

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. gruodžio 14 d.*

Byloje C-170/05

dél *Conseil d'État* (Prancūzija) 2004 m. gruodžio 15 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. vasario 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

prieš

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Lenaerts (pranešėjas), E. Juhász, K. Schiemann ir E. Levits,

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,
posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. sausio 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Denkavit Internationaal BV* ir *Denkavit France SARL*, atstovaujama advokato B. Soubeille,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues, J. C. Gracia ir C. Jurgensen,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. White, padedamos *barrister* J. Stratford,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos J.-P. Keppenne ir R. Lyal,

— *Autorité de surveillance AELE*, atstovaujamos P. Bjørgan ir N. Fenger,

susipažinęs su 2006 m. balandžio 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 43 straipsnio aiškinimu, atsižvelgiant į Prancūzijos teisės aktus, kurie byloje nagrinėjamu laikotarpiu numatė dukterinės bendrovės rezidentės išmokamų dividendų apmokestinimą mokesčiu prie šaltinio, nors dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei rezidentei išmokėtus dividendus beveik visiškai atleido nuo pelno mokesčio.
- 2 Šis prašymas pateiktas *Conseil d'État* nagrinėjamoje byloje dėl *Denkavit France SARL* (toliau – *Denkavit France*) ir *Agro Finances SARL* (toliau – *Agro Finances*), įsteigtų Prancūzijoje, savo patronuojančiai bendrovei *Denkavit Internationaal BV* (toliau – *Denkavit Internationaal*), įsteigtai Nyderlanduose, išmokėtų dividendų apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Nacionalinės teisės aktai

- 3 Pagal nagrinėjamu laikotarpiu galiojusios Prancūzijos Bendrojo mokesčių kodekso (*Code général des impôts*, toliau – CGI) redakcijos 119a straipsnio 2 dalį bendrovės rezidentės fiziniam ar juridiniam asmeniui, negyvenančiam Prancūzijoje arba joje neturinčiam buveinės, išmokėti dividendai buvo apmokestinami 25 % dydžio mokesčiu prie šaltinio. Bendrovės rezidentės akcininkui rezidentui išmokami dividendai jokių mokesčių prie šaltinio nebuvo apmokestinami.

- 4 Pagal CGI 145 ir 216 straipsnius patronuojanti bendrovė, turinti buveinę arba nuolatinį padalinį Prancūzijoje, tam tikromis sąlygomis galėjo būti beveik visiškai atleista nuo pajamų mokesčio už dividendus, gaunamus iš jos dukterinės bendrovės. Iš tikrųjų šie dividendai, išskyrus jų 5 % dalį, buvo neįtraukti į bendrą patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelną ir dėl to neapmokestinti. Minėta 5 % dydžio dalis liko priskirta apmokestinamam patronuojančios bendrovės pelnui ir buvo apmokestinama pelno mokesčiu.

Prancūzijos ir Nyderlandų sudaryta mokesčių srities sutartis

- 5 Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės sudarytos sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir kovoti su mokesčių vengimu pajamų ir turto mokesčių srityse, pasirašytos 1973 m. kovo 16 d. Paryžiuje (toliau – Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis), 10 straipsnio 1 dalis numato, kad bendrovės, vienos iš susitariančiųjų valstybių rezidentės, dividendai, išmokami kitos

susitariančiosios šalies rezidentui, yra apmokestinami pastarojoje valstybėje. Pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dalį šie dividendai vis dėlto gali būti apmokestinami juos išmokančios bendrovės rezidavimo valstybėje ne daugiau kaip 5 % dydžio mokesčiu, jei jie išmokami patronuojančiai bendrovei, turinčiai bent 25 % dukterinės bendrovės kapitalo.

- 6 Pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties 24 A straipsnio 1 ir 3 dalis Nyderlandų Karalystė į savo rezidentų apmokestinimo bazę gali įtraukti pajamas, kurios pagal šią sutartį apmokestinamos Prancūzijoje. Pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dalį Prancūzijoje apmokestintas pajamas Karalystė sumažina mokėtiną mokestį Prancūzijoje sumokėto mokesčio dydžiu, tačiau šis sumažinimas negali viršyti Nyderlanduose už šias pajamas mokėtino mokesčio sumos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 7 Nagrinėjamu laikotarpiu 50% *Denkavit France* ir 99,9% *Agro Finances*, kuriai priklausė 50% *Denkavit France* kapitalo, priklausė *Denkavit Internationaal*.
- 8 1987–1989 metais *Denkavit France* ir *Agro Finances*, kurios vėliau susijungė, iš viso išmokėjo *Denkavit Internationaal* 14 500 000 FRF dividendų.

- 9 Pagal CGI 119a straipsnio 2 dalį bei Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties 10 straipsnio 2 dalį, 5 % nuo šių dividendų sumos buvo sumokėti kaip mokestis prie šaltinio, t. y. 725 000 FRF.
- 10 Pareiškęs ieškinį *Tribunal administratif* (Nantas), *Denkavit Internationaal* prisiteisė mokesčio prie šaltinio sumą. Tačiau 2001 m. kovo 13 d. *Cour administratif d'appel* (Nantas) panaikino *Tribunal administratif* sprendimą ir priteisė 725 000 FRF sumą iš *Denkavit Internationaal*.
- 11 Dėl pastarojo sprendimo *Denkavit Internationaal* ir *Denkavit France* pateikė kasacinius skundus *Conseil d'État*. Šiame teisme jos, be kita ko, teigia, kad nagrinėjami Prancūzijos teisės aktai pažeidžia EB 43 straipsnį.
- 12 Atsižvelgiant į tai, kad Prancūzijos teisės aktais numatytu mokesčiu prie šaltinio apmokestinama ne dividendus išmokanti bendrovė rezidentė, bet šiuos dividendus gaunanti patrunuojanti bendrovė ne rezidentė, nors apmokestinant pajamas patrunuojančios bendrovės rezidentės iš savo dukterinių bendrovių gauti dividendai gali būti beveik visiškai neapmokestinami, dėl šio skirtingo mokestinio vertinimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagal mokesčio prie šaltinio už dividendus sistemą patrunuojančios bendrovės rezidentės ir patrunuojančios bendrovės ne rezidentės padėtyje objektyviai yra panašios.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia dėl Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties reikšmės vertinant mokesčio prie šaltinio suderinamumą su įsisteigimo laisve.

- 14 Viena vertus, kadangi pagal šios sutarties 24 straipsnį patronuojanti bendrovė, Nyderlandų rezidentė, gaunanti dividendus iš bendrovės, Prancūzijos rezidentės, iš principo gali atskaityti Prancūzijoje sumokėtą mokestį iš Nyderlanduose mokėtinos mokesčio sumos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar mokestis prie šaltinio, kurį Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis leidžia nustatydamą maksimalų jo dydį, ir šių pajamų apmokestinimas šiuos dividendus gaunančio Nyderlandų akcininko rankose gali būti vertinami kaip paprasčiausias kompetencijos apmokestinti dividendus pasidalijimas tarp Prancūzijos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės, neturintis poveikio bendram patronuojančios bendrovės Nyderlandų rezidentės mokesčio dydžiui ir dėl to – šios bendrovės įsisteigimo laisvei.
- 15 Kita vertus, jis klausia dėl būtinybės atsižvelgti į tai, kad bendrovė, Nyderlandų rezidentė, negali pasinaudoti tokia apmokestinimo tvarka, jei jos Nyderlanduose mokėtino mokesčio suma yra didesnė už mokesčio sumažinimą, kuris jai gali būti taikomas pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties 24 straipsnį.
- 16 Atsižvelgdama į tai, kad esant tokioms aplinkybėms pagrindinei bylai išspręsti reikia išaiškinti Bendrijos teisę, *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar nuostata, numatanti Prancūzijoje nereziduojančioms patronuojančioms bendrovėms mokestinę prievolę už gaunamus dividendus, nuo kurios atleidžia Prancūzijoje reziduojančias patronuojančias bendroves, gali pažeisti įsisteigimo laisvę?

2. Ar šį mokestį prie šaltinio įtvirtinanti nuostata savaime pažeidžia įsisteigimo laisvės principą, ar, atsižvelgiant į tai, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp Prancūzijos ir kitos valstybės narės, leidžianti tokį mokestį prie šaltinio, numato galimybę atskaityti jį iš kitoje valstybėje narėje mokamo mokesčio, į šią sutartį turi būti atsižvelgiama vertinant šios priemonės atitiktį įsisteigimo laisvės principui?

3. Tuo atveju, jei būtų teigiamai atsakyta į antrojo klausimo antrą dalį, ar minėtos sutarties pakanka, kad ginčijama nuostata būtų laikoma paprasčiausiu kompetencijos apmokestinimo srityje pasidalijimu tarp dviejų atitinkamų valstybių, neturinčiu poveikio įmonėms, ar dėl to, kad Prancūzijoje nereziduojanti patronuojanti bendrovė negali pasinaudoti sutartyje numatytu įskaitymu, ši nuostata turi būti vertinama kaip pažeidžianti įsisteigimo laisvės principą?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 17 Pirmiausia reikia pastebėti, kad pagrindinė byla susijusi su įvykiais iki 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), priėmimo. Todėl atsakymai į prejudicinius klausimus bus grindžiami tik EB sutarties nuostatomis.

Dėl pirmojo klausimo

- 18 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 straipsnis draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie apmokestina dukterinių bendrovių rezidentų savo patronuojančioms bendrovėms kitų valstybių narių rezidentams išmokėtus dividendus, nors beveik visiškai nuo mokesčio už juos atleidžia patronuojančias bendroves rezidentės. Todėl pirmąjį klausimą reikia suprasti kaip apimantį ir EB 48 straipsnį.
- 19 Visų pirma primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turi ja naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas; 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 19 punktas ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 28 punktas) ir vengti bet kokio diskriminavimo dėl nacionalinės priklausomybės (1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 19 punktas ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 37 punktas).
- 20 Įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima jų 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 piliečiams, pagal EB 48 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę įkurtų ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas ir minėto sprendimo *Keller Holding* 29 punktas).

- 21 Įsisteigimo laisvės apribojimų panaikinimas taip pat taikomas apribojimams dėl atstovybių, padalinių ar dukterinių bendrovių steigimo, vykdomo vienos valstybės narės subjekto kitos valstybės narės teritorijoje (1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 13 punktas ir minėto sprendimo *Royal Bank of Scotland* 22 punktas).
- 22 Dėl bendrovių svarbu pažymėti, kad remiantis jų buveine EB 48 straipsnio prasme, kaip ir pilietybe fizinių asmenų atveju, nustatomas jų priklausymas konkrečios valstybės teisės sistemai (žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Pripažinimas, kad dukterinės bendrovės įsteigimo valstybė narė šiai dukterinei bendrovei gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą tik dėl to, kad jos patronuojančios bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 18 punktą; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktą; minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 42 punktą ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 37 punktą). Įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti, kad dukterinei bendrovei priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir draudžia bet kokią net mažiausią diskriminavimą dėl bendrovių buveinės vietos (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Prancūziją* 14 punktą ir *Saint-Gobain ZN* 35 punktą).
- 23 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad mokesčių teisėje mokesčių mokėtojų rezidavimo vieta gali būti faktorius, galintis pateisinti nacionalines taisykles, pagal kurias skirtingai vertinami mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai ne rezidentai (minėto sprendimo *Marks & Spencer* 37 punktas).

- 24 Todėl skirtingas mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų ne rezidentų vertinimas savaime neturėtų būti laikomas diskriminavimu Sutarties prasme (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Wielockx* 19 punktą).
- 25 Tačiau skirtingas šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų vertinimas turi būti laikomas diskriminavimu Sutarties prasme, jei nėra jokio objektyvaus jų padėties skirtumo, kuriuo galima būtų pagrįsti tokį skirtingą vertinimą (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Schumacker* 36–38 punktus ir *Royal Bank of Scotland* 27 punktą).
- 26 Šiuo atveju iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų matyti, kad, neatsižvelgiant į Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį, dukterinės bendrovės rezidentės patronuojančiai bendrovei išmokamų dividendų mokesstinis vertinimas skiriasi atsižvelgiant į tai, ar ši bendrovė yra rezidentė, ar ne rezidentė.
- 27 Iš tiesų, nors patronuojančios bendrovės rezidentės gaunami dividendai gali būti beveik visiškai neapmokestinami, patronuojančios bendrovės ne rezidentės gauti dividendai, atvirkščiai, apmokestinami 25 % dydžio mokesčiu prie šaltinio.
- 28 Todėl patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms išmokamiems dividendams, priešingai nei išmokamiems patronuojančioms bendrovėms rezidentėms, Prancūzijos mokesčių teisės aktai nustato apmokestinimą kelis kartus, nes, kaip savo išvados 16–18 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, šie dividendai pirmą kartą apmokestinami pelno mokesčiu, kai juos išmoka dukterinė bendrovė rezidentė, ir antrą kartą – mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna patronuojanti bendrovė ne rezidentė.

- 29 Toks skirtingas dividendų mokestinis vertinimas pagal patronuojančių bendrovių buveinės vietą, yra įsisteigimo laisvės apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais.
- 30 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių srities nuostatos naudojimasis įsisteigimo laisve iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šią nuostatą priėmusioje valstybėje narėje įsigyti, įsteigti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rink. p. I-11779, 32 punktą ir minėto sprendimo *Keller Holding* 35 punktą).
- 31 Prancūzijos vyriausybė teigia, kad galimybę būti beveik visiškai atleista nuo mokesčio už dividendus turi ir nuolatinę buveinę Prancūzijoje turinčios patronuojančios bendrovės ne rezidentės. Tačiau pagal tokią mokesčio prie šaltinio nuostatą, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nuolatinės buveinės Prancūzijoje neturinčių bendrovių ne rezidenčių padėtis nėra panaši į patronuojančių bendrovių rezidenčių arba nuolatinės buveinės Prancūzijoje turinčių patronuojančių bendrovių ne rezidenčių padėtį.
- 32 Prancūzijos vyriausybė papildo, kad teritorialumo principas, neapmokestinus dukterinių bendrovių rezidenčių Prancūzijoje nuolatinės buveinės neturinčioms patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms išmokėtų dividendų, leistų pastarojiems išvengti bet kokio šių pajamų apmokestinimo tiek Prancūzijoje, tiek Nyderlanduose ir pažeistų kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimą tarp Prancūzijos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės.

33 Šie argumentai nepriimtini.

34 Tiesa, kad valstybės narės priemonių, kuriomis siekiama išvengti bendrovės rezidentės paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus ar dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, atžvilgiu dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į dividendus gaunančių akcininkų, kurie yra kitos valstybės narės rezidentai, padėtį (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 57–65 punktus).

35 Tačiau nuo tada, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį (minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punktas).

36 Dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėtų dividendų apmokestinimo Prancūzijoje atžvilgiu šiuos dividendus gaunančios patronuojančios bendrovės yra panašioje padėtyje, nesvarbu, ar jos gauna juos kaip patronuojančios bendrovės rezidentės, ar kaip nuolatinę buveinę Prancūzijoje turinčios patronuojančios bendrovės ne rezidentės, ar net kaip nuolatinės buveinės Prancūzijoje neturinčios patronuojančios bendrovės ne rezidentės. Iš tiesų visais šiais atvejais Prancūzijos Respublika apmokestina iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus.

- 37 Atsižvelgiant į tai matyti, kad atleidžiant patronuojančias bendroves nuo mokesčio už gaunamus dividendus, siekiama išvengti dukterinių bendrovių pelno, kuris jų patronuojančioms bendrovėms paskirstomas dividendų pavidalu, apmokestinimo kelis kartus. Kaip savo išvados 22 punkte pažymėjo generalinis advokatas, jeigu Prancūzijos Respublika pasirinko apsaugoti savo rezidentus nuo tokio apmokestinimo, šią priemonę ji turi taikyti ir ne rezidentams tiek, kiek analogiškas šių ne rezidentų apmokestinimas kyla iš jos kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimo pastarųjų atžvilgiu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 70 punktą).
- 38 Tokiomis aplinkybėmis mokesčio prie šaltinio sistema, taikoma dividendams, kuriuos dukterinės bendrovės rezidentės išmoka nuolatinės buveinės Prancūzijoje neturinčioms patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms, negali būti pateisinama būtinybe panaikinti šioms bendrovėms galimybę išvengti bet kokio šių dividendų apmokestinimo tiek Prancūzijoje, tiek Nyderlanduose, nes patronuojančioms bendrovėms rezidentėms netaikomas vėlesnis šių dividendų apmokestinimas.
- 39 Patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms netaikydami palankesnio nacionalinio mokestinio vertinimo, kuris taikomas patronuojančioms bendrovėms rezidentėms, pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai yra su Sutartimi nesuderinama diskriminacinė priemonė, nes jie numato didesnę mokestinę prievolę už dividendus, kuriuos dukterinės bendrovės rezidentės išmoka Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms, nei už Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms mokamus tokius pačius dividendus.
- 40 Kadangi Prancūzijos vyriausybė nenurodė kitų argumentų, manytina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai yra patronuojančias bendroves (atsižvelgiant į tai, ar jų buveinė yra Prancūzijoje, ar kitoje valstybėje narėje) diskriminuojančios priemonės, pažeidžiančios EB 43 ir 48 straipsnius.

- 41 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, kurie, nustatydami tam tikrą mokestinę prievolę už dividendus patronuojančiai bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiškai atleidžia patronuojančias bendroves rezidentes, yra diskriminacinis įsisteigimo laisvės apribojimas.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 42 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jeigu paaiškėtų, kad pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį patronuojanti bendrovė Nyderlandų rezidentė iš principo gali atskaityti iš jos šioje valstybėje mokėtino mokesčio Prancūzijoje sumokėtą mokestį ir kad dėl to mokestis prie šaltinio taikomas paprasčiausia dėl kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo tarp atitinkamų valstybių narių, o tai nepažeidžia EB 43 ir 48 straipsnių, net jei Nyderlanduose reziduojanti patronuojanti bendrovė negalėtų pasinaudoti šioje sutartyje numatyta atskaitymo galimybe.

- 43 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad nesant Bendrijos suderinimo priemonių arba pagal EB 293 straipsnio antrą įtrauką tarp visų valstybių narių sudarytų susitarimų, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų apmokestinimo kriterijus, siekdamas panaikinti, prireikus ir sudarydamos sutartis, dvigubą apmokestinimą. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, gali nustatyti priskyrimo kriterijus dvišalėmis sutartimis (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN 57* punktą ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich, C-265/04*, Rink. p. I-923, 49 punktą).

- 44 Tačiau tai nepaneigia, kad įgyvendinančios teisę apmokestinti valstybės narės negali būti atleistos nuo pareigos laikytis Bendrijos taisyklių pagal šio sprendimo 19 punkte primintą principą (minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 58 punktas). Būtent šis kompetencijos pasidalijimas mokesčių srityje neleidžia valstybėms narėms įtvirtinti diskriminacijos, prieštaraujančios Bendrijos taisyklėms (minėto sprendimo *Bouanich* 50 punktas).
- 45 Šiuo atveju, kadangi apmokestinimo tvarka pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį sudaro pagrindinėje byloje taikomos teisės dalį ir kadangi ją taip apibūdino prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas, Teisingumo Teismas turi į tai atsižvelgti, kad Bendrijos nacionaliniam teismui galėtų pateikti naudingą teisės išaiškinimą (šiuo klausimu žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 21 punktą; minėtų sprendimų *Bouanich* 51 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punktą).
- 46 Dėl mokesčio vertinimo pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį reikia priminti, kad pagal šią sutartį bendrovei ne rezidentei, pavyzdžiui, *Denkavit Internationaal*, iš principo leidžiama iš Nyderlanduose mokėtino mokesčio atskaityti 5 % dydžio mokesťį prie šaltinio, sumokėtą už dividendus, gautus iš Prancūzijos šaltinio. Tačiau šio atskaitymo suma negali viršyti Nyderlanduose už šiuos dividendus paprastai mokėtino mokesčio sumos. Be to, neginčijama, kad Nyderlandų Karalystė atleidžia Nyderlandų patronuojančias bendroves nuo mokesčio už dividendus, gautus iš užsienio, taigi ir iš Prancūzijos, todėl nesuteikiama teisė atskaityti Prancūzijos mokesťį prie šaltinio.
- 47 Būtina konstatuoti, kad Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties bei atitinkamų Nyderlandų teisės aktų bendras taikymas nepanaikina įsisteigimo laisvės apribojimų, nurodytų atsakyme į pirmąjį klausimą, poveikio.

- 48 Iš tiesų, taikant Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį ir atitinkamus Nyderlandų teisės aktus, Nyderlanduose įsteigta patronuojanti bendrovė, gaunanti dividendus iš Prancūzijoje įsteigtos dukterinės bendrovės, apmokestinama mokesčiu prie šaltinio, kuriam sutartis neabejotinai numato 5 % atitinkamų dividendų sumos ribą, nors Prancūzijoje įsteigta patronuojanti bendrovė, kaip nurodyta šio sprendimo 4 punkte, beveik visiškai nuo jo atleidžiama.
- 49 Taikant tokią sutartį ir tokius teisės aktus atsirandantis skirtingas mokestinis vertinimas, kad ir kokia būtų jo apimtis, diskriminuoja patronuojančias bendroves jų buveinės vietos pagrindu, o tai yra nesuderinama su Sutarties nuostatomis užtikrinama įsisteigimo laisve.
- 50 Iš tiesų EB 43 straipsnis draudžia net ir nedidelį arba mažareikšmį įsisteigimo laisvės apribojimą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 21 punktą; 2000 m. vasario 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-34/98, Rink. p. I-995, 49 punktą ir 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 43 punktą).
- 51 Šiuo atžvilgiu Prancūzijos vyriausybė teigia, kad vadovaujantis tarptautinės mokesčių teisės principais ir kaip matyti iš Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties, dvigubo apmokestinimo poveikį panaikinti priklauso mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybei, o ne apmokestinamųjų pajamų kilmės valstybei.
- 52 Šie argumentai nepriimtini, nes neturi jokios reikšmės šios bylos aplinkybėmis.

- 53 Iš tikrųjų Prancūzijos Respublika negali remtis Prancūzijos ir Nyderlandų sutartimi siekdama, išvengti jai Sutartimi nustatytų išipareigojimų (šiuo klausimu žr. minėto 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 26 punktą).
- 54 Be to, Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties bei atitinkamų Nyderlandų teisės aktų bendras taikymas neleidžia išvengti apmokestinimo kelis kartus, kuris, priešingai nei patronuojančios bendrovės rezidentės atveju, taikomas patronuojančiai bendrovei ne rezidentei, ir panaikinti, atsakant į pirmąjį klausimą, nurodyto įsisteigimo laisvės apribojimo poveikį, kaip nustatyta šio sprendimo 46–48 punktuose.
- 55 Iš tiesų, nors patronuojančioms bendrovėms rezidentėms taikoma apmokestinimo tvarka, leidžianti joms išvengti apmokestinimo kelis kartus, kaip nurodyta šio sprendimo 37 punkte, patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms, atvirkščiai, taikomas šis iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių išmokėtų dividendų apmokestinimas.
- 56 Todėl į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, jog EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie tik patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms numato mokesťį prie šaltinio už dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus, net jei šį mokesťį prie šaltinio leidžianti mokesčių srities sutartis, nagrinėjamos valstybės narės sudaryta su kita valstybe nare, numato galimybę iš šioje kitoje valstybėje mokėtino mokesčio atskaityti pagal šiuos nacionalinės teisės aktus sumokėtą mokesčio sumą, jei patronuojanti bendrovė negali pasinaudoti minėtoje sutartyje numatytu atskaitymu šioje kitoje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 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. EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, kurie, nustatydami tam tikrą mokestinę prievolę už dividendus patronuojančiai bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiškai atleidžia patronuojančias bendroves rezidentes, yra diskriminacinis įsisteigimo laisvės apribojimas.
2. EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie tik patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms numato mokestį prie šaltinio už dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus, net jei šį mokestį prie šaltinio leidžianti mokesčių srities sutartis, nagrinėjamos valstybės narės sudaryta su kita valstybe nare, numato galimybę iš šioje kitoje valstybėje mokėtino mokesčio atskaityti pagal šiuos nacionalinės teisės aktus sumokėtą mokesčio sumą, jei patronuojanti bendrovė negali pasinaudoti minėtoje sutartyje numatytu atskaitymu šioje kitoje valstybėje narėje.

Parašai.