

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. rugsėjo 15 d.\*

Byloje C-310/09

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2009 m. liepos 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. rugpjūčio 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

prieš

**Accor SA**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Ilešič, E. Levits (pranešėjas), M. Safjan ir M. Berger,

\* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,  
posėdžio sekretorius M.-A. Gaudissart, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. spalio 27 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Accor SA*, atstovaujamos advokatų J.-P. Hordies, B. Boutemy ir C. Smits,
  
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer ir B. Beaupère-Manokha,
  
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Hathaway, padedamo baristerio K. Bacon,
  
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,

susipažinęs su 2010 m. gruodžio 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 43 ir 56 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* (Biudžeto, valstybės turto ir valstybės tarnybos ministras) ir *Accor SA* (toliau – *Accor*) dėl pastarosios prašymo grąžinti mokesčių prie šaltinio, sumokėtą už 1999–2001 m.

### Teisinis pagrindas

- 3 Bendrojo mokesčių kodekso (toliau – CGI) redakcijos, paskelbtos 1988 m. gruodžio 23 d. 1989 m. finansų įstatymu Nr. 88-1149 (JORE, 1988 m. gruodžio 28 d., p. 16320), galiojusios iki 2000 m. gruodžio 31 d., 145 straipsnyje numatyta:

„1. Patronuojančių bendrovių apmokestinimo sistema, apibrėžta 146 ir 216 straipsniuose, taikoma standartinio tarifo pelno mokesčiu apmokestinamos bendrovės ir kitoms įstaigoms, kurios turi kapitalo dalių šiomis sąlygomis:

<...>

- b. Kai kapitalo dalių, turimų jas išleidusioje bendrovėje, buhalterinė vertė yra mažesnė nei 150 milijonų FRE, jos turi sudaryti bent 10% išleidusios bendrovės kapitalo; o ši buhalterinė vertė ir šie procentai turi būti nustatomi pajamų iš kapitalo dalių mokėjimo dieną. <...>

<...>“

- 4 2000 m. gruodžio 30 d. 2001 m. finansų įstatymu Nr. 2000–1352 (JORE, 2000 m. gruodžio 31 d., p. 21119) buvo pakeista riba, nustatyta CGI 145 straipsnio 1 dalies b punkte, kurio nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d. galiojusioje redakcijoje numatyta, kad kapitalo dalys turi sudaryti bent 5% išleidusios bendrovės kapitalo.
- 5 CGI redakcijos, galiojusios pagrindinėje byloje aptariamais mokestiniais metais, 146 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Kai dėl patronuojančios bendrovės skirstomų dividendų turi būti taikomas 223sexies straipsnyje numatytas mokestis prie šaltinio, prireikus jis sumažinamas mokesčio kreditų, suteiktų už ne daugiau kaip per penkerius metus iš dalyvavimo kapitale gautas pajamas <...>, suma.“

- 6 Pagal CGI redakcijos, galiojusios pagrindinėje byloje aptariamais mokestiniais metais, 158bis straipsnio I dalį:

„Asmenų, kurie gauna Prancūzijos bendrovių išmokėtus dividendus, pajamas iš šių dividendų sudaro:

- a) sumos, kurias jie gauna iš bendrovės;

b) mokesčio kreditas kredito Valstybės išdo sąskaitoje forma.

Šis mokesčio kreditas atitinka pusę faktiškai bendrovės sumokėtos sumos.

Jis gali būti naudojamas tik tiek, kiek pajamos įskaičiuotos į gavėjo mokėtino mokesčio bazę.

Jis gaunamas kaip šio mokesčio apmokėjimas.

Jis gražinamas fiziniams asmenims tiek, kiek jo suma viršija jų mokėtino mokesčio sumą.“

7 Pagal to paties kodekso 216 straipsnio I dalį:

„Grynosios pajamos iš dalyvavimo kapitale, suteikiančio teisę į patrunuojančioms bendrovėms skirtos sistemos taikymą <...>, patrunuojančios bendrovės gautos per mokestinius metus, gali būti atskaitytos iš jos bendrojo grynojo pelno <...>“

8 CGI redakcijos, taikomos nuo 1999 m. sausio 1 d. paskirstomiems dividendams, 223sexies straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„<...> kai bendrovės paskirstytos pajamos yra atskaitomos nuo sumų, dėl kurių jai nebuvo taikomas standartinio tarifo pelno mokestis <...>, ši bendrovė turi sumokėti mokesčio kredito dydžio mokestį prie šaltinio, apskaičiuotą pagal 158bis straipsnio I dalyje numatytas sąlygas. Mokestis prie šaltinio mokamas nuo paskirstytųjų dividendų,

suteikiančių teisę į mokesčio kreditą, numatytą 158bis straipsnyje, nesvarbu, kas yra jų gavėjai.“

## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Accor* bendrovė 1998–2000 m. gavo dividendus iš savo dukterinių bendrovių, įsteigtų kitose valstybėse narėse, ir kad persikirstydama šiuos dividendus ji pagal kartu skaitomas CGI 146 straipsnio 2 dalies, 158bis ir 223sexies straipsnių nuostatas už 1999–2001 m. sumokėjo atitinkamai 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF ir 341 261 380 FRF mokesčio prie šaltinio.
- 10 2001 m. gruodžio 21 d. reikavimu *Accor* paprašė grąžinti šį mokestį prie šaltinio, remdamasi šių CGI nuostatų neatitikimu Bendrijos teisei. Atmetus šį prašymą, bendrovė pateikė ieškinį *tribunal administratif de Versailles* (Versalio administracinis teismas), kuris 2006 m. gruodžio 21 d. Sprendimu visiškai patenkino *Accor* prašymą.
- 11 2008 m. gegužės 20 d. *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) sprendimu atmetus *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* (Biudžeto, valstybės turto ir valstybės tarnybos ministras) dėl šio sprendimo pateiktą apeliacinį skundą, šis ministras pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État*.
- 12 *Conseil d'État* pripažino, kad iš CGI 216 straipsnio nuostatų matyti, jog, išskyrus sąnaudų ir išlaidų dalį, Prancūzijos patronuojanti bendrovė nėra apmokestinama pelno mokesčiu už iš jos dukterinių bendrovių gaunamus dividendus, nesvarbu, kur šios dukterinės bendrovės būtų įsteigtos. Be to, pagal to paties kodekso 223sexies straipsnio

nuostatas, kai perskirsto šiuos dividendus savo pačios akcininkams, ši bendrovė turi sumokėti mokestį prie šaltinio, nesvarbu, iš kur jai buvo mokami dividendai, kuriuos ji perskirstė. Todėl *Conseil d'État* mano, kad pati mokesčio prie šaltinio schema nepažeidžia nei įsisteigimo laisvės, nei laisvo kapitalo judėjimo.

- 13 Mokesčio kredito suma, kurią pagal CGI 158bis straipsnį gauna patronuojanti bendrovė už vienos iš jos Prancūzijoje įsteigtos dukterinės bendrovės išmokėtus dividendus, pagal CGI 146 straipsnio 2 dalį atskaitoma nuo mokesčio prie šaltinio, mokamo perskirstant šiuos dividendus akcininkams, sumos. Be to, pagal CGI 158bis straipsnio nuostatas negalima suteikti patronuojančiai bendrovei mokesčio kredito už dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių ir paskui atskaityti nuo mokesčio prie šaltinio, mokamo tada, kai ši bendrovė perskirsto šiuos dividendus, sumos. Todėl nesuteikus mokesčio kredito už dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, kuriuo galima sumažinti mokėtino mokesčio prie šaltinio sumą, šiai patronuojančiai bendrovei sumokėjus šį mokestį prie šaltinio, atskaitant iš bendros skirstytinos sumos, juo sumažinama paskirstytų dividendų suma.
- 14 Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. a) Ar [EB] 56 ir 43 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama apmokestinimo sistema, kuria siekiama išvengti ekonominio dividendų dvigubo apmokestinimo ir pagal kurią:

- patronuojanti bendrovė gali atskaityti iš mokesčio prie šaltinio, mokamo iš dukterinių bendrovių gautus dividendus perskirstant savo akcininkams, mokesčio kreditą, kurį ji gauna dukterinėms bendrovėms perskirstant 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 sistema patronuojančios bendrovės atžvilgiu pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo ar įsisteigimo laisvės principus?

- b) Neigiamai atsakius į (pirmojo klausimo a punktą), ar šiuos straipsnius reikia aiškinti taip, kad bet kuriuo atveju jais draudžiama tokia sistema, 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 <...> valstybėje narėje, – ir todėl tokia sistema akcininkai atgrasomi investuoti į šią patronuojančią bendrovę ir ši sistema turi įtakos šiai bendrovei pritraukiant kapitalą ir gali atgrasyti ją suteikti kapitalo dukterinėms bendrovėms, įsteigtoms 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 sistema ir todėl administracinės valdžios institucija iš esmės privalo grąžinti pagal ją surinktas sumas, jei šios sumos buvo surinktos pažeidžiant Bendrijos teisę, ar šia teise pagal tokią sistemą, kuri savaime nereiškia, kad mokesčio mokėtojas perkelia mokesčio mokėjimą tretiesiems asmenims, draudžiama:

- a) administracinės valdžios institucijai atsakyti grąžinti patronuojančios bendrovės sumokėtas sumas remiantis tuo, kad taip ši bendrovė nepagrįstai praturtėtų;



- b) ir, atsakius neigiamai, jog aplinkybe, kad patronuojančios bendrovės sumokėta suma jai nėra nei mokestinė, nei apskaitinė našta, bet ji yra atskaitoma iš visų sumų, kurios gali būti perskirstomos jos akcininkams, būtų galima remtis atsisakant gražinti šią sumą bendrovei?
3. Atsižvelgiant į atsakymus į (pirmąjį ir antrąjį) klausimus: ar Bendrijos lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais draudžiama tai, kad gražinant sumas būtų užtikrintas tokios pačios apmokestinimo tvarkos taikymas dividendams, kuriuos vėliau patronuojanti bendrovė perskirsto, nepaisant to, ar šiuos dividendus perskirsto Prancūzijoje, ar kitoje <...> valstybėje narėje jos įsteigtos dukterinės bendrovės, būtų taikoma sąlyga (išskyrus atvejus, kai dvišalėje (Prancūzijos Respublikos) ir valstybės narės, kur įsteigta dukterinė bendrovė, sutartyje dėl pasikeitimo informacija numatytos atitinkamos sąlygos), kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti tik jo vienintelio turimą informaciją, susijusią su, kalbant apie kiekvieną nagrinėjamą dividendą, faktiškai taikomu mokesčio tarifu ir faktiškai sumokėta mokesčio suma už pelną, kurią gavo kitoje <...> valstybėje narėje nei Prancūzija įsteigtos jos dukterinės bendrovės, nors dėl Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių tokios administracijai žinomos informacijos pateikti nereikalaujama?“

### **Dėl prašymų atnaujinti žodinę proceso dalį**

- <sup>15</sup> Atitinkamai 2011 m. sausio 7 d. ir vasario 2 d. gautais dokumentais *Accor* ir Prancūzijos vyriausybė paprašė atnaujinti žodinę proceso dalį.
- <sup>16</sup> *Accor* taip pat nurodė, kad generalinis advokatas savo išvados 73 ir paskesniuose punktuose rėmėsi argumentais, susijusiais su 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimu *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753), kurių neapsvarstė šalys.

- 17 Prancūzijos vyriausybė savo ruožtu išreiškė pageidavimą per antrąjį teismo posėdį dar kartą aptarti argumentą, kad pagrindinėje byloje aptariama kombinuota mokesčio kredito ir mokesčio prie šaltinio tvarka laisvas kapitalo judėjimas gali būti ribojamas tik akcininkų atžvilgiu. Šis argumentas pateiktas jos rašytinių pastabų 82 punkte ir išnagrinėtas generalinio advokato išvadoje.
- 18 Be to, ši vyriausybė tvirtina, kad generalinio advokato išvadoje pateikta nuoroda, kuria nevisiškai atsižvelgiama į Prancūzijos vidaus teisę. Ypač, pirma, nors atsakyme į antrąjį pateiktą klausimą generalinis advokatas mano, kad grąžinus mokesťį prie šaltinio bendrovei, netiesiogiai gautų naudos jos akcininkai, Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad bendrovės turtas yra skirtingas nuo jos akcininkų. Antra, Prancūzijos vyriausybė nesutinka su argumentu, kad akcininkai pagal Prancūzijos procesinę teisę negali pareikšti ieškinio dėl sumų grąžinimo, ir nurodo, kad tokia galimybė yra kartu su galimybe pareikšti ieškinį dėl žalos atlyginimo, kuri kyla dėl valstybių narių pareigos, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, gražinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius.
- 19 Šiuo klausimu iš teismo praktikos matyti, kad Teisingumo Teismas gali savo nuožiūra, generalinio advokato siūlymu arba šalių prašymu priimti nutartį atnaujinti žodinę proceso dalį pagal savo Procedūros reglamento 61 straipsnį, jeigu mano, kad nepakanka informacijos arba kad byla turi būti nagrinėjama remiantis argumentu, dėl kurio šalys nepareiškė savo nuomonių (žr. 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 37 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Stichting Natuur en Milieu*, C-266/09, Rink. p. I-13119, 27 punktą).
- 20 Tačiau Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir Procedūros reglamente šalims nenumatyta galimybė pateikti atsiliepimus į generalinio advokato išvadą (žr. minėto Sprendimo *Natuur en Milieu ir kt.* 28 punktą).

- 21 Šioje byloje Teisingumo Teismas mano, kad jam pateikta visa informacija, būtina atsakyti į užduotus klausimus, ir kad dėl jos jam buvo pateiktos pastabos.
- 22 Dėl šios priežasties prašymai atnaujinti žodinę proceso dalį atmestini.

### **Dėl prejudicinių klausimų**

#### *Dėl pirmojo klausimo*

- 23 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 49 ir 63 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais siekiama išvengti tokio ekonominio dividendų dvigubo apmokestinimo, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, ir pagal kuriuos patronuojanti bendrovė gali atskaityti iš mokesčio prie šaltinio, kurį turi mokėti iš dukterinių bendrovių gautus dividendus perskirstydama savo akcininkams, mokesčio kreditą, kurį gauna dukterinėms bendrovėms paskirstant šiuos dividendus, kai dukterinė bendrovė įsteigta šioje valstybėje narėje, tačiau tokia galimybė nesuteikiama, jei šiuos dividendus moka kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė, nes pagal šiuos teisės aktus pastaruoju atveju nesuteikiama teisė gauti mokesčio kreditą už šios dukterinės bendrovės paskirstomus dividendus.
- 24 Pirmojo klausimo a punkte prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar tokiais teisės aktais gali būti ribojamos judėjimo laisvės patronuojančios bendrovės atžvilgiu.

- 25 Pirmojo klausimo b punkte prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, jei į to paties klausimo a punktą būtų atsakyta neigiamai, ar SESV 49 ir 63 straipsniais vis dėlto draudžiami tokie teisės aktai, nes taip pat reikia atsižvelgti į akcininkų padėtį.
- 26 Nors pirmojo klausimo b punkte esantis klausimas kyla tik neigiamai atsakius į to paties klausimo a punktą, vis dėlto reikia konstatuoti, kad klausimas dėl galimybės atsižvelgti į akcininkų padėtį iškeltas, kad būtų galima išnagrinėti, ar yra ribojimų pačios patronuojančios bendrovės atžvilgiu.
- 27 Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar SESV 49 ir 63 straipsniais draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, nes jais akcininkai atgrasomi investuoti į patronuojančią bendrovę ir tai turi įtakos šiai bendrovei pritraukiant kapitalą ir gali atgrasyti ją suteikti kapitalo dukterinėms bendrovėms kitose valstybėse narėse arba įsteigti šiose valstybėse tokias dukterines bendroves.
- 28 Todėl reikia atsakyti kartu į abu pirmojo klausimo punktus.

#### Dėl taikytinos laisvės

- 29 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė pirmąjį klausimą ir dėl SESV 49, ir 63 straipsnių, pirmiausia reikia nustatyti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, gali turėti įtakos šiais straipsniais garantuojamoms laisvėms, ir kiek.

- 30 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vertinant dividendus mokesčių atžvilgiu gali būti taikomas su įsisteigimo laisve susijęs SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo judėjimu susijęs SESV 63 straipsnis (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 33 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 31 Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, iš šiuo metu nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 34 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 32 Šiuo atžvilgiu jau buvo nuspręsta, kad nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į su įsisteigimo laisve susijusių Sutarties nuostatų taikymo sritį (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 37 punktą ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Idryma Typou*, C-81/09, Rink. p. I-10161, 47 punktą). Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvaujant kapitale turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus, neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 35 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 33 Šiuo atveju pagrindinėje byloje aptariama patronuojančių bendrovių apmokestinimo sistema pagal CGI 145 straipsnį 1999 m. ir 2000 m. buvo taikoma bendrovėms, kurioms priklausė bent 10% jų dukterinių bendrovių kapitalo. 2001 m. ši dalyvavimo dukterinių bendrovių kapitale riba buvo sumažinta iki 5%.

- 34 Iš to matyti, kad pagrindinėje byloje aptariamus nacionalinės teisės aktus buvo galima taikyti ne tik bendrovėms, dividendus gaunančioms dėl dalyvavimo kapitale, kuris joms leidžia daryti aiškią įtaką dividendus išmokėjusios dukterinės bendrovės sprendimams ir taip nulemti jos veiklą, bet ir toms bendrovėms, kurios gauna dividendus dėl minimalaus dalyvavimo kapitale ir nedaro tokios įtakos.
- 35 Dėl pagrindinės bylos faktinių aplinkybių reikia nurodyti, pirma, kad sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra informacijos dėl *Accor* dalyvavimo jos dividendus paskirstančių bendrovių kapitale pobūdžio.
- 36 Antra, Teisingumo Teismui pateiktose pastabose *Accor* tvirtina, kad pagrindinė byla susijusi su dividendais, gautais iš dukterinių bendrovių, kurios įsteigtos kitose valstybėse narėse nei Prancūzijos Respublikoje ir kurias ji kontroliuoja, tačiau Prancūzijos vyriausybė taip pat mini dalyvavimą kapitale, kuris *Accor* neleidžia daryti aiškios įtakos dividendus išmokančių dukterinių bendrovių sprendimams ir taip nulemti jų veiklą.
- 37 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vykstant SESV 267 straipsnyje įtvirtintai bendradarbiavimo procedūrai ne Teisingumo Teismas, bet nacionalinis teismas turi nustatyti faktines ginčo aplinkybes ir nuspręsti, kokią įtaką jos turi sprendimui, kurį jo prašoma priimti (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *WWF ir kt.*, C-435/97, Rink. p. I-5613, 32 punktą; 2001 m. spalio 23 d. Sprendimo *Tridon*, C-510/99, Rink. p. I-7777, 28 punktą ir 2007 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Eind*, C-291/05, Rink. p. I-10719, 18 punktą).
- 38 Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje aptariamų teisės aktų dalyką, reikia atsakyti į pirmąjį klausimą, pateiktą atsižvelgiant tiek į SESV 49 straipsnį, tiek 63 straipsnį.

## Dėl įsisteigimo laisvės

- 39 Įsisteigimo laisvė, kuri SESV 49 straipsnyje pripažinta Sąjungos piliečiams ir kuri apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal SESV 54 straipsnį apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Europos Sąjungoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ir atstovybę (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktą ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 41 punktą).
- 40 Nors nuostatos dėl įsisteigimo laisvės, atsižvelgiant į jų formuluotę, yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimą kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą ir minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 42 punktą).
- 41 Pagrindinėje byloje aišku, kad aptariamais teisės aktais įtvirtinamas skirtingas dukterinės bendrovės rezidentės išmokėtų dividendų vertinimas, palyginti su dukterinės bendrovės nerezidentės išmokėtų dividendų vertinimu.
- 42 Taigi patronuojanti bendrovė už iš dukterinės bendrovės gaunamus dividendus gauna mokesčio kreditą, kuris lygus pusei šios dukterinės bendrovės rezidentės sumokėtų sumų dividendų forma, tačiau toks mokesčio kreditas nėra suteikiamas už dividendus iš dukterinės bendrovės nerezidentės.

- 43 Šiuo klausimu reikia nurodyti, kad iš teismo praktikos išplaukia, jog nustatydamas savo apmokestinimo sistemą, ypač kai įtvirtina priemones, skirtas išvengti apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, valstybės narės turi laikytis Sąjungos teisės reikalavimų, ypač tų, kurie nustatyti su judėjimo laisvėmis susijusiose Sutarties nuostatose (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 45 punktą).
- 44 Taigi iš teismų praktikos matyti, kad nesvarbu, kokios būtų nustatytos priemonės apmokestinimui kelis kartus arba ekonominiam dvigubam apmokestinimui išvengti arba jiems sušvelninti, Sutartimi užtikrinamos judėjimo laisvės draudžia valstybei narei užsienio kilmės dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės dividendus, nebent skirtingas vertinimas susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, arba jis yra pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063, 20–49 punktus ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 20–55 punktus ir minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 46 punktą).
- 45 Mokesčių normos, skirtos paskirstytojo pelno apmokestinimui išvengti ar jam sušvelninti, atžvilgiu užsienio kilmės dividendus gaunančios patronuojančios bendrovės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios patronuojančios bendrovės, jeigu abiem atvejais gautam pelnui iš principo gali būti taikoma apmokestinimo grandinė (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktą).
- 46 Aišku, kaip nurodė Prancūzijos vyriausybė, pirma, kad patronuojanti bendrovė buvo atleista nuo pelno mokesčio tiek už iš jos dukterinių bendrovių rezidenčių gautus dividendus, tiek už gautus iš jos dukterinių bendrovių nerezidenčių ir, antra, ši bendrovė negalėjo atskaityti mokesčio kreditų, susijusių su jos dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėtais dividendais, iš jos mokėtinos pelno mokesčio sumos.



- 47 Vis dėlto, kaip tai pripažįsta ir ši vyriausybė, mokesčio kreditai buvo naudojami perskirstant gautus dividendus. Taigi patronuojanti bendrovė galėjo atskaityti šiuos mokesčio kreditus iš mokesčio prie šaltinio, kurį privalėjo sumokėti perskirstydama dividendus.
- 48 Todėl ši valstybė narė atleisdama patronuojančią bendrovę nuo mokesčio už dividendus, gautus iš dukterinių bendrovių nerezidenčių, šiuos dividendus vertino mažiau palankiai nei dividendus iš dukterinių bendrovių rezidenčių.
- 49 Iš tiesų, skirtingai nuo dividendų iš dukterinių bendrovių rezidenčių, pagal pagrindinėje byloje aptariamus teisės aktus negalima išvengti apmokestinimo paskirstančios dukterinės bendrovės lygmeniu, nors dividendai, gauti tiek iš dukterinių bendrovių rezidenčių, tiek dukterinių bendrovių ne rezidenčių juos perskirstant buvo apmokestinami mokesčiu prie šaltinio. Todėl, kalbant apie dividendus iš dukterinių bendrovių rezidenčių, juos paskirstant mokesčio kreditas buvo atskaitomas iš mokėtino mokesčio prie šaltinio, ir šis mokestis prie šaltinio nesumažino paskirstytinos dividendų sumos. Priešingai, kiek tai susiję su dividendais, gaunamais iš dukterinių bendrovių nerezidenčių, kadangi patronuojančioms bendrovėms nebuvo suteiktas mokesčio kreditas už šiuos dividendus, taikant mokestį prie šaltinio buvo sumažinama paskirstytina dividendų suma.
- 50 Šiomis aplinkybėmis patronuojanti bendrovė, gaunanti dividendus iš dukterinės bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, turėjo arba paskirstyti dividendus, atėmus mokestį prie šaltinio: tokių dividendų bendra suma buvo mažesnė nei tuo atveju, kai buvo perskirstomi dividendai, gauti iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių, arba, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 48 punkte, paimti iš savo rezervų sumą, lygią mokėtino mokesčio prie šaltinio sumai ir taip padidinti paskirstytinų dividendų sumą.

- 51 Atsižvelgiant į dividendų, gautų iš dukterinės bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, nepalankų vertinimą, palyginti su tuo, kuris taikomas iš dukterinių bendrovių rezidenčių gautiems dividendams, patrunuojanti bendrovė galėjo būti atgrasoma vykdyti savo veiklą per savo dukterines bendroves, įsteigtas kitose valstybėse narėse (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Bosal*, C-168/01, Rink. p. I-9409, 27 punktą ir minėto Sprendimo *Keller Holding* 35 punktą).
- 52 Prancūzijos vyriausybė, nors pripažįsta, kad egzistuoja dividendų, mokamų Prancūzijoje įsteigtos dukterinės bendrovės, ir dividendų, mokamų kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, nevienodas vertinimas, kiek tai susiję su dividendus gaunančios patrunuojančios bendrovės galimybe atskaityti mokesčio kreditą iš mokesčio prie šaltinio, kurį ji turi sumokėti perskirstydama šiuos dividendus savo akcininkams, vis dėlto mano, kad tai nėra ribojimas patrunuojančios bendrovės atžvilgiu.
- 53 Ši vyriausybė nurodo, pirma, kad pasinaudojimas mokesčio kreditu priklauso nuo patrunuojančios bendrovės kompetentingų organų nepriklausomo sprendimo, o ne nuo pagrindinėje byloje aptariamų teisės aktų, nes ši patrunuojanti bendrovė priima sprendimą perskirstyti dividendus, mokamus Prancūzijos dukterinės bendrovės, dėl to mokesčio kreditą už aptariamus dividendus galima atskaityti iš mokesčio prie šaltinio. Darydama nuorodą į 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Graf* (C-190/98, Rink. p. I-493, 24 ir 25 punktai), Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje aptariamų nuostatų galimas neigiamas poveikis priklauso nuo patrunuojančios bendrovės kompetentingų organų sprendimo, kuris yra toks hipotetinis, jog šios nuostatos negali būti laikomos laisvo kapitalo judėjimo kliūtimi.
- 54 Antra, Prancūzijos vyriausybė mano, kad neatsižvelgiant į tai, iš kur gauti dividendai, patrunuojančios bendrovės finansiniai nuostoliai būtų tokie patys, nes mokesčiai prie šaltinio atskaitomas iš akcininkams paskirstomo pelno.

- 55 Be to, akcininkai nerezidentai galėtų pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytus Prancūzijos Respublikos su visomis Sąjungos valstybėmis narėmis, susigrąžinti mokestį prie šaltinio, atskaitytą dividendus paskirstančios patronuojančios bendrovės, vadinasi, pagrindinėje byloje aptariamais teisės aktais nebūtų daromas poveikis jų situacijai.
- 56 Dėl paskirstančios patronuojančios bendrovės akcininkų rezidentų Prancūzijos vyriausybė mano, jog nors tai, kad nesuteikiamas mokesčio kreditas, atskaitomas iš mokesčio prie šaltinio, kurį turi sumokėti ši patronuojanti bendrovė perskirstydama dividendus, gautus iš dukterinių bendrovių nerezidenčių, turėtų būti laikoma trukdymu pritraukti kapitalą iš Prancūzijos akcininkų, bet kuriuo atveju šis ribojimas būtų susijęs tik su kapitalo judėjimu viduje tarp Prancūzijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės ir jos Prancūzijoje veikiančių akcininkų, kuris neturi užsienio elemento ir jam netaikoma Sąjungos teisė.
- 57 Šiems argumentams negali būti pritarta.
- 58 Visų pirma, nors iš tiesų mokesčio kreditas už dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus galėjo būti naudojamas, tik kai patronuojanti bendrovė nusprendavo perskirstyti šiuos dividendus, neginčytina, kad tiek skirtingas vertinimas, atsižvelgiant į dividendus paskirstančios dukterinės bendrovės įsisteigimo vietą, tiek galimybę atskaityti galimą mokesčio kreditą iš mokesčio prie šaltinio, kuris turi būti mokamas perskirstant šiuos dividendus, tiesiogiai kyla iš pagrindinėje byloje aptariamų Prancūzijos teisės aktų.
- 59 Taigi galimybė pasinaudoti mokesčio kreditu, atskaitomu iš mokesčio prie šaltinio perskirstant dividendus, priklausė ne nuo būsimo ir hipotetinio įvykio patronuojančios bendrovės atžvilgiu, bet nuo aplinkybės, paprastai susijusios su įsisteigimo laisve, būtent jos dukterinės bendrovės įsisteigimo vieta.

- 60 Antra, nors, kaip tvirtina Prancūzijos vyriausybė, pagrindinėje byloje aptariamais teisės aktais neturi poveikio akcininkų nerezidentų situacijai, aplinkybės, kad pagrindinėje byloje aptariamais teisės aktais galėjo sudaryti kliūčių patrunuojančiai bendrovei pritraukiant kapitalą iš akcininkų rezidentų, pakanka patvirtinti šių teisės aktų nuostatų ribojantį pobūdį.
- 61 Iš tiesų tai, kad akcininkai rezidentai galėjo būti atgrasyti įsigyti patrunuojančios bendrovės akcijų dėl to, kad dividendų iš jos kitoje nei Prancūzijos Respublikoje įsteigtų dukterinių bendrovių būtų gauta mažiau nei iš dukterinių bendrovių rezidentų, galėjo savo ruožtu atgrasyti šią patrunuojančią bendrovę vykdyti veiklą per dukterines bendroves nerezidentes.
- 62 Reikia konstatuoti, kad atsižvelgiant į tai, jog tokia situacija susijusi su prekyba Bendrijos viduje, ji gali patekti į Sutarties nuostatų dėl pagrindinių laisvių taikymo sritį (minėto Sprendimo *Keller Holding* 24 punktą), ir kad tiek, kiek pagrindinėje byloje nagrinėjamos CGI nuostatomis mokesčių atžvilgiu mažiau palankiai vertinamos Bendrijos situacijos, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis, jos yra Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės iš principo uždraustas apribojimas (žr. 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, Rink. p. I-8947, 32 punktą).
- 63 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr., be kita ko, 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 57 punktą). Tačiau nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei pastabas pateikusios šalys nepateikė įrodymų, galinčių pateisinti šį ribojimą. Todėl reikia konstatuoti, kad SESV 49 straipsniu draudžiami tokie teisės aktai, kaip antai aptariamai pagrindinėje byloje.

## Dėl laisvo kapitalo judėjimo

- 64 Argumentai, išdėstyti ankstesniuose punktuose, taikomi taip pat, kai patronuojanti bendrovė gauna dividendus dėl dalyvavimo kapitale, kuris joms neleidžia daryti aiškios įtakos dividendus išmokėjusios jos dukterinės bendrovės sprendimams ir taip nulemti jos veiklą.
- 65 Iš tiesų nevienodas vertinimas, aptartas šio sprendimo 41 punkte, galėjo atgrasyti Prancūzijoje įsisteigusias patronuojančias bendroves investuoti savo kapitalą į bendroves, įsteigtas kitoje valstybėje narėje, ir taip pat sukelti ribojamąjį poveikį kitose valstybėse narėse įsisteigusioms bendrovėms, nes trukdė joms pritraukti kapitalą iš Prancūzijos.
- 66 Kadangi pajamoms iš užsienio kilmės kapitalo mokestiniu požiūriu taikomas mažiau palankus vertinimas nei Prancūzijoje įsteigtų bendrovių išmokėtiems dividendams, kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių akcijos Prancūzijoje įsteigtoms patronuojančioms bendrovėms yra ne toks patrauklus nei tų bendrovių, kurios turi savo buveinę šioje valstybėje narėje (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 35 punktą; minėto Sprendimo *Manninen* 22 ir 23 punktus ir minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 64 punktą).
- 67 Iš to matyti, kad aptariamais teisės aktais įtvirtintas nevienodas vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš principo draudžiamas SESV 63 straipsniu.
- 68 Be to, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei pastabas pateikusios šalys nedarė nuorodos į motyvus, išdėstytus SESV 65 straipsnyje, ar privalomuosius viešojo intereso pagrindus, kuriais būtų galima pateisinti tokį apribojimą.

- 69 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad SESV 49 ir 63 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais siekiama išvengti tokio ekonominio dividendų dvigubo apmokestinimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ir pagal kuriuos patronuojanti bendrovė gali atskaityti iš mokesčio prie šaltinio, kurį turi mokėti iš dukterinių bendrovių gautus dividendus perskirstydama savo akcininkams, mokesčio kreditą, kurį gauna dukterinėms bendrovėms paskirstant šiuos dividendus, kai dukterinė bendrovė įsteigta šioje valstybėje narėje, tačiau tokia galimybė nesuteikiama, jei šiuos dividendus moka kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė, nes pagal šiuos teisės aktus pastaruoju atveju nesuteikiama teisė gauti mokesčio kredito už šios dukterinės bendrovės paskirstomus dividendus.

### *Dėl antrojo klausimo*

- 70 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar kai pagrindinėje byloje aptariama apmokestinimo sistema savaime nereiškia, kad mokesčio mokėtojas perkelia jo mokėtino mokesčio našta tretiesiems asmenims, pagal Sąjungos teisę draudžiama administracinės valdžios institucijai atsisakyti grąžinti patronuojančios bendrovės sumokėtas sumas remiantis tuo, kad taip ši bendrovė nepagrįstai praturtėtų, arba kad patronuojančios bendrovės sumokėta suma jai nėra nei mokeskinė, nei apskaitinė našta, bet atskaitoma iš visų sumų, kurios gali būti perskirstomos jos akcininkams.
- 71 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas (žr., be kita ko, 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 12 punktą ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 84 punktą). Todėl valstybė narė iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*,

C-192/95-C-218/95, Rink. p. I-165, 20 punktas; minėto Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 84 punktas; 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C-147/01, Rink. p. I-11365, 93 punktas ir minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 202 punktas).

- 72 Vis dėlto pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos teisė nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisinę sistemą būtų neleidžiama grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei tai lemtų nepagrįstą teisę į šį gražinimą turinčių asmenų praturtėjimą (1988 m. kovo 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, 104/86, Rink. p. 1799, 6 punktas; 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C-343/96, Rink. p. I-579, 47 punktas; 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Michailidis*, C-441/98 ir C-442/98, Rink. p. I-7145, 31 punktas ir 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 41 punktas). Sąjungos teisės sistema užtikrintų šios srities teisių apsauga nereikalauja grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų muitų ir mokesčių, kai nustatyta, kad turintis juos sumokėti asmuo faktiškai perkėlė juos kitiems asmenims (žr. minėto Sprendimo *Comateb ir kt.* 21 punktą ir 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Lady & Kid ir kt.*, C-398/09, skelbiamas Rinkinyje, 18 punktą).
- 73 Vis dėlto, kaip matyti iš teismo praktikos, atsižvelgiant į tai, kad tokiu atsisakymu grąžinti ribojama iš Sąjungos teisinės sistemos kylanti subjektyvi teisė, reikia ją aiškinti siaurai (minėto Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 95 punktas ir minėto Sprendimo *Lady & Kid ir kt.* 20 punktas).
- 74 Be to, kaip matyti iš minėto Sprendimo *Lady & Kid ir kt.* 20 ir 25 punktų, vienintelė išimtis grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus muitus ir mokesčius susijusi su tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo neteisėtai sumokėtą mokestį tiesiogiai perkėlė pirkėjui.

- 75 Šiuo atveju pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagrindinėje byloje aptariama sistema susijusi su mokesčiu prie šaltinio, kurį sumokėjo patronuojanti bendrovė paskirstydama dividendus, o ne su mokesčiu, surinktu parduodant produktus, ir nereiškia, kad šis mokestis prie šaltinio perkeliamas tretiesiems asmenims, kaip antai pirkėjo atveju pirma minėtoje teismo praktikoje.
- 76 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Sąjungos teisę draudžiama, kai nacionalinė apmokestinimo sistema, kaip antai aptariama pagrindinėje byloje, savaime nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo perkelia nepagrįstai sumokėto mokesčio našta tretiesiems asmenims, valstybei narei atsakyti grąžinti patronuojančios bendrovės sumokėtas sumas remiantis tuo, kad taip ši bendrovė nepagrįstai praturtėtų, arba kad patronuojančios bendrovės sumokėta suma jai nėra nei mokestinė, nei apskaitinė našta, bet ji atskaitoma iš visų sumų, kurios gali būti perskirstomos jos akcininkams.

### *Dėl trečiojo klausimo*

- 77 Savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais draudžiama tai, kad grąžinant sumas patronuojančiai bendrovei, kad būtų užtikrintas tokios pačios apmokestinimo sistemos taikymą šios patronuojančios bendrovės Prancūzijoje įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstomiems dividendams ir šios patronuojančios bendrovės kitose valstybėse narėse įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstomiems dividendams, kuriuos vėliau perskirto ši patronuojanti bendrovė, būtų taikoma sąlyga, kad mokesčio mokėtojas turi pateikti tik jo vienintelio turimą informaciją apie kiekvieną aptariamą dividendą dėl, be kita ko, kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių gautam pelnui faktiškai taikyto mokesčio tarifo ir faktiškai sumokėtos mokesčio sumos, nors dėl Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių tokios administracijai žinomos informacijos pateikti nereikalaujama.



- 78 Šiuo atžvilgiu, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, valstybių narių teismai, vadovaudamiesi ES 4 straipsnyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, turi užtikrinti iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių teisminę gynybą (šiuo klausimu žr. 1976 m. gruodžio 16 d. sprendimų *Rewe-Zentralfinanz* ir *Rewe -Zentral*, 33/76, Rink. p. 1989, 5 punktą; *Comet*, 45/76, Rink. p. 2043, 12 punktą; 1990 m. birželio 19 d. Sprendimo *Factortame ir kt.*, C-213/89, Rink. p. I-2433, 19 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Unibet*, C-432/05, Rink. p. I-2271, 38 punktą).
- 79 Nesant Sąjungos teisės reglamentavimo šioje srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesines taisykles su sąlyga, kad, visų pirma, tokios taisyklės nebus mažiau palankios nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir, antra, kad dėl jų Sąjungos teisėje nustatytų teisių įgyvendinimas netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 203 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 80 Taip pat prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti draudimo riboti įsisteigimo laisvę ir laisvą kapitalo judėjimo pažeidimo kompensavimo būdą praktikoje.
- 81 Be to, trečiasis klausimas reiškia, kad, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismu, nustačius įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo ribojimus, siekiant užtikrinti vienodą dividendų iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių gavėjų ir dividendų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių gavėjų vertinimą, pastariesiems turėtų būti suteiktas mokesčio kreditas kaip ir pirmųjų atveju.

- 82 Reikia priminti, kad valstybės narės mokesčių administracijos turi teisę reikalauti mokesčių mokėtojo pateikti įrodymų, kurių, jų nuomone, reikia siekiant įvertinti, ar nagrinėjamuose teisės aktuose numatytos mokesčio lengvatos sąlygos įgyvendintos, ir todėl, reikia ar ne, suteikti šią lengvatą (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 50 punktą; 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 43 punktą; 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 54 punktą; minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 95 punktą ir 2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, Rink. p. I-5669, 45 punktą).
- 83 Šiuo atžvilgiu *Accor* tvirtina, kad mokesčio kredito sistema grindžiama tik paskirstančios dukterinės bendrovės apmokestinimu pelno mokesčiu, nes mokesčio kreditas visuomet lygus 50% išmokėtų dividendų sumai. Todėl *Accor* mano, jog pakanka pateikti įrodymų, kad paskirstanti dukterinė bendrovė buvo apmokestinta pelno mokesčiu jos įsteigimo valstybėje narėje.
- 84 Komisija mano, kad teisėta atsižvelgti į dukterinės bendrovės sumokėtą mokestį jos įsteigimo valstybėje narėje, tačiau teigia, kad šioje byloje aptariamoje sistemoje nėra griežtos atitikties tarp sumokėto mokesčio sumos ir mokesčio kredito sumos ir kad pakanka remtis valstybėje, kur įsteigta dukterinė bendrovė, teisės aktuose nustatytu mokesčio tarifu.
- 85 Prancūzijos vyriausybė ir Jungtinė Karalystė tvirtina, kad, siekiant kompensuoti tariamai diskriminacinį pagrindinėje byloje aptariamą sistemos poveikį, reikia taikyti mokesčio kreditą, kurio suma leidžia neutralizuoti valstybėje narėje, kur įsteigta dukterinė bendrovė, sumokėtą mokestį ir kuris turi būti apskaičiuotas remiantis mokesčio suma, kuriuo šioje valstybėje buvo apmokestintas pelnas, susijęs su dukterinės bendrovės išmokėtais dividendais. Prancūzijos vyriausybė nurodo, kad mokesčio kredito ir mokesčio prie šaltinio sistema siekiama sušvelninti ekonominį dvigubą išmokėtų dividendų apmokestinimą, nepažeidžiant mokesčio neutralumo principo, ir kad sušvelninant ekonominį dvigubą apmokestinimą atsižvelgiama į pelno mokesčio dydį, kuriuo faktiškai pirma buvo apmokestintos Prancūzijoje įsteigtos dukterinės

bendrovės. Taigi, šios vyriausybės manymu, mokesčio kreditas negali viršyti standartinio tarifo pelno mokesčio, renkamo už pelną, susijusį su išmokėtais dividendais, sumos, ir tuo atveju, kai pelnas, susijęs su dividendais, buvo apmokestintas mažesniu tarifu taip, kad mokesčio kreditas viršijo sumokėtą pelno mokestį, mokestis prie šaltinio turi būti mokamas tokio dydžio, kiek mokesčio kreditas didesnis už pelno mokestį.

<sup>86</sup> Tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kompetentingas aiškinti nacionalinę teisę, turi išnagrinėti klausimą, kiek pagrindinėje byloje aptariama sistema buvo pagrįsta griežtu mokesčio už pelną, susijusio su dividendų išmokėjimu, sumos ir mokesčio kredito sumos atitiktimi.

<sup>87</sup> Vis dėlto reikia patikslinti, kad iš teismo praktikos išplaukia, jog Sąjungos teisė įpareigoja valstybę narę, kuri taiko ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, atveju, vienu metu ir bendrovių nerezidentų rezidentams išmokėtus dividendus (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72 punktą). Pagal šią teisę valstybės narės neprivalo palankiau vertinti apmokestinamuosius asmenis, kurie investavo į užsienio bendroves, palyginti su investavusiais vietos bendrovėse (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 39 ir 40 punktus ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 89 punktą).

<sup>88</sup> Be to, teismas jau yra nusprendęs, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybei narei užkirsti kelio bendrovės rezidentės gaunamų dividendų apmokestinimui kelis kartus taikant normas, kuriomis šie dividendai atleidžiami nuo apmokestinimo, kai juos išmoka bendrovė rezidentė, o atskaitymo metodu išvengiant šių dividendų apmokestinimo kelis kartus, kai juos išmoka bendrovė nerezidentė, tačiau su sąlyga, kad

užsienio kilmės dividendų apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėti sumai ir neviršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 48 ir 57 punktus ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 86 punktą; taip pat 2008 m. balandžio 23 d. Nutarties *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rink. p. I-2875, 39 punktą).

- <sup>89</sup> Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai pelnas, susijęs su užsienio kilmės dividendais, dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje apmokestinamas mažesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, ši valstybė turi suteikti mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokėjusios bendrovės jos įsisteigimo valstybėje sumokėtą mokestį (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 51 punktą ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 87 punktą).
- <sup>90</sup> Tačiau kai šis pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje apmokestinamas didesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, ši valstybė privalo suteikti tik dividendus gavusios bendrovės mokėtinos pelno mokesčio sumos neviršijantį mokesčio kreditą. Ji neprivalo grąžinti skirtumo, tai yra dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtos sumos, kuri viršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mokėtiną mokesčio sumą (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 52 punktą bei minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 88 punktą).
- <sup>91</sup> Kalbant apie pagrindinėje byloje aptariamą sistemą, pažymėtina, kad jeigu valstybė narė turėtų suteikti dividendų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gavėjams mokesčio kreditą, kuris visuomet lygus pusei šių dividendų sumos, kaip to prašo *Accor*, dėl to šie dividendai būtų palankiau vertinami, palyginti su dividendais

iš pirmosios valstybės narės, kai mokesčio tarifas, kuriuo apmokestinama šiuos dividendus paskirstanti bendrovė savo įsteigimo valstybėje, yra mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas pirmojoje valstybėje narėje.

- 92 Todėl valstybė narė turi turėti galimybę nustatyti pelno mokesčio, sumokėto paskirstančios bendrovės įsisteigimo valstybėje, už kurį patronuojančiai bendrovei turi būti suteiktas mokesčio kreditas, sumą. Taigi, priešingai nei tvirtina *Accor*, nepakanka pateikti įrodymų, kad paskirstanti bendrovė įsteigimo valstybėje buvo apmokestinta už pelną, susijusį su išmokėtais dividendais, nepateikus informacijos apie faktiškai už šį pelną sumokėto mokesčio pobūdį ir tarifą.
- 93 Šiomis aplinkybėmis administracinės išlaidos ir ypač tai, kad nacionalinė mokesčių administracija reikalauja informacijos, susijusios su mokesčiu, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus paskirstančios bendrovės pelnas jos įsteigimo valstybėje narėje, negali būti laikomos pernelyg didelėmis nei pažeidžiančiomis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus.
- 94 Iš tiesų, kalbant apie lygiavertiškumo principą, pažymėtina, jog pirma, pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo trečiojo klausimo formulotėje, kad, kiek tai susiję su Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių išmokėtais dividendais, informacija apie faktiškai taikyto mokesčio tarifą ir faktiškai sumokėto mokesčio sumą administracijai yra žinoma.
- 95 Antra, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 102 punkte, iš šio sprendimo 82 punkte minėtos teismo praktikos matyti, jog pagal Sąjungos teisę nedraudžiamas reikalavimas, kad visų pirma atitinkama patronuojanti bendrovė turi pateikti tinkamą pateisinimą.

- 96 Jei patronuojanti bendrovė pati neturi visos informacijos apie pelno mokestį, kuriuo buvo apmokestinti jos kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės išmokėti dividendai, šią informaciją paprastai žino pastaroji bendrovė. Tokiomis aplinkybėmis bet kokie sunkumai patronuojančiai bendrovei pateikti reikalaujamą informaciją apie jos dividendus išmokėjusios dukterinės bendrovės sumokėtą mokestį susiję ne su šios informacijos sudėtingumu, o su galimu bendradarbiavimo su ją turinčia dukterine bendrove trūkumu. Todėl netinkamas informacijos judėjimas patronuojančiai bendrovei nėra ta problema, kurią turėtų spręsti atitinkama valstybė narė (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 98 punktą).
- 97 Be to, priešingai nei tvirtina *Accor*, tai, kad mokesčių administracija gali pasinaudoti 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistoje 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179; toliau – Direktyva 77/799) numatytu tarpusavio pagalbos mechanizmu, nereiškia, kad ji turi atleisti dividendų gavusią patronuojančią bendrovę nuo prievolės pateikti jai įrodymų apie dividendus išmokėjusios bendrovės kitoje valstybėje narėje sumokėtą mokestį (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 100 punktą ir minėto Sprendimo *Meilicke* 50 punktą).
- 98 Iš tikrųjų, kadangi Direktyvoje 77/799 numatyta galimybė nacionalinėms mokesčių administracijoms prašyti informacijos, kurios jos pačios negali gauti, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalyje vartojamas žodis „gali“ reiškia, jog nors minėtos administracijos turi galimybę prašyti kitos valstybės narės kompetentingos institucijos informacijos, toks prašymas visiškai nėra pareiga. Kiekviena valstybė narė turi įvertinti konkrečius atvejus, kuriais informacija dėl jos teritorijoje įsikūrusių mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių yra nepakankama, ir nuspręsti, ar šiais atvejais prašymo dėl informacijos teikimas kitai valstybei narei

yra pagrįstas (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 32 punktą ir minėto Sprendimo *Persche* 65 punktą; minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 101 punktą ir minėto Sprendimo *Meilicke ir kt.* 51 punktą).

- 99 Kalbant apie veiksmingumo principą, reikia nurodyti, pirma, kad gavusios reikalaujamus patvirtinančius dokumentus apmokestinančios valstybės narės mokesčių administracijos turėtų galėti aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar įvykdytos mokesčio lengvatos gavimo sąlygos, tačiau tokie dokumentai neturėtų būti konkrečios formos ir vertinimas neturėtų būti atliekamas per daug formaliai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Meilicke ir kt.* 46 punktą).
- 100 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar gauti informaciją apie faktiškai taikyto mokesčio tarifą ir faktiškai sumokėto mokesčio už pelną, susijusį su dividendų paskirstymu, sumą nėra praktiškai neįmanoma arba labai sudėtinga, visų pirma atsižvelgiant į paskirstančios bendrovės įsteigimo vietos valstybės narės teisės aktus dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, mokėtino pelno mokesčio registracijos ir administracinių arba apskaitos dokumentų saugojimo.
- 101 Be to, prašymas pateikti šią informaciją turi būti pateiktas per teisės aktais nustatytą administracinių arba apskaitos dokumentų saugojimo laikotarpį, koks numatytas pagal dukterinės bendrovės įsteigimo valstybės narės teisę. Kaip nurodė *Accor*, negali būti iš jos reikalaujama tam, kad būtų suteiktas mokesčio kreditas, pateikti dokumentus, susijusius su gerokai ilgesniu laikotarpiu, nei teisės aktuose nustatyta pareiga saugoti administracinius ir apskaitos dokumentus.

- 102 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai nedraudžia grąžinant sumas patronuojančiai bendrovei, kad būtų užtikrintas tokios pačios apmokestinimo sistemos taikymas šios patronuojančios bendrovės Prancūzijoje įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstomiems dividendams ir šios patronuojančios bendrovės kitose valstybėse narėse įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstomiems dividendams, kuriuos vėliau perskirta ši patronuojanti bendrovė, nustatyti sąlygą, jog mokesčių mokėtojas pateiktų tik jo paties turimą informaciją apie kiekvieną aptariamą dividendą dėl, be kita ko, kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių gautam pelnui faktiškai taikyto mokesčio tarifo ir faktiškai sumokėtos mokesčio sumos, nors dėl Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių tokios administracijai žinomos informacijos pateikti nereikalaujama. Tačiau tokią informaciją pateikti galima reikalauti tik su sąlyga, kad faktiškai nėra neįmanoma ar pernelyg sunku pateikti kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių sumokėto mokesčio įrodymus, atsižvelgiant, be kita ko, į šių valstybių narių teisės aktų nuostatas, susijusias su dvigubo apmokestinimo išvengimu, turimo sumokėti pelno mokesčio registracija ir privalomu administracinių dokumentų saugojimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje šios sąlygos yra įvykdytos.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 103 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. SESV 49 ir 63 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais siekiama išvengti tokio ekonominio dividendų dvigubo apmokestinimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ir pagal kuriuos patronuojanti bendrovė gali atskaityti iš mokesčio prie šaltinio, kurį turi mokėti iš dukterinių bendrovių gautus dividendus perskirstydama savo akcininkams, mokesčio kreditą, kurį gauna dukterinėms bendrovėms paskirstant šiuos dividendus, kai dukterinė bendrovė įsteigta šioje valstybėje narėje, tačiau tokia galimybė nesuteikiama, jei šiuos dividendus moka kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė, nes pagal šiuos teisės aktus pastaruoju atveju nesuteikiama teisė gauti mokesčio kredito už šios dukterinės bendrovės paskirstomus dividendus.
2. Pagal Sąjungos teisę draudžiama, kai nacionalinė apmokestinimo sistema, kaip antai aptariama pagrindinėje byloje, savaime nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo perkelia nepagrįstai sumokėto mokesčio našta tretiesiems asmenims, valstybei narei atsisakyti grąžinti patronuojančios bendrovės sumokėtas sumas remiantis tuo, kad taip ši bendrovė nepagrįstai praturtėtų, arba kad patronuojančios bendrovės sumokėta suma jai nėra nei mokesstinė, nei apskaitinė našta, bet ji atskaitoma iš visų sumų, kurios gali būti perskirtos jos akcininkams.
3. Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai nedraudžia grąžinant sumas patronuojančiai bendrovei, kad būtų užtikrintas tokios pačios apmokestinimo sistemos taikymas šios patronuojančios bendrovės Prancūzijoje įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstomiems dividendams ir šios patronuojančios bendrovės kitose valstybėse narėse įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstomiems dividendams, kuriuos vėliau perskirto ši patronuojanti bendrovė, nustatyti sąlygą, jog mokesčių mokėtojas pateiktų tik jo paties turimą informaciją apie kiekvieną aptariamą dividendą dėl, be kita ko, kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių gautam pelnui faktiškai taikyto mokesčio tarifo ir faktiškai sumokėtos mokesčio sumos, nors dėl Prancūzijoje

**įsteigtų dukterinių bendrovių tokios administracijai žinomos informacijos pateikti nereikalaujama. Tačiau tokią informaciją pateikti galima reikalauti tik su sąlyga, kad faktiškai nėra neįmanoma ar pernelyg sunku pateikti kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių sumokėto mokesčio įrodymus, atsižvelgiant, be kita ko, į šių valstybių narių teisės aktų nuostatas, susijusias su dvigubo apmokestinimo išvengimu, turimo sumokėti pelno mokesčio registracija ir privalomu administracinių dokumentų saugojimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios sąlygos pagrindinėje byloje yra įvykdytos.**

Parašai.