



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. vasario 25 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – Pelnų mokestis – Dvišalės sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Bendrovės nerezidentės paskirstytų dividendų, kurie jau buvo apmokestinami kitoje valstybėje narėje, apmokestinimas – Įskaitytino mokesčio kredito viršutinės ribos nustatymas – Teisinis dvigubas apmokestinimas“

Byloje C-403/19

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2019 m. balandžio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Société Générale SA

prieš

Ministre de l'Action et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, teisėjai A. Kumin, T. von Danwitz (pranešėjas), P. G. Xuereb ir I. Ziemele,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Société Générale SA*, atstovaujamos *avocats* C. Rameix-Seguin, E. Meier ir R. Torlet,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos P. Dodeller, E. de Moustier, A. Alidière ir A.-L. Desjonquères,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos R. Kanitz ir J. Möller,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. M. De Socio,

* Proceso kalba: prancūzų.

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. S. Schillemans ir M. Bulterman,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, A. Falk ir J. Lundberg,
- Jungtinės Karalystės, atstovaujamos Z. Lavery, padedamos QC R. Baldry,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Société Générale SA* ir *ministre de l'Action et des Comptes publics* (valstybės tarnybos ir biudžeto ministras, Prancūzija) ginčą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo nurodyti šiai bendrovei, kaip integruotos mokesčių grupės, į kurią įeina *Société Générale Asset Management (SGAM) Banque* (toliau – *SGAM Banque*), patronuojančiajai bendrovei, sumokėti pelno mokesčio priemokas už 2004 ir 2005 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Prancūzijos ir Italijos sutartis

- 3 Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Italijos Respublikos vyriausybės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo pajamų ir turto mokesčiais išvengimo bei mokesčių vengimo ir slėpimo prevencijos, pasirašytos 1989 m. spalio 5 d. Venecijoje (toliau – Prancūzijos ir Italijos sutartis), 10 straipsnyje nurodyta:

„1. Dividendai, kuriuos vienoje valstybėje įsteigta bendrovė išmokėjo kitos valstybės rezidentui, apmokestinami pastarojoje valstybėje.

2. Vis dėlto šie dividendai taip pat apmokestinami valstybėje, kurioje reziduoja dividendus išmokėjusi bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus <...>“

- 4 Šios sutarties 24 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad Prancūzijos Respublikoje dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

„Pelnas ir kitos teigiamos pajamos, kurios gaunamos Italijoje ir apmokestinamos pagal sutarties nuostatas, taip pat apmokestinamos Prancūzijoje, kai jas gauna Prancūzijos rezidentas. Italijos mokestis neatskaitomas apskaičiuojant Prancūzijoje apmokestinamas pajamas. Vis dėlto pajamų gavėjas turi teisę į mokesčio kreditą, įskaitomą į Prancūzijos mokestį, į kurio bazę šios pajamos yra įskaičiuojamos. Šis mokesčio kreditas lygus:

- už 10, 11, 12, 16 ir 17 straipsniuose nurodytas pajamas <...> – Italijoje sumokėto mokesčio sumai pagal šių straipsnių nuostatas. Vis dėlto jis negali viršyti Prancūzijos mokesčio sumos, atitinkančios šias pajamas <...>“

Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės sutartis

- 5 Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės vyriausybės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos pajamų mokesčių srityje, pasirašytos 1968 m. gegužės 22 d. Londone (toliau – Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės sutartis), 9 straipsnyje nurodyta:

„1. a) Dividendai, kuriuos Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė išmokėjo Prancūzijos rezidentui, apmokestinami Prancūzijoje;„

b) Kai Prancūzijos rezidentas turi teisę į mokesčio kreditą dėl tokių dividendų pagal šio straipsnio 2 dalį, mokestis taip pat gali būti mokamas Jungtinėje Karalystėje <...>

2. Nepažeidžiant šio straipsnio 3, 4 ir 5 dalių, Prancūzijos rezidentas, kuris gauna dividendus iš Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės ir yra faktinis jų savininkas, turi teisę, kai mokestį už tokius dividendus moka Prancūzijoje, į su jais susijusį mokesčių kreditą, į kurį turėtų teisę Jungtinėje Karalystėje reziduojantis fizinis asmuo, jei būtų gavęs šiuos dividendus, ir į šio mokesčio, kurį jis turi mokėti Jungtinėje Karalystėje, kredito permokos išmokėjimą <...>“

