

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. kovo 13 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 49 straipsnis – ?sisteigimo laisvė – Fizinių asmenų pajamų mokestis – Tiesioginiai mokesčiai ribojimo pagal pajamas schema – Dvišalis mokestis sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Dividendų, paskirstytų kitoje valstybėje narėje ?steigtos bendrovės ir jau apmokestintų mokesčių prie šaltinio, apmokestinimas – Neatsižvelgimas ar atsižvelgimas iš dalies ? šioje kitoje valstybėje narėje sumokėti mokestį apskaičiuojant mokesčio ribą – SESV 65 straipsnis – Apribojimas – Pateisinimas“

Byloje C-375/12

dėl *Tribunal administratif de Grenoble* (Prancūzija) 2012 m. liepos 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. rugpjūčio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Margaretha Bouanich

prieš

Directeur des services fiscaux de la Drôme

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, A. Rosas (pranešėjas), D. Šváby ir C. Vajda,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgus ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- M. Bouanich, atstovaujamos advokatė A. Jouanjan ir S. Fouquet-Chabert,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir J.-S. Pilczer,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Beeko, padedamos baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,
- *ELPA priežiūros institucijos*, atstovaujamos X. Lewis, G. Mathisen ir A. Steinarsdóttir,

atsižvelgus ? sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

- 1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su SESV 49, 63 ir 65 straipsni? aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant M. Bouanich ir *Directeur des services fiscaux de la Drôme* (toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l mokes?i? administratoriaus atsisakymo M. Bouanich Švedijoje sumok?t? mokest? prie šaltinio ?traukti ? bendr? tiesiogini? mokes?i? sum?, ? kuri? atsižvelgiama apskai?iuojant apmokestinimo rib? pagal pajamas.

Teisinis pagrindas

Pranc?zijos teis?

- 3 Bendrojo mokes?i? kodekso (toliau – BMK) redakcijos pagal 2005 m. gruodžio 30 d. ?statymo Nr. 2005-1719 (JORF, 2005 m. gruodžio 31 d., p. 20597), taikytino 2006 m. sumok?tiems mokes?iams nuo 2005 m. gaut? pajam?, 74 straipsn? 1 straipsnyje numatyta, kad mokes?i? mok?tojo sumok?ti tiesioginiai mokes?iai negali viršyti 60 % jo pajam?.
- 4 2007 m. rugpj??io 21 d. ?statymo Nr. 2007-1223 darbui skatinti ir perkamajai galiai didinti (JORF, 2007 m. rugpj??io 22 d., p. 13945), taikytino 2007 ir 2008 m. sumok?tiems mokes?iams atitinkamai nuo 2006 ir 2007 m. gaut? pajam?, 11 straipsniu BMK 1 straipsnis pakeistas taip, kad nuo šiol mokes?i? mok?tojo sumok?ti tiesioginiai mokes?iai negali viršyti 50 % jo pajam?.
- 5 Šios apmokestinimo tiesioginiais mokes?iais ribos taikymo s?lygos nustatytos BMK 1649-0 A straipsnyje ir, be kita ko, apima teis? ? surinkto mokes?io, viršijan?io BMK 1 straipsnyje nustatyt? rib?, gr?žinim? (toliau – mokes?i? skydas, *bouclier fiscal*).
- 6 BMK 1649-0 A straipsnio, iš dalies pakeisto ?statymu Nr. 2005-1719, taikytino teisei ? mokes?io gr?žinim? 2007 m. atsižvelgiant ? 2005 m. pajamas, 1–5 dalyse numatyta:
- „1. Teis? susigr?žinti mokes?i? dal?, viršijan?i? 1 straipsnyje nurodyt? rib?, mokes?i? mok?tojas ?gyja kit? met?, einan?i? po met?, kuriais jis sumok?jo mok?tinus mokes?ius, sausio 1 d.
- <...>
2. Jeigu jie n?ra atskaitytini iš specialios pajam? klas?s pajam? mokes?io pajam? ir buvo sumok?ti Pranc?zijoje ir jeigu d?l a ir b punktuose nurodyt? mokes?i? jie buvo tinkamai deklaruoti, mokes?iai, ? kuriuos atsižvelgiama nustatant teis? susigr?žinti, yra:
- a) pajam? mokestis,
 - b) turto mokestis,
 - c) su mokes?i? mok?tojo pagrindine gyvenam?ja vieta susijusios užstatytos žem?s ir neužstatytos žem?s mokestis <...>,
 - d) gyvenamosios vietos mokestis, renkamas vietos valdžios institucij? <...>.
3. 2 dalyje nurodyti mokes?iai sumažinami ši? mokes?i? mok?jimo metais gr?žintu pajam? mokes?iu ar gauta mokes?io lengvata.

<...>

4. Pajamos, ? kurias atsižvelgiama nustatant teis? ? gr?žinim?, apima pajamas, mokes?i? mok?tojo gautas metais, einan?iais prieš mokes?i? mok?jimo metus, išskyrus pajamas, kurios neapmokestinamos pajam? mokes?iu pagal 15 straipsnio II skirsn?. II skirsn? sudaro:

- a) pajamos, apmokestinamos gryn?j? profesini? pajam? mokes?iu <...>,
- b) pajamos, apmokestinamos mokes?iu prie šaltinio,
- c) Pranc?zijoje ar už jos teritorijos rib? tais pa?iais metais gautos pajamos, atleistos nuo pajam? mokes?io <...>

5. 4 dalyje nurodytos pajamos sumažinamos:

- a) toki? kategorij? nuostoliais, kuriuos ?skaityti leidžiama pagal 156 straipsnio I skirsn?,
- b) išlaikymo išmok? suma, atskaityta pagal 156 straipsnio II skirsnio 2 punkt?,
- c) mokes?iais ar ?mokomis, atskaitytais pagal 163 w straipsn?.

7 BMK redakcijos pagal 2008 m. rugpj??io 4 d. Ekonomikos modernizavimo ?statym? Nr. 2008-776 (JORF, 2008 m. rugpj??io 5 d., p. 12471), taikytin? teisei susigr?žinti 2008 ir 2009 m. atitinkamai pagal 2006 ir 2007 m. gautas pajamas, 1649-0 A straipsnio 1–5 dalyse nustatyta:

„1. Teis? susigr?žinti mokes?i? dal?, viršijan?i? 1 straipsnyje nurodyt? rib?, mokes?i? mok?tojas ?gyja antr? met?, einan?i? po met?, kuriais jis gavo 4 dalyje nurodytas pajamas, sausio 1 d.

<...>

2. Jeigu mokes?iai buvo sumok?ti Pranc?zijoje ir, pirma, d?l kit? mokes?i?, nei nurodyti e ir f punktuose, jei jie n?ra atskaitytini iš specialios pajam? klas?s pajam? mokes?io pajam?, antra, d?l mokes?i?, nurodyt? a, b ir e punktuose, jei jie buvo tinkamai deklaruoti, mokes?iai, ? kuriuos atsižvelgiama nustatant teis? susigr?žinti, yra:

- a) nuo 4 dalyje nurodyt? pajam? mok?tinas pajam? mokestis,
- b) turto mokestis, nustatytas už metus, einan?ius po met?, kuriais gautos 4 dalyje nurodytos pajamos,
- c) žem?s mokestis <...>,
- d) gyvenamosios vietos mokestis <...>,
- e) mokes?iai ir rinkliavos, numatyti Socialin?s apsaugos kodekso <...> straipsniuose <...>,
- f) mokes?iai ir rinkliavos, numatyti Socialin?s apsaugos kodekso <...> straipsniuose <...>.

3. 2 dalyje nurodyti mokes?iai sumažinami kitais metais po 4 dalyje nurodyt? pajam? gavimo met? gr?žintu pajam? mokes?iu ar gauta mokes?io lengvata.

<...>

4. Pajamos, ? kurias atsižvelgiama nustatant teis? ? gr?žinim?, apima mokes?i? mok?tojo pajamas, išskyrus pajamas, kurios neapmokestinamos pajam? mokes?iu pagal 15 straipsnio II

skirsn?. Il skirsn? sudaro:

- a) pajam? mokes?iu apmokestinamos gryniosios pajamos <...>,
- b) pajamos, apmokestinamos mokes?iu prie šaltinio,
- c) Pranc?zijoje ar už jos teritorijos rib? tais pa?iais metais gautos pajamos, atleistos nuo pajam? mokes?io <...>

5. 4 dalyje nurodytos pajamos sumažinamos:

<...>

d) mokes?iais, lygiaver?iais nurodytiesiems 2 dalies a, e ir f punktuose, kai jie sumok?ti užsienyje.“

Pranc?zijos ir Švedijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

8 1990 m. lapkri?io 27 d. Stokholme pasirašytos Pranc?zijos Respublikos ir Švedijos Karalyst?s sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti keli? mokes?i? vengimui pajam? ir turto mokes?i? srityje (toliau – Pranc?zijos ir Švedijos sutartis), 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1 Bendrov?s, rezident?s vienoje iš susitarian?i?j? valstybi?, kitos susitarian?iosios valstyb?s rezidentui išmok?ti dividendai apmokestinami toje kitoje valstyb?je.

2. Šie dividendai taip pat gali b?ti apmokestinami susitarian?iojoje valstyb?je, kurioje mokanti dividendus bendrov? yra rezident?, pagal šios valstyb?s ?statymus. Ta?iau jeigu dividendus gaunantis asmuo yra faktiškasis j? gav?jas, mokes?is negali viršyti 15 [%] bendros dividend? sumos. <...>“

9 Šios sutarties 23 straipsnyje numatyta:

„Dvigubo apmokestinimo išvengiama tokiu b?du:

1. Kiek tai susij? su Pranc?zija:

a) Pajamos, gautos Švedijoje ir pagal Sutarties nuostatas apmokestinamos arba neapmokestinamos tik šioje valstyb?je, ?traukiamos siekiant apskai?uoti mokes? Pranc?zijoje, kai j? gav?jas yra Pranc?zijos rezidentas ir jos n?ra atleistos nuo pelno mokes?io pagal Pranc?zijos teis?s aktus. Šiuo atveju Švedijos mokes?is n?ra atskaitytinas iš ši? pajam?, bet gav?jas turi teis? ? mokes?io kredit?, ?skaitom? ? Pranc?zijos mokes??. Šis mokes?io kreditas lygus:

<...>

ii) kiek tai susij? su 10 straipsnio 2 dalyje nurodytomis pajamomis, <...> pagal ši? straipsni? nuostatas Švedijoje sumok?to mokes?io sumai; ta?iau šis kreditas negali viršyti Pranc?zijos mokes?io sumos už šias pajamas.

<...>“

10 Mokesi?i? skydo schema panaikinta nuo 2013 m. sausio 1 d. pagal 2011 m. liepos 29 d. ?statymo Nr. 2011-900 d?l 2011 m. biudžeto patais? (JORF, 2011 m. liepos 30 d., p. 12969) 30 straipsn?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 Klostantis aplinkyb?ms, susijusioms su pagrindine byla, M. Bouanich, rezident? mokesi?i? tikslais Pranc?zijoje, buvo Švedijoje ?steigtos listinguojamos bendrov?s *Ratos AB* akcinink?.

12 M. Bouanich deklaravo 2005, 2006 ir 2007 m. gavusi pajam? iš kapitalo atitinkamai 812 148 EUR, 3 303 998 EUR ir 677 082 EUR neatskai?ius mokesi?i?. Pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? šias pajamas iš esm?s sudaro *Ratos AB* išmok?ti dividendai.

13 Pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutarties 10 straipsn? šie dividendai Švedijoje apmokestin?ti mokesi?iu prie šaltinio, kuris sudar? 121 426 EUR už 2005 m., 692 296 EUR už 2006 m. ir 119 130 EUR už 2007 m.

14 Pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutarties 23 straipsnio 1 dal? siekdamas apskai?iuoti M. Bouanich Pranc?zijoje mok?tin? mokest? Pranc?zijos mokesi?i? administratorius ? mokesi?io baz? už 2005, 2006 ir 2007 m. ?trauk? Švedijoje gautus dividendus.

15 Apskai?iav?s bendr? pajam? mokesi?io sum? pagal mokesi?io baz?s progresin? skal?, mokesi?i? administratorius pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutarties 23 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunkt? ? ši? bendr? sum? ?skait? mokesi?io kredit?, lyg? M. Bouanich Švedijoje sumok?tam mokesi?iui prie šaltinio.

16 Po šio ?skaitymo ir ?vairi? kit? mokesi?io sumažinim? M. Bouanich tur?jo sumok?ti 19 730 EUR už 2005 m. ir 48 130 EUR už 2006 m. gryn?j? pajam? mokesi?io sum?, o už 2007 m. neliko jokio mok?tino mokesi?io.

17 Tod?l M. Bouanich papraš? leisti pasinaudoti teise susigr?žinti pagal mokesi?i? skyd?.

18 Šiuose prašymuose gr?žinti mokesi?ius M. Bouanich prie mokesi?i?, ? kuriuos reikia atsižvelgti siekiant taikyti mokesi?i? skyd?, ?trauk? mokesi?i? kredit? sum?, atitinkan?i? mokest? prie šaltinio, sumok?t? nuo Švedijoje gaut? dividend?. Ta?iau mokesi?i? administratorius atmet? š? apskai?iavimo metod? d?l to, kad tai n?ra Pranc?zijoje sumok?tas mokestis.

19 Trimis v?lesniais ieškiniais d?l 2007, 2008 ir 2009 m. ?gytos teis?s susigr?žinti, taikant mokesi?i? skyd? atitinkamai 2005, 2006 ir 2007 m., M. Bouanich kreip?si ? *Tribunal administratif de Grenoble*, siekdama, kad ? bendr? mokesi?i? sum?, ? kuri? reikia atsižvelgti apskai?iuojant mokesi?io rib?, b?t? ?traukta suma, atitinkanti mokest? prie šaltinio, sumok?t? nuo Švedijoje gaut? dividend?, t. y. atitinkamai 121 426 EUR, 265 069 EUR ir 59 565 EUR.

20 Anot M. Bouanich, d?l BMK 1 ir 1649-0 A straipsni?, pagal j? redakcij?, taikytin? teisei susigr?žinti 2007 m. d?l 2005 m. gaut? pajam?, mokesi?i? administratorius, apskai?iuodamas apmokestinimo rib? visiškai neatsižvelg? ? Švedijoje nuo ši? pajam? sumok?t? mokest? prie šaltinio. D?l t? pa?i? nuostat?, iš dalies pakeist? ?statymu Nr. 2008-776 ir taikytin? teisei susigr?žinti 2008 ir 2009 m., leidžiant atskaityti mokest? prie šaltinio iš pajam?, ? kurias atsižvelgiama d?l teis?s susigr?žinti, o ne j? ?traukti ? bendr? mokesi?i? sum?, susijusi? su šiuo apskai?iavimu, mokesi?io lengvata apribota per pus?, palyginti su tuo, kokia ji b?t? buvusi, jeigu dividendai b?t? išmok?ti Pranc?zijoje ?steigtos bendrov?s.

21 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme M. Bouanich tvirtina, kad

Prancūzijos teisės aktais kludoma įsisteigimo laisvei ir laisvam kapitalo judėjimui, užtikrinamiems ESV sutartimi.

22 Šiomis aplinkybėmis, sujungęs tris M. Bouanich ieškinius, *Tribunal administratif de Grenoble* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [SESV 49, 63 ir 65] straipsniais draudžiami teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, kai Europos Sąjungos valstybės narės rezidentas, kuris yra kitoje Sąjungos valstybėje narėje įsteigtos bendrovės akcininkas, gauna dividendų, apmokestinamą abiejose valstybėse, ir kai dvigubas apmokestinimas sureguliuojamas rezidavimo valstybėje įskaitant tokios pajamos sumos mokestį kaip dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtas mokestis, atitinkamai 60 % ar 50 % per metus gautą pajamą apmokestinimo ribojimo schema neapima kitoje valstybėje sumokėto mokesčio ar apima jį tik iš dalies?

2. Jei būtų atsakyta teigiamai, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas bėtinybe išlaikyti mokesčių sistemos darną arba subalansuotu valstybių narių apmokestinimo galiojimų pasidalijimu, arba bet kuriuo kitu privalomu bendrojo intereso pagrindu?“

Dėl prejudicinių klausimų

23 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 49, 63 ir 65 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, kai šios valstybės narės rezidentas, kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės akcininkas, gauna abiejose valstybėse apmokestinamą dividendų, o dvigubas apmokestinimas yra sureguliuojamas rezidavimo valstybėje įskaitant tokios pajamos sumos mokestį kaip dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtas mokestis, atitinkamai tam tikram procentui per metus gautą pajamą taikomą vairių tiesioginių mokesčių ribojimo schema neapima dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėto mokesčio ar apima jį tik iš dalies.

Dėl nagrinėjamos laisvės

24 Kadangi prejudiciniai klausimai pateikti atsižvelgiant tiek į SESV 49 straipsnį, tiek į SESV 63 ir 65 straipsnius, reikia nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai susiję su įsisteigimo laisve, laisvu kapitalo judėjimu ar abiem šiomis laisvėmis.

25 M. Bouanich, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Europos Komisija mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama laisvė yra laisvas kapitalo judėjimas, tvirtintas SESV 63 straipsnyje. ELPA priežiūros institucijos nuomone, kadangi ginėjami nacionalinės teisės aktai taikytini neatsižvelgiant į kapitalo dalies, suteikiančios teisę gauti dividendų, dydį ir neatsižvelgiant į tai, ar ši kapitalo dalis gali leisti daryti tam tikrus bendrovės sprendimus ir akcininkams lemti jos veiