

Byla C-170/05

Denkavit Internationaal BV

ir

Denkavit France SARL

prieš

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

(Conseil d'État (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„?sisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Dividendų išmokėjimas – Bendrovės rezidentams išmokamų dividendų neapmokestinimas – Mokestis prie šaltinio už bendrovės ne rezidentams išmokamus dividendus – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis – Galimybė iš kitoje valstybėje narėje mokėtino mokesčio atskaityti išskaičiuotą sumą“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir 48 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir 48 straipsniai)

1. EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, kurie, nustatydami tam tikrą mokestinį prievolę už dividendus patronuojantiesiems bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiškai atleidžia patronuojančias bendroves rezidentes, yra diskriminacinis ?sisteigimo laisvės apribojimas.

Iš tiesų dėl tokio skirtingo dividendų mokestinio vertinimo atsižvelgiant ? patronuojantiesiems bendrovei buveinės vietą, naudojimąsi ?sisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse ?steigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šias nuostatas priėmusioje valstybėje narėje ?sigyti, ?steigti dukterinį bendrovę arba pratęsti jos veiklą, ir jis yra ?sisteigimo laisvės apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais.

Tiesa, valstybės narės priemonių, kuriomis siekiama išvengti bendrovės rezidentų paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus ar dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, atžvilgiu dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši ? dividendus gaunančių akcininkų, kurie yra kitos valstybės narės rezidentai, padėtimi. Tačiau nuo tada, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš bendrovės rezidentų gaunamus dividendus, ši akcininkų ne rezidentų padėtis prilyginama akcininkų rezidentų padėčiai.

Jeigu valstybė narė pasirinko apsaugoti savo rezidentus nuo dukterinio bendrovei pelno, kuris jį patronuojantiesiems bendrovėms paskirstomas dividendų pavidalu, apmokestinimo kelis kartus, neapmokestindama šių dividendų, ji šių priemonių turi taikyti ir ne rezidentams tiek, kiek

analogiškas ši? ne rezident? apmokestinimas kyla iš jos kompetencijos mokes?i? srityje taikymo pastar?j? atžvilgiu.

(žr. 29–30, 34–35, 37, 41 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. EB 43 ir 48 straipsniai draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kurie tik patronuojan?iams bendrov?ms ne rezident?ms numato mokest? prie šaltinio už dukterini? bendrovi? reziden?i? išmok?tus dividendus, net jei š? mokest? prie šaltinio leidžianti mokes?i? srities sutartis, nagrin?jamos valstyb?s nar?s sudaryta su kita valstybe nare, numato galimyb? iš šioje kitoje valstyb?je mok?tino mokes?io atskaityti taikant min?tus nacionalin?s teis?s aktus sumok?t? mokes?io sum?, jei patronuojanti bendrov? negali pasinaudoti min?toje sutartyje numatytu atskaitymu šioje kitoje valstyb?je nar?je.

Taikant toki? sutart? ir tokius teis?s aktus atsirandantis skirtingas mokestinis vertinimas, kad ir kokia b?t? jo apimtis, diskriminuoja patronuojan?ias bendroves j? buvein?s vietos pagrindu, o tai yra nesuderinama su Sutarties nuostatomis užtikrinama ?sisteigimo laisve.

(žr. 49, 56 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAS (pirmoji kolegija)

2006 m. gruodžio 14 d.(*)

„?sisteigimo laisv? – Pelno mokestis – Dividend? išmok?jimas – Bendrov?ms rezident?ms išmokam? dividend? neapmokestinimas – Mokestis prie šaltinio už bendrov?ms ne rezident?ms išmokamus dividendus – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis – Galimyb? iš kitoje valstyb?je nar?je mok?tino mokes?io atskaityti išskai?iuot?“

Byloje C?170/05

d?l *Conseil d'État* (Pranc?zija) 2004 m. gruodžio 15 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2005 m. vasario 8 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teis?jai K. Lenaerts (praneš?jas), E. Juhász, K. Schieman ir E. Levits,

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,

posūdzio sekretorė K. Sztranc-Szawiczek, administratorė,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. sausio 19 d. posūdziui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Denkavit Internationaal BV* ir *Denkavit France SARL*, atstovaujama advokato B. Soubeille,
- Prancūzijos vyriausybė, atstovaujamos G. de Bergues, J. C. Gracia ir C. Jurgensen,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, 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. posūdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

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 išmokamą dividendų apmokestinimą mokesčiu prie šaltinio, nors dukterinės bendrovės patronuojantys 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*), steigto Prancūzijoje, savo patronuojantys bendrovei *Denkavit Internationaal BV* (toliau – *Denkavit Internationaal*), steigto Nyderlanduose, išmokėti 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 fiziniams ar juridiniams asmenims, neįgyvenantiems Prancūzijoje arba joje neturinčiam buveinai, 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 gali būti beveik visiškai atleista nuo pajamų mokesčio už dividendus, gaunamus iš jos dukterinės bendrovės. Iš tikrųjų šie dividendai, išskyrus jų 5 % dalį, buvo netraukti bendrą patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno ir dėl to neapmokestinami. 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 savo rezidentų apmokestinimo bazę gali traukti 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 mokėtiną mokesčio sumos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Nagrinėjamu laikotarpiu 50 % *Denkavit France* ir 99,9 % *Agro Finances*, kuriai priklauso 50 % *Denkavit France* kapitalo, priklauso *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 Pareiškėjas ieškini *Tribunal administratif* (Nantas), *Denkavit Internationaal* prisiteisų 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 numatyta mokesčiu prie šaltinio apmokestinama ne dividendus išmokanti bendrovė rezidentė, bet šiuos dividendus gaunanti patronuojanti bendrovė ne rezidentė, nors apmokestinant pajamas patronuojančios 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 patronuojančios bendrovės

rezidentų ir patronuojančių bendrovių ne rezidentų padėtys objektyviai yra panašios.

13 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas taip pat klausia dėl Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties reikšmės vertinant mokesčio prie šaltinio suderinamumą su šisteigimo laisve.

14 Viena vertus, kadangi pagal šios sutarties 24 straipsnį patronuojanti bendrovė, Nyderlandų rezidentė, gaunanti dividendus iš bendrovių, Prancūzijos rezidentų, iš principo gali atskaityti Prancūzijoje sumokėtą mokestį iš Nyderlanduose mokėtinos mokesčio sumos, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas klausia, ar mokestis prie šaltinio, kurį Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis leidžia nustatydamas maksimalų jo dydį, ir ši pajamų apmokestinimas šiuos dividendus gaunančio Nyderlandų akcininko rankose gali būti vertinami kaip paprasčiausias kompetencijos apmokestinimo dividendus pasidalijimas tarp Prancūzijos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės, neturintis poveikio bendram patronuojančių bendrovių Nyderlandų rezidentų mokesčio dydžiui ir dėl to – šios bendrovių šisteigimo laisvei.

15 Kita vertus, jis klausia dėl būtų atsizvelgti 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 Atsizvelgdama į tai, kad esant tokioms aplinkyboms 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 mokestinį prievolę už gaunamus dividendus, nuo kurios atleidžia Prancūzijoje reziduojančias patronuojančias bendroves, gali pažeisti šisteigimo laisvę?

2. Ar šis mokestis prie šaltinio tvirtinanti nuostata savaime pažeidžia šisteigimo laisvės principą, ar, atsizvelgiant 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 atsizvelgiama vertinant šios priemonės atitiktį šisteigimo laisvės principui?

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

Dėl prejudicinių klausimų

17 Pirmiausia reikia pastebėti, kad pagrindinė byla susijusi su vykiais iki 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 mokesčių už juos atleidžia patronuojančias bendroves rezidentės. Todėl pirmąjį klausimą reikia suprasti kaip apimantį ir EB 48 straipsnį.

19 Visą pirma primintina, kad pagal nusistovėjusį 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 ją 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 įkurtą ir Bendrijoje turinčią 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 steigimo valstybė narė šiai dukterinei bendrovei gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą tik dėl to, kad jos patronuojančios bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintą 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 kokį net mažiausių diskriminavimą dėl bendrovių buveinės vietos (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *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. minėtą sprendimą *Schumacker* 36–38

punktus ir *Royal Bank of Scotland* 27 punkt?).

26 Šiuo atveju iš pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt? matyti, kad, neatsižvelgiant ? Pranc?zijos ir Nyderland? sutart?, dukterin?s bendrov?s rezident?s patronuojan?iai bendrovei išmokam? dividend? mokestinis vertinimas skiriasi atsižvelgiant ? tai, ar ši bendrov? yra rezident?, ar ne rezident?.

27 Iš ties?, nors patronuojan?ios bendrov?s rezident?s gaunami dividendai gali b?ti beveik visiškai neapmokestinami, patronuojan?ios bendrov?s ne rezident?s gauti dividendai, atvirkš?iai, apmokestinami 25 % dydžio mokes?iu prie šaltinio.

28 Tod?l patronuojan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms išmokamiems dividendams, priešingai nei išmokamiems patronuojan?ioms bendrov?ms rezident?ms, Pranc?zijos mokes?i? teis?s aktai nustato apmokestinim? kelis kartus, nes, kaip savo išvados 16–18 punktuose pažym?jo generalinis advokatas, šie dividendai pirm? kart? apmokestinami pelno mokes?iu, kai juos išmoka dukterin? bendrov? rezident?, ir antr? kart? – mokes?iu prie šaltinio, kai juos gauna patronuojanti bendrov? ne rezident?.

29 Toks skirtingas dividend? mokestinis vertinimas pagal patronuojan?i? bendrovi? buvein?s viet?, yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais.

30 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jamos mokes?i? srities nuostatos naudojimas ?sisteigimo laisve iš tikr?j? tampa mažiau patrauklus kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms, kurios d?l to gali atsisakyti ši? nuostat? pri?musioje valstyb?je nar?je ?sigyti, ?steigti dukterin? bendrov? arba prat?sti jos veikl? (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C?324/00, Rink. p. I?11779, 32 punkt? ir min?to sprendimo *Keller Holding* 35 punkt?).

31 Pranc?zijos vyriausyb? teigia, kad galimyb? b?ti beveik visiškai atleista nuo mokes?io už dividendus turi ir nuolatin? buvein? Pranc?zijoje turin?ios patronuojan?ios bendrov?s ne rezident?s. Ta?iau pagal toki? mokes?io prie šaltinio nuostat?, kokia nagrin?jam? pagrindin?je byloje, nuolatin?s buvein?s Pranc?zijoje neturin?i? bendrovi? ne reziden?i? pad?tis n?ra panaši ? patronuojan?i? bendrovi? reziden?i? arba nuolatinės buveinės Pranc?zijoje turin?i? patronuojan?i? bendrovi? ne reziden?i? pad?t?.

32 Pranc?zijos vyriausyb? papildo, kad teritorialumo principas, neapmokestinus dukterini? bendrovi? reziden?i? Pranc?zijoje nuolatin?s buvein?s neturin?ioms patronuojan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms išmok?t? dividend?, leist? pastarosioms išvengti bet kokio ši? pajam? apmokestinimo tiek Pranc?zijoje, tiek Nyderlanduose ir pažeist? kompetencijos mokes?i? srityje pasidalijim? tarp Pranc?zijos Respublikos ir Nyderland? Karalyst?s.

33 Šie argumentai nepriimtini.

34 Tiesa, kad valstyb?s nar?s priemoni?, kuriomis siekiama išvengti bendrov?s rezident?s paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus ar dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, atžvilgiu dividendus gaunan?i? akcinink? rezident? pad?tis neb?tinai yra panaši ? dividendus gaunan?i? akcinink?, kurie yra kitos valstyb?s nar?s rezidentai, pad?t? (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?0000, 57–65 punktus).

35 Ta?iau nuo tada, kai valstyb? nar? vienašališkai arba pagal susitarim? pajam? mokes?iu apmokestina ne tik akcinink? rezident?, bet ir akcinink? ne rezident? iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus, ši? akcinink? ne rezident? pad?tis tampa panaši ? akcinink? rezident? pad?t? (min?to sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punktas).

36 Dukterini? bendrovi? reziden?i? išmok?t? dividend? apmokestinimo Pranc?zijoje atžvilgiu šiuos dividendus gaunan?ios patronuojan?ios bendrov?s yra panašioje pad?tyje, nesvarbu, ar jos gauna juos kaip patronuojan?ios bendrov?s rezident?s, ar kaip nuolatin? buvein? Pranc?zijoje turin?ios patronuojan?ios bendrov?s ne rezident?s, ar net kaip nuolatin?s buvein?s Pranc?zijoje neturin?ios patronuojan?ios bendrov?s ne rezident?s. Iš ties? visais šiais atvejais Pranc?zijos Respublika apmokestina iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus.

37 Atsižvelgiant ? tai matyti, kad atleidžiant patronuojan?ias bendroves nuo mokes?io už gaunamus dividendus, siekiama išvengti dukterini? bendrovi? pelno, kuris j? patronuojan?ioms bendrov?ms paskirstomas dividend? pavidalu, apmokestinimo kelis kartus. Kaip savo išvados 22 punkte pažym?jo generalinis advokatas, jeigu Pranc?zijos Respublika pasirinko apsaugoti savo rezidentus nuo tokio apmokestinimo, ši? priemon? ji turi taikyti ir ne rezidentams tiek, kiek analogiškas ši? ne rezident? apmokestinimas kyla iš jos kompetencijos mokes?i? srityje ?gyvendinimo pastar?j? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 70 punkt?).

38 Tokiomis aplinkyb?mis mokes?io prie šaltinio sistema, taikoma dividendams, kuriuos dukterin?s bendrov?s rezident?s išmoka nuolatin?s buvein?s Pranc?zijoje neturin?ioms patronuojan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms, negali b?ti pateisinama b?tinybe panaikinti šioms bendrov?ms galimyb? išvengti bet kokio ši? dividend? apmokestinimo tiek Pranc?zijoje, tiek Nyderlanduose, nes patronuojan?ioms bendrov?ms rezident?ms netaikomas v?lesnis ši? dividend? apmokestinimas.

39 Patronuojan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms netaikydami palankesnio nacionalinio mokestinio vertinimo, kuris taikomas patronuojan?ioms bendrov?ms rezident?ms, pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai yra su Sutartimi nesuderinama diskriminacin? priemon?, nes jie numato didesn? mokestin? prievol? už dividendus, kuriuos dukterin?s bendrov?s rezident?s išmoka Nyderland? patronuojan?ioms bendrov?ms, nei už Pranc?zijos patronuojan?ioms bendrov?ms mokamus tokius pa?ius dividendus.

40 Kadangi Pranc?zijos vyriausyb? nenurod? kit? argument?, manytina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai yra patronuojan?ias bendroves (atsižvelgiant ? tai, ar j? buvein? yra Pranc?zijoje, ar kitoje valstyb?je nar?je) diskriminuojan?ios priemon?s, pažeidžian?ios EB 43 ir 48 straipsnius.

41 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad EB 43 ir 48 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin?s teis?s aktus, kurie, nustatydami tam tikr? mokestin? prievol? už dividendus patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiškai atleidžia patronuojan?ias bendroves rezidentes, yra diskriminacinis ?sisteigimo laisv?s apribojimas.

D?l antrojo ir tre?iojo klausim?

42 Antruoju ir tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? kitoks, jeigu paaišk?t?, kad pagal Pranc?zijos ir Nyderland? sutart? patronuojanti bendrov? Nyderland? rezident? iš principo gali atskaityti iš jos šioje valstyb?je mok?tino mokes?io Pranc?zijoje sumok?t? mokest? ir kad d?l to mokestis prie šaltinio taikomas papras?iausia d?l kompetencijos

mokesčių srityje pasidalijimo tarp atitinkamų valstybių narių, o tai nepažeidžia EB 43 ir 48 straipsnių, net jei Nyderlanduose reziduojanti patironuojanti 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 paragrafą tarp visų valstybių narių sudarytų susitarimų, valstybų narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų apmokestinimo kriterijus, siekdamos panaikinti, prireikus ir sudarydamos sutartis, dvigubą apmokestinimą. Tokiu atveju valstybų narės, siekdamos pasidalyti kompetencijų 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 gyvendinančios teisės apmokestinimo valstybų narės negali būti atleistos nuo pareigos laikytis Bendrijos taisyklių pagal šio sprendimo 19 punkte primintą principą (minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN 58* punktą). Būtent šis kompetencijos pasidalijimas mokesčių srityje neleidžia valstybų narėms tvirtinti diskriminacijos, prieštaraujančios Bendrijos taisyklėms (minėto sprendimo *Bouanich 50* punktą).

45 Šiuo atveju, kadangi apmokestinimo tvarka pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį sudaro pagrindinę byloje taikomos teisės dalį ir kadangi ji taip apibūdino prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateiktą teismą, Teisingumo Teismas turi 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; minėtą sprendimą *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 mokestį 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, neginėjama, kad Nyderlandų Karalystė atleidžia Nyderlandų patironujančias bendroves nuo mokesčio už dividendus, gautus iš užsienio, taigi ir iš Prancūzijos, todėl nesuteikiama teisė atskaityti Prancūzijos mokestį prie šaltinio.

47 Būtina konstatuoti, kad Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties bei atitinkamų Nyderlandų teisės aktų bendras taikymas nepanaikina sąsisteigimo laisvės apribojimų, nurodytų atsakyme 9 pirmąjį klausimą, poveikio.

48 Iš tiesų, taikant Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį ir atitinkamus Nyderlandų teisės aktus, Nyderlanduose steigta patironuojanti bendrovė, gaunanti dividendus iš Prancūzijoje steigtos dukterinės bendrovės, apmokestinama mokesčiu prie šaltinio, kuriam sutartis neabejotinai numato 5 % atitinkamų dividendų sumos ribą, nors Prancūzijoje steigta patironuojanti bendrovė, kaip nurodyta šio sprendimo 4 punkte, beveik visiškai nuo jo atleidžiama.

49 Taikant tokią sutartį ir tokius teisės aktus atsirandantis skirtingas mokesčio vertinimas, kad ir kokia būtų jo apimtis, diskriminuoja patironujančias bendroves jų buveinės vietos pagrindu, o tai yra nesuderinama su Sutarties nuostatomis užtikrinama sąsisteigimo laisve.

50 Iš tiesų EB 43 straipsnis draudžia net ir nedidelę arba mažareikšmę sąsisteigimo 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 apmokestinamajam pajamų kilmės valstybei.

52 Šie argumentai nepriimtini, nes neturi jokios reikšmės šios bylos aplinkybomis.

53 Iš tikrųjų Prancūzijos Respublika negali remtis Prancūzijos ir Nyderlandų sutartimi siekdama, išvengti jai Sutartimi nustatytą sąpareigojimą (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 patronuojančiam bendrovei ne rezidentei, ir panaikinti, atsakant į pirmąjį klausimą, nurodyto sąsisteigimo 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 steigto dukterinio bendrovių išmokėtų dividendų apmokestinimas.

56 Todėl 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 mokestį prie šaltinio už dukterinio bendrovių rezidentų išmoktus dividendus, net jei šis mokestis 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 patekusio 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 mokestinį prievolę už dividendus patronuojančiam bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiškai atleidžia patronuojančias bendroves rezidentes, yra diskriminacinis sąsisteigimo 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 rezidentų išmokėtus dividendus, net jei šis mokestis 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.

* Proceso kalba: prancūzų.