- 6 Pagal Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės sutarties 24 straipsnio b punkto ii papunktį Prancūzijos Respublikoje dvigubo pajamų apmokestinimo išvengiama taip:

„Prancūzijos rezidentui, gaunančiam 9 ir 17 straipsniuose nurodytas pajamas, kurių šaltinis yra Jungtinėje Karalystėje, ir pagal tų straipsnių nuostatas sumokėjusiam mokestį Jungtinėje Karalystėje, Prancūzija suteikia mokesčio kreditą, atitinkantį Jungtinėje Karalystėje sumokėto mokesčio sumą. Šis mokesčio kreditas, kuris negali viršyti Prancūzijos mokesčio už minėtas pajamas sumos, yra įskačiuojamas į šios Sutarties 1 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytus mokesčius, į kurių bazę šios pajamos yra įtrauktos <...>“

Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis

- 7 Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pelno bei turto mokesčių vengimo prevencijos, pasirašytos 1973 m. kovo 16 d. Paryžiuje (toliau – Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis), 10 straipsnyje numatyta:

„1. Dividendai, kuriuos vienoje valstybėje įsteigta bendrovė išmokėjo kitos valstybės rezidentui, apmokestinami pastarojoje valstybėje.

2. Vis dėlto šie dividendai gali būti apmokestinami valstybėje, kurioje reziduoja dividendus išmokėjusi bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus <...>“

- 8 Šios sutarties 24 straipsnio B dalies b punkte numatyta, kad Prancūzijos Respublikoje dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

„Kiek tai susiję su 8, 10, 11, 16 ir 17 straipsniuose nurodytomis pajamomis, kurios buvo apmokestintos Nyderlandų mokesčiu pagal šių straipsnių nuostatas, Prancūzija joje reziduojantiems asmenims, gaunantiems tokių pajamų, suteikia galimybę įskaityti Nyderlandų mokesčiui lygią sumą. Šis mokesčio kreditas, kuris negali viršyti Prancūzijoje už nagrinėjamas pajamas sumokėto mokesčio sumos, įskaitomas į 2 straipsnio 3 dalies b punkte nurodytus mokesčius, į kurių mokesčio bazę įeina minėtos pajamos.“

Prancūzijos teisė

- 9 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 39 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Grynasis pelnas nustatomas atskaičius visas išlaidas <...>“

- 10 Šio kodekso 209 straipsnio I punkto pirmoje pastraipoje nurodyta:

„Laikantis šio skyriaus nuostatų, pelno mokesčiu apmokestinamas pelnas nustatomas pagal 34–45 <...> straipsniuose nustatytas taisykles, atsižvelgiant tik į Prancūzijoje eksploatuojamose įmonėse gautą pelną, taip pat į pelną, kuris apmokestinamas Prancūzijoje pagal tarptautinę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. <...>“

- 11 Minėto kodekso 220 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„a) pateikus pagrindžiamuosius dokumentus, 108–119, 238septies-B ir 1678bis straipsniuose nurodytos bendrovės ar juridinio asmens gautos pajamos iš investuoto kapitalo apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, mokestį įskaitant į pagal šį skyrių jų mokėtino mokesčio sumą.

Vis dėlto atskaitoma suma negali būti didesnė nei pastarojo mokesčio dalis, atitinkanti minėtų pajamų sumą.

b) 120–123 straipsniuose nurodytų iš užsienio gautų pajamų atveju įskaičiuojama tiktai mokesčio kredito suma, atitinkanti užsienyje sumokėtą mokesčio prie šaltinio sumą arba pagal tarptautines sutartis jai prilyginamą diskonto sumą. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 *SGAM Banque*, įsteigta Prancūzijoje, priklauso integruotai mokesčių grupei, kurios patronuojančioji bendrovė yra *Société Générale*, taip pat įsteigta Prancūzijoje.

- 13 2004 ir 2005 m. *SGAM Banque* vykdė vertybinių popierių paskolų sandorius, pagal kuriuos paskolos gavėjas perleidžia vertybinius popierius, skirtus *SGAM Banque* suteiktai paskolai užtikrinti; *SGAM Banque* tapo laikina šių perduotų vertybinių popierių savininke. *SGAM Banque* ir jos kontrahentų sudarytoje tipinėje sutartyje buvo numatyta, kad ši bendrovė iš principo privalo grąžinti paskolos gavėjui vertybinius popierius, lygiavėčius tiems, kurie buvo pateikti kaip garantija, kad jis gautų su šiais vertybiniais popieriais susijusius dividendus, o jų negrąžinus – sumokėti pinigų sumą arba perduoti jam turtą, lygų šių dividendų sumai.

- 14 *SGAM Banque* taip pat vykdė lėšų struktūrizacijos sandorius, kuriuos sudarė, be kita ko, akcijų krepšelių, atitinkančių jos kontrahentų nustatytus valdymo profilius, valdymas. Pagal šiuos sandorius *SGAM Banque* gaudavo dividendus, susietus su į akcijų krepšelius įtrauktais vertybiniais popieriais, kuriuos ji įsigijo, tačiau privalėjo mainais už kontrahentams parduotas paslaugas sugrąžinti jiems sumą, atitinkančią gautų dividendų ir vertybinių popierių vertės padidėjimo sumą. Jos kontrahentai mokėjo *SGAM Banque* fiksuotą atlygį už akcijų krepšelio valdymą.

- 15 Vykdydama šių dviejų rūšių sandorius *SGAM Banque* gavo už Italijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Nyderlanduose įsteigtų bendrovių vertybinius popierius išmokėtus dividendus, kurie šiose trijose šalyse buvo atitinkamai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio. Todėl *SGAM Banque* iš Prancūzijoje už 2004 ir 2005 m. pasibaigusius mokestinius metus mokėtinos pelno mokesčio sumos atskaitė mokesčio kreditus, atitinkančius šiuos prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius pagal Prancūzijos ir Italijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės bei Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis.

- 16 Atlikus apskaitos patikrinimą kompetentingam mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl dalies šių mokesčio kreditų įskaitymo, tad jis padidino pelno mokesčio sumą. 2011 m. vasario 3 d. sprendimu *Tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija) panaikino minėto mokesčio papildomas sumas, kurias *Société Générale*, kaip patronuojančioji bendrovė, turėjo sumokėti po šio padidینimo. 2016 m. kovo 17 d. sprendimu *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) panaikino šį sprendimą ir nurodė sumokėti šias papildomas sumas šiai bendrovei.
- 17 Manydama, kad apeliacinės instancijos teismas klaidingai nusprendė, jog mokesčio kredito apskaičiavimo taisyklių taikymas atitinka SESV 63 straipsnyje įtvirtintą kapitalo judėjimo laisvę, *Société Générale* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui – *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija). Remdamasi 2013 m. vasario 28 d. Sprendimu *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117) ir 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimu *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608) ši bendrovė tvirtina, kad Prancūzijoje pelno mokesčiu apmokestinami bendrovių sandoriai, susiję su užsienio bendrovių vertybiniais popieriais, yra nepalankiau vertinami, palyginti su sandoriais, susijusiais su Prancūzijos bendrovių vertybiniais popieriais, dėl pagal Prancūzijos ir Italijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės bei Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis atskaitomo mokesčio kredito apskaičiavimo tvarkos, kuria remiantis leidžiamas tik nepakankamas dividendų kilmės valstybėje narėje sumokėto mokesčio atskaitymas iš Prancūzijoje mokėtino pelno mokesčio.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad iš Bendrojo mokesčių kodekso 220 straipsnio 1 dalies b punkto nuostatų matyti, kad į Prancūzijoje mokėtiną mokestį įskaitoma tik ta pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš toje nuostatoje minimų užsienyje mokesčiu prie šaltinio apmokestintų užsienio kilmės pajamų, suma, kuri yra lygi mokesčio kredito, atitinkančio tą mokestį prie šaltinio, sumai, numatyta tarptautinėse mokesčių sutartyse.
- 19 Šiuo klausimu jis patikslina, kad iš Prancūzijos ir Italijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės bei Prancūzijos ir Nyderlandų sutarčių matyti, kad kai Prancūzijoje pelno mokesčiu apmokestinama bendrovė gauna dividendus iš kitoje valstybėje, kuri yra vienos iš šių sutarčių susitariančioji šalis, įsteigtos bendrovės, kuriai šioje valstybėje taikomas mokestis prie šaltinio, Prancūzijos Respublika turi teisę apmokestinti pirmąją iš šių bendrovių už šiuos dividendus. Vis dėlto ši bendrovė turi teisę į iš pelno mokesčio atskaitomą mokesčio kreditą, jei šis mokesčio kreditas neviršija Prancūzijos mokesčio sumos, atitinkančios tokias pajamas. Šiuo klausimu minėtas teismas paaikškina, kad pagal Prancūzijos teisę, jeigu atitinkamoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nenumatyta kitaip, maksimali minėto mokesčio kredito suma turi būti nustatoma taikant visas Bendrojo mokesčių kodekso nuostatas, susijusias su pelno mokesčiu, įskaitant jo 39 straipsnio 1 dalies nuostatas, taikytinas pagal 209 straipsnio I punkto pirmą pastraipą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismo teigimu, darytina išvada, kad maksimali mokesčio kredito suma turi būti nustatoma iš paskirstytų dividendų sumos prieš atskaitant mokestį prie šaltinio (išskyrus specialiose nuostatose numatytą išimtį) atėmus su šiais dividendais susijusias pagrįstas išlaidas. Šių išlaidų patiriama tik dėl vertybinių popierių, už kuriuos buvo gauti dividendai, įsigijimo, turėjimo ar perleidimo; šios išlaidos tiesiogiai susijusios su šiuo dividendų gavimu ir už jas nėra atlyginama turto padidėjimu.
- 20 Šis teismas nurodo, kad pirmesniame punkte nurodytų taisyklių tikslas – kompensuoti nepalankią padėtį, kuri gali susidaryti įvairioms valstybėms narėms tuo pačiu metu įgyvendinant savo kompetenciją mokesčių srityje, ir kad vykdant šį kompensavimą atskaitomo mokesčio sumos viršutinė riba yra apskaičiuojama iš užsienyje esančio šaltinio gautiems ir mokesčiu prie šaltinio apmokestintiems dividendams taikant Bendrojo mokesčių kodekso nuostatas.
- 21 Minėtas teismas priduria, kad išlaidos, išskaičiuotos iš dividendų sumos prieš atskaitant mokestį prie šaltinio, taip pat atskaitomos apskaičiuojant Prancūzijoje mokėtino pelno mokesčio bazę. Šiomis taisyklėmis išreiškiamas Prancūzijos įsipareigojimas atsisakyti, nagrinėjamu atveju – visiškai, mokestinių pajamų, kurias ši valstybė narė galėtų surinkti, jeigu užsienio kilmės dividendus apmokestintų pelno

mokesčiu. Atskaitydama didesnę mokesčio kreditą, nei nustatytas pagal šias taisykles, Prancūzijos Respublika gali ne tik atsisakyti minėtų pajamų, bet ir galiausiai prisiimti visą arba dalį mokesčio, kurį šioms dividendams taiko valstybė, kur jie išmokami.

- 22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289) 47 punktu ir 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *Sauvage ir Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856) 28 punktu, iš kurio matyti, kad Sąjungos teisė neįpareigoja valstybės narės kompensuoti nepalankumo, kylančio dėl apmokestinimo kelis kartus išimtinai dėl to, kad įvairios valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje; tačiau jeigu ši valstybė narė pasirinko numatyti tokią kompensaciją, ji ją privalo atlikti pagal minėtą teisę. Be to, nepalankus mokestinis vertinimas, atsirandantis dėl šios kompetencijos pasiskirstymo tarp dviejų valstybių narių ir dėl jų taikomos skirtingos apmokestinimo tvarkos, negali būti laikomas draudžiamu skirtingu vertinimu.
- 23 Vis dėlto, nesant Teisingumo Teismo jurisprudencijos šiuo klausimu, nacionaliniam teismui kyla klausimas dėl valstybės narės paliktos diskrecijos, kai jos nustato dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmą, taikomą užsienio kilmės dividendų išmokėjimo atveju ir grindžiamą mokesčio kredito, atskaitytino neviršijant šiuos dividendus atitinkančios rezidavimo valstybės mokesčio sumos, suteikimu.
- 24 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal [SESV 63 straipsnį] aplinkybė, kad taikant [nacionalinės teisės] taisykles, siekiant kompensuoti dvigubą apmokestinimą dividendų, kuriuos bendrovei, pelno mokesčiu apmokestinamai valstybėje, kurios rezidentė ji yra, išmokėjo bendrovė, kitos valstybės rezidentė, ir kuriems, šiai valstybei įgyvendinant savo kompetenciją mokesčių srityje, yra taikomas mokestis prie šaltinio, sudaroma nepalankesnė padėtis tuo atveju, kai sandorius, susijusius su užsienio bendrovių vertybiniais popieriais vykdančios bendrovės pelno mokestį moka pirmojoje valstybėje, nulemia ne tik tai, kad nusprendusi kompensuoti dvigubą apmokestinimą pastaroji valstybė narė atsisako mokestinių pajamų, kurias galėtų gauti minėti dividendus apmokestindama pelno mokesčiu?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 25 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, remiantis bendrovės, apmokestinamos šios valstybės narės, kur ji yra įsteigta, pelno mokesčiu, gautų dividendų, apmokestintų mokesčiu prie šaltinio kitoje valstybėje narėje, dvigubo apmokestinimo kompensavimo tvarka tokiai bendrovei suteikia mokesčio kreditą, kurio viršutinė riba lygi sumai, kurią pirmoji valstybė narė gautų, jeigu šie dividendai būtų apmokestinti pelno mokesčiu, ir nekompensuojamas visas šioje kitoje valstybėje narėje sumokėtas mokestis prie šaltinio.
- 26 Šiuo klausimu pagal suformuotą jurisprudenciją kiekviena valstybė narė, laikydamosi Sąjungos teisės, turi nusistatyti paskirstyto pelno apmokestinimo sistemą ir šiuo tikslu apibrėžti mokesčio bazę ir tarifą, kurie taikomi dividendus gavusiam akcininkui (2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 30 punktas ir 2016 m. vasario 4 d. Nutarties *Baudinet ir kt.*, C-194/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:81, 30 punktas).
- 27 Iš to išplaukia, pirma, kad vienoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtiems dividendams kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam akcininkui gali būti taikomas teisinis dvigubas apmokestinimas, jei abi valstybės narės pasirenka vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje ir apmokestinti dividendus

gavusį akcininką (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 168 punktą ir 2016 m. vasario 4 d. Nutarties *Baudinet ir kt.*, C-194/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:81, 31 punktą).

- 28 Antra, nepalanki padėtis, galinti atsirasti dėl to, kad įvairios valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, nėra pagal Sutartį draudžiami apribojimai, nes toks įgyvendinimas nėra diskriminacinis (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 169 punktą ir 2016 m. vasario 4 d. Nutarties *Baudinet ir kt.*, C-194/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:81, 32 punktą).
- 29 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina: kadangi Sąjungos teisė, kokia yra dabar, nenustato bendrų kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Europos Sąjungoje, aplinkybė, kad minėtus dividendus gali apmokestinti ir valstybė narė, kur jie išmokami, ir akcininko rezidavimo valstybė, nereiškia, jog pagal Sąjungos teisę rezidavimo valstybė narė privalo užkirsti kelią nepalankiems veiksams, galintiems kilti vykdant dviejų valstybių narių taip pasidalytą kompetenciją (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 170 punktą ir 2016 m. vasario 4 d. Nutarties *Baudinet ir kt.*, C-194/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:81, 33 punktą).
- 30 Vis dėlto, nors valstybės narės pagal dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo gali laisvai nustatyti priskyrimo požymius, siekdamos paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje, šiuo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimu joms neleidžiama taikyti priemonių, prieštaraujančių pagal Sutartį užtikrinamoms judėjimo laisvėms. Iš tiesų įgyvendindamos apmokestinimo kompetenciją, paskirstytą (kai taikoma) dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Sąjungos teisės taisyklių ir, konkrečiai kalbant, vienodo požiūrio principo (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *Sauvage ir Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, 24 punktą ir 2019 m. kovo 14 d. Sprendimo *Jacob ir Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 25 punktą).
- 31 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dividendams, kurie *SGAM Banque* buvo išmokėti Italijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Nyderlanduose įsteigtų bendrovių vykdant vertybinių popierių paskolų ir fondų struktūrizavimo sandorius, valstybės, kurios yra šių pajamų šaltinis, ir Prancūzijos Respublika, kaip *SGAM Banque* rezidavimo valstybė, taiko teisinį dvigubą apmokestinimą, nes imamas pelno mokestis, į kurio bazę patenka šios pajamos.
- 32 Kiek tai susiję su Prancūzijos apmokestinimo kompetencijos įgyvendinimu, visų pirma iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Prancūzijos vyriausybės bei *Société Générale* rašytinėse pastabose pateiktų paaiškinimų matyti, kad visos bendrovės rezidentės apmokestinamos pelno mokesčiu už gautus dividendus, neatsižvelgiant į tai, ar šie dividendai yra nacionaliniai, ar užsienio kilmės. Šios pajamos įtraukiamos į bendrą atitinkamos bendrovės pelną, iš kurio atskaitomos veiklos išlaidos, mokesčio tarifui nesiskiriant. Be to, šioms pajamoms taikomos tos pačios iš Bendrojo mokesčių kodekso išplaukiančios mokesčių įskaitymo taisyklės, neatsižvelgiant į šių pajamų kilmę.
- 33 Be to, neginčijama, kad nors iš Italijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Nyderlanduose įsteigtų bendrovių gautiems dividendams taikomas pelno mokestis, Prancūzija suteikia šiuos dividendus gavusiai bendrovei mokesčio kreditą, atskaitomą iš pelno mokesčio. Šis mokesčio kreditas lygus pajamų šaltinio valstybėje narėje sumokėtam mokesčiui ir negali viršyti Prancūzijos pelno mokesčio, atitinkančio šias pajamas.
- 34 Galiausiai, kalbant apie mokesčio kredito, atskaitytino dėl už užsienio kilmės dividendus jau sumokėto mokesčio, apskaičiavimo tvarką, atrodo, kad pelno mokesčio bazė ir tarifas, atitinkantis šias pajamas, yra tokie patys kaip ir pelno mokesčio, kuris būtų faktiškai mokėtinas, jei tai būtų dividendai iš nacionalinio šaltinio, bazė ir tarifas. Atrodo, kad konkrečiai su dividendais susijusios išlaidos,

atskaitytos atliekant šį apskaičiavimą, pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo praktiką atskaitomos ir iš bendro bendrovės rezidentės pelno, kiek tai susiję su dividendais, gautais iš nacionalinio šaltinio, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas.

- 35 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, su sąlyga, jog tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, neatrodo, kad Italijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Nyderlanduose įsteigtų bendrovių išmokėti dividendai Prancūzijoje būtų apmokestinami didesniu pelno mokesčiu nei tas, kuris taikomas nacionalinės kilmės dividendams.
- 36 Vis dėlto savo rašytinėse pastabose *Société Générale* teigia, kad mokesčio kredito, į kurį tokia bendrovė turi teisę, apskaičiavimo tvarka leidžia tik nepakankamai iš Prancūzijos pelno mokesčio atskaityti dividendų šaltinio valstybėje narėje jau sumokėtą mokestį, o dėl to Prancūzijoje įsteigta bendrovei susiklosto nepalankesnė padėtis, kiek tai susiję su sandoriais dėl bendrovių nerezidentų akcijų, palyginti su sandoriais dėl bendrovių rezidentų akcijų. Vadinasi, užsienio kilmės dividendams taikoma didesnė mokesčių našta nei nacionaliniams dividendams.
- 37 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, kaip pripažįsta *Société Générale*, tokia nepalanki padėtis atsiranda dėl skirtumo tarp valstybių narių išskaičiuoto dividendų šaltinio mokesčio ir Prancūzijos pelno mokesčio, kuris lemia išskaičiuotą mokesčio kredito ribą, bazę. Iš tiesų iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad Italijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Nyderlanduose sumokėtas mokestis buvo apskaičiuotas remiantis bendra šių dividendų suma be galimybės atskaityti išlaidų, o Prancūzijos pelno mokestis apskaičiuojamas remiantis neto baze, nes Prancūzijos Respublika leidžia atskaityti išlaidas pagal Bendrojo mokesčių kodekso 39 straipsnio 1 dalį, todėl neto pajamos apskaičiuojant mokesčio kreditą sumažinamos atskaičius minėtas išlaidas.
- 38 Šiomis aplinkybėmis, kiek tai susiję su argumentu, kad laisvam kapitalo judėjimui prieštarauja tai, jog apskaičiuojant Prancūzijos mokesčio kreditą remiamasi kita mokesčio baze, nei rėmėsi dividendų kilmės valstybės narės, nors Prancūzijos Respublika ir šios valstybės narės siekė išvengti dvigubo apmokestinimo, reikia pažymėti, kad pagal šio sprendimo 26 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją laikydamosi Sąjungos teisės kiekviena valstybė narė gali laisvai nustatyti mokesčio bazę, kuri taikoma paskirstytus dividendus gavusiam akcininkui.
- 39 Be to, kaip jau yra nurodęs Teisingumo Teismas, tokių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tikslas nėra užtikrinti, kad valstybėje narėje mokesčių mokėtojų taikomas apmokestinimas nebūtų didesnis už kitoje valstybėje narėje jam taikomą apmokestinimą (šiuo klausimu žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 46 punktą).
- 40 Vadinasi, kaip pažymėjo Teisingumo Teismui pastabas pateikusių vyriausybės ir Europos Komisija, reikia manyti, kad jei valstybė narė neįgyvendina savo mokesčių kompetencijos diskriminuodama, dėl užsienio kilmės dividendų dvigubo apmokestinimo atsirandanti nepalanki padėtis, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, susiklosto dėl to, kad valstybė narė, kurioje yra šių dividendų šaltinis, ir bendrovės akcininkės rezidavimo valstybė narė lygiagrečiai įgyvendina savo mokesčių kompetenciją. Tokiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai negali būti laikomi pagal SESV 63 straipsnį draudžiamu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu.
- 41 Šios išvados negali paneigti 2013 m. vasario 28 d. Sprendimas *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117) ir 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608), kuriais remiasi *Société Générale*, nes jie negali būti taikomos tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai užsienio kilmės dividendų, gaunamų bendrovės, kurią jos rezidavimo valstybė narė apmokestina pelno mokesčių, nepalankus apmokestinimas atsiranda dėl valstybės narės, kur yra šių dividendų šaltinis, ir bendrovės akcininkės rezidavimo valstybės narės savo mokesčių kompetencijos lygiagretaus įgyvendinimo.

- 42 Šiuo klausimu 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608) buvo susijęs su dividendų šaltinio valstybės narės pareigomis, atsižvelgiant į mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo ar grąžinimo tvarką, taikomą dividendams, kuriuos bendrovės rezidentės išmoka minėtos valstybės narės rezidentams, o byloje, kurioje priimtas 2013 m. vasario 28 d. Sprendimas *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117), nagrinėjamas įskaitymas buvo susijęs su galimybe, suteikta ne bendrovėms, bet fiziniams asmenims, atskaityti mokestį prie šaltinio iš jų rezidavimo valstybės, kuri privalėjo suteikti visas mokesčių lengvatas, susijusias su mokesčių mokėtojo asmenine ir šeimine padėtimi, pajamų mokesčio. Vis dėlto pagal šį įskaitymo mechanizmą mokesčių mokėtojas rezidentas galėjo visiškai pasinaudoti asmeninio ir šeiminio pobūdžio atskaitymais, kai visos jo pajamos buvo gautos jo rezidavimo valstybėje narėje, tačiau taip nebuvo tuo atveju, kai dalis jo pajamų buvo gauta užsienyje. Su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje išlaidų atskaitymas neribojamas kitos valstybės narės išmokėtų dividendų atveju.
- 43 SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, remiantis bendrovės, apmokestinamos šios valstybės narės, kur ji įsteigta, pelno mokesčiu, gautų dividendų, apmokestintų mokesčiu prie šaltinio kitoje valstybėje narėje, dvigubo apmokestinimo kompensavimo tvarka tokiai bendrovei suteikia mokesčio kreditą, kurio viršutinė riba lygi sumai, kurią pirmoji valstybė narė gautų, jeigu šie dividendai būtų apmokestinti pelno mokesčiu, ir nekompensuojamas visas šioje kitoje valstybėje narėje sumokėtas mokestis prie šaltinio.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, remiantis bendrovės, apmokestinamos šios valstybės narės, kur ji įsteigta, pelno mokesčiu, gautų dividendų, apmokestintų mokesčiu prie šaltinio kitoje valstybėje narėje, dvigubo apmokestinimo kompensavimo tvarka tokiai bendrovei suteikia mokesčio kreditą, kurio viršutinė riba lygi sumai, kurią pirmoji valstybė narė gautų, jeigu šie dividendai būtų apmokestinti pelno mokesčiu, ir nekompensuojamas visas šioje kitoje valstybėje narėje sumokėtas mokestis prie šaltinio.

Parašai.