno mokesčio sumos įrodymo, iš kurio būtų matyti šioms bendrovėms, kurios yra Prancūzijos patronuojančios bendrovės dukterinės bendrovės, taikytas faktinis tarifas, būtų veiksmingumo principo pažeidimas. Savaimė aišku, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visą bylos medžiagą, turi

107. Reikia atkreipti dėmesį ir į *Accor* prieštaravimą, pagal kurį negalima iš jos reikalauti pateikti dokumentus, kurių saugojimo terminas, nustatytas Prancūzijos įstatymuose, pasibaigė. Iš tiesų, kadangi nagrinėjami 1999, 2000 ir 2001 metai, o pagal CGI mokestis prie šaltinio buvo mokėtinas penkerius metus nuo dividendų išmokėjimo, neatmestina, kad, kaip per posėdį tvirtino *Accor*, gali būti reikalaujama pateikti tai įrodančius dokumentus už metus (daugiausia iki 1994 m.), kurių saugojimo pareiga atitinkamiems asmenims jau buvo pasibaigusi.

108. Mano nuomone, reikia atskirti du atvejus. Pirmiausia – atveji, kai Prancūzijos mokesčių institucijos reikalavo pateikti įrodymų per Prancūzijoje nustatytą privalomą jų saugojimo laikotarpį; taigi šiuo atveju patronuojanti bendrovė turi surinkti šiuos dokumentus, kurių gali prireikti įvairiems tikslams, ypač tam, kad galėtų patenkinti tokį prašymą vykstant teismo procesui. Tačiau, priešingu atveju, jei mokesčių institucijos nepaprašė šių dokumentų per privalomą jų saugojimo laikotarpį, patronuojanti bendrovė gali neturėti šių dokumentų. Šiuo antruoju atveju man vis dėlto atrodo, kad, kitaip nei tvirtino *Accor*, Prancūzijoje galiojantis privalomas dokumentų saugojimo laikotarpis yra mažiau

svarbus nei taikytinas valstybėse narėse, kuriose įsteigtos įvairios susijusios dukterinės bendrovės. Jei tada, kai teismas turės priimti sprendimą pagrindinėje byloje, šis laikotarpis bus pasibaigęs, dėl šios priežasties *Accor* bus nebeįmanoma pateikti reikalaujamų įrodymų. Tokiomis aplinkybėmis jai nebūtų galima neleisti pasinaudoti mokesčio kreditu už atitinkamus dividendus nepažeidžiant veiksmingumo principo.

109. Antrąją visiškai priešingą prielaidą gina *Accor*, pagal kurią, esant išimtinai vidaus situacijai, reikia atsižvelgti vien į *standartinių* pelno mokesčio tarifą, taikytiną pelnui, susijusiam su Prancūzijos patronuojančios bendrovės dukterinių bendrovių ir šių bendrovių dukterinių bendrovių dividendų paskirstymu.

110. Šiomis aplinkybėmis reikia išsiaiškinti, ar dėl to, kad valstybė narė reikalauja iš jos teritorijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės įrodyti užsienio dukterinių bendrovių ir šių bendrovių dukterinių bendrovių *faktiškai* sumokėto pelno mokesčio už pelną, iš kurio paskirstyti dividendai patronuojančiai bendrovei, tarifą ir sumą, būtų pažeistas lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai.

111. Man atrodo, kad būtų lengva atsakyti teigiamai į šį klausimą, jei Teisingumo Teismo praktikoje, bent jau iš pirmo žvilgsnio, nebūtų reikalaujama, kad apskaičiuojant mokesčio kredito, taikomo iš užsienio gaunamų dividendų išmokėjimui, dydį, būtų atsižvelgiama tik į paskirstančios bendrovės faktiškai sumokėtą pelno mokesčių valstybėje narėje, kurioje ši bendrovė įsteigta.

112. Taigi minėto Sprendimo *Manninen* 54 punkte Teisingumo Teismas padarė išvadą, kurią pakartojo minėto Sprendimo *Meilicke ir kt.* 15 punkte, kad Suomijoje neribotai apmokestinamam akcininkui, gavusiam dividendų iš Švedijoje įsteigtos bendrovės, suteikiamas mokesčio kreditas apskaičiuojamas atsižvelgiant į faktiškai toje kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės sumokėtą mokesčių, nustatomą pagal bendras taisykles, taikomas apmokestinamajai vertei nustatyti, ir pagal pelno mokesčio tarifą pastarojoje valstybėje narėje.

113. Taip pat minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* rezoliucinėje dalyje Teisingumo Teismas nusprendė, kad „EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovės nerezidentės, kurios ne mažiau kaip 10% balsavimo teisių priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, kartu šiuo pastaruoju atveju suteikiant mokesčio kreditą už dividendus

išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje *faktiškai sumokėtą* mokesį, jeigu užsienio kilmės dividendams taikomas apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje sumokėti sumai, neviršijant dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos“⁴⁴.

114. Vis dėlto man atrodo, kad ši teismo praktika yra tik tariama kliūtis.

115. Kalbant apie minėtą Sprendimą *Manninen*, iš jo 40 ir 53 punktų iš tiesų labai aiškiai matyti, kad esant išimtinai vidaus situacijai Suomijos rezidentams suteiktas mokesčio kreditas atitinka paskirstančios bendrovės faktiškai sumokėtą pelno mokesį⁴⁵. Tai, kad to paties sprendimo 54 punkte Teisingumo Teismas išplėtė šios apmokestinimo tvarkos taikymą ir Suomijos rezidentams, gavusiems kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtus dividendus, yra paprasčiausia nediskriminavimo principo taikymo pasekmė.

44 — Sprendimo rezoliucinės dalies 1 punkto antra pastraipa (pasviruoju šriftu pažymėta mano).

45 — Sprendimo 53 punkte Teisingumo Teismas nurodo, jog „reikia pripažinti, kad Suomijos teisėje mokesčio kreditas visada atitinka dividendus paskirstančios bendrovės faktiškai sumokėto pelno mokesčio sumą“.

116. Dėl minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group* tiesa, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog valstybė narė, siekdama išvengti dvigubo ekonominio apmokestinimo, esant išimtinai vidaus situacijoms gali taikyti išmokėtų dividendų atleidimo nuo mokesčio sistemą ir atskaitymo sistemą, kai paskirstomi bendrovių nerezidentų dividendai, tačiau Teisingumo Teismas tik užsiminė apie ryšį tarp nacionalinės kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčio ir jų apmokestinimo patronuojančios bendrovės lygiu. Ieškovai nagrinėtoje pagrindinėje byloje tvirtino, kad nacionalinės kilmės dividendai turėjo būti atleisti nuo mokesčių neatsižvelgiant į paskirstančios bendrovės (faktiškai) sumokėtą mokesį. Tačiau Teisingumo Teismas pavedė nacionaliniam teismui patikrinti, ar mokesčio tarifas yra iš tiesų vienodas ir ar skirtingi mokesčio tarifai egzistuoja tik tam tikrais atvejais dėl mokesčio bazės pakeitimo, pritaikius tam tikras išimties lengvatas⁴⁶.

117. Taigi iš šių sprendimų negalima daryti išvados, kad Teisingumo Teismas yra pasirengęs pritarti situacijai, kuomet paprastai valstybė narė, užkirsdama kelią dividendų ekonominiam dvigubam apmokestinimui savo teritorijoje, šioje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiai bendrovei suteikia mokesčio kreditą, susijusį su toje pačioje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstytais dividendais, remdamasi pelno mokesčio, kuriuo pastaroji bendrovė yra iš

46 — Minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 53–56 punktai.

esmės apmokestinama, standartiniu tarifu, o tas pats kreditas, susijęs su kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių paskirstytais dividendais, suteikiamas šios valstybės narės patronuojančiai bendrovei tik jei įrodomi pastarųjų bendrovių šiose kitose valstybėse narėse faktiškai sumokėto pelno mokesčio tarifas ir suma.

dėl pelno mokesčio, taikomo paskirstančioms dukterinėms bendrovėms valstybėse narėse, kuriose jos įsteigtos, standartinio tarifo ir mokesčio sumos, atitinkančios šį tarifą, sumokėjimo, kad būtų išvengta to – tai, atrodo, yra didžiausias Prancūzijos vyriausybės rūpestis, – kad mokesčio kreditas nebūtų suteiktas Prancūzijos patronuojančios bendrovės iš dukterinių bendrovių gautais paskirstytais dividendais, jei šios dukterinės bendrovės dėl įvairių bendrųjų lengvatų, taikomų valstybėje narėje, kurioje jos įsteigtos, yra visiškai atleistos nuo pelno mokesčio už pelną, kuris paskirstomas dividendais, mokėjimo.

118. Mano nuomone, priešingai, tokiu skirtingu vertinimu nesilaikoma nediskriminavimo ir lygiavertiškumo principų.

119. Šis pažeidimas, priešingai nei tvirtina Prancūzijos vyriausybė, negali būti pateisintas bendrai išreikštu ketinimu užkirsti kelią mokesčių vengimui. Iš tiesų, pirma, reikia priminti, kad valstybės narės negali remtis bendra mokesčių vengimo prezumpcija norėdamos pateisinti mokestinę priemonę, keliančią pavojų Sutarties tikslams⁴⁷. Antra, toks nevienodas vertinimas man niekaip neatrodo esąs mažiausiai keliančia pavojų minėtiems principams priemone, siekiant kovos prieš mokesčių vengimą tikslo. Iš tiesų esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji šiuo atveju, valstybė narė galėtų sėkmingai reikalauti mokesčių mokėtojo, kad šis pateiktų įrodymų

120. Dėl pareigos pateikti tokius įrodymus apie visą Prancūzijos patronuojančios bendrovės dukterinių bendrovių ir šių bendrovių dukterinių bendrovių grandinę pažymėtina, kad tokia pareiga nebūtų pažeidžiami nediskriminavimo ir lygiavertiškumo principai, su sąlyga, kad ši pareiga numatyta ir esant išimtinai vidaus situacijai, kai pateikiamos deklaracijos, kurias pateikti turi Prancūzijos patronuojančios bendrovės ir jų dukterinės bendrovės. Vis dėlto darytina išvada, kad įvykdyti tokį reikalavimą faktiškai gali būti neįmanoma susiklosčius tarpvalstybinei situacijai, juolab kai atitinkami paskirstymai yra susiję su pelnu, kuris buvo gautas per laikotarpį, su kuriuo susijusių dokumentų saugojimo pareiga jau pasibaigusi. Jei reikėtų taikyti šią prielaidą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų atlikti būtinus patikrinimus.

47 — Žr., be kita ko, 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Rink. p. I-10659) 34 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

121. Dėl šių priežasčių į trečiąjį klausimą siūlau atsakyti taip: lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai nedraudžia nustatyti sumų, kurios turi būti gražintos siekiant taikyti vienodą apmokestinimo tvarką dividendams, kurie perskirstomi valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės, neatsižvelgiant į tai, ar šie dividendai atsirado dėl toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių paskirstytų sumų, principinę gražinimo sąlygą, jog mokesčių mokėtojas pateiktų tik jo paties turimą informaciją apie kiekvieną ginčijamą dividendą dėl, be kita ko, kitose valstybėse narėse nei pirmoji valstybė narė įsteigtų dukterinių bendrovių gautam pelnui faktiškai taikyto mokesčio tarifo ir faktiškai sumokėtų pelno mokesčio sumų, nors dėl šioje valstybėje narėje

įsteigtų dukterinių bendrovių nereikalaujama pateikti įrodymų, kurie jau yra žinomi administratoriui, su sąlyga, kad faktiškai sumokėto mokesčio tarifas ir suma taip pat taikomi patronuojančios bendrovės dividendų, gautų iš toje pačioje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių, paskirstymui ir kad faktiškai nėra neįmanoma ar ypač sunku pateikti kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių sumokėto mokesčio įrodymus, be kita ko, atsižvelgiant į šių valstybių narių teisės aktų nuostatas, susijusias su dvigubo apmokestinimo išvengimu, turimo sumokėti pelno mokesčio apskaitymu ir privalomu administracinių dokumentų saugojimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios sąlygos yra įgyvendintos pagrindinėje byloje.

III — Išvada

122. Atsižvelgdamas į pateiktus argumentus, siūlau į *Conseil d'État* klausimus atsakyti taip:

- „1. EB 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama apmokestinimo tvarka, pagal kurią valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė, gaunanti dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, negali iš mokesčio prie šaltinio, kurį ji privalo sumokėti šiuos dividendus perskirstydama savo

pačios akcininkams, atskaityti mokesčio kredito, susijusio su šių dividendų paskirstymu, kitaip nei būtų panašioje situacijoje, kai pirmojoje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė gauna dividendus iš toje pačioje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės.

2. Valstybė narė gali atsisakyti grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktą mokesčių tiek, kiek jo ekonominės naštos nepatyrė pats mokesčių mokėtojas, antraip šis mokesčių mokėtojas tik neteisėtai praturtėtų. Toks praturtėjimas įvyktų, jei valstybė narė turėtų grąžinti mokesčių mokėtojo patirtas išlaidas, kurios nebuvo neišvengiama valstybės narės atsisakymo užtikrinti EB sutarties laikymąsi pasekmė. Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į visus turimus įrodymus, turi patikrinti ar pagal patronuojančios bendrovės, kaip antai atsakovė pagrindinėje byloje, įgyvendintą dividendų paskirstymo akcininkams politiką sumokėtas ginčijamas mokesčiai prie šaltinio visas ar iš dalies jo buvo atskaitytas iš šiems akcininkams perskirstytų dividendų taip, kad patronuojanti bendrovė galėjo patirti nuostolių, kurie buvo neišvengiama valstybės narės atsisakymo jai suteikti reikalaujamą vienodą vertinimą pasekmė. Šiuo atveju patronuojantieji bendrovei grąžinamo ginčijamo mokesčio apskaičiavimas turi būti nustatytas pagal jos patirtą ekonominę naštą remiantis visais svarbiais įrodymais, kuriuos turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai nedraudžia nustatyti sumų, kurios turi būti grąžintos siekiant taikyti vienodą apmokestinimo tvarką dividendams, kurie perskirstomi valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės, neatsižvelgiant į tai, ar šie dividendai atsirado dėl toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių paskirstytų sumų, principinę grąžinimo sąlygą, jog mokesčių mokėtojas pateiktų tik jo paties turimą informaciją apie kiekvieną ginčijamą dividendą dėl, be kita ko, kitose valstybėse narėse nei

pirmoji valstybė narė įsteigtų dukterinių bendrovių gautam pelnui faktiškai taikyto mokesčio tarifo ir faktiškai sumokėtų pelno mokesčio sumų, nors dėl šioje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių nereikalaujama pateikti įrodymų, kurie jau yra žinomi administratoriui, su sąlyga, kad faktiškai sumokėto mokesčio tarifas ir suma taip pat taikomi patronuojančios bendrovės dividendų, gautų iš toje pačioje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių, paskirstymui ir kad faktiškai nėra neįmanoma ar ypač sunku pateikti kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių sumokėto mokesčio įrodymus, be kita ko, atsižvelgiant į šių valstybių narių teisės aktų nuostatas, susijusias su dvigubo apmokestinimo išvengimu, turimo sumokėti pelno mokesčio apskaitymu ir privalomu administracinių dokumentų saugojimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios sąlygos yra įgyvendintos pagrindinėje byloje.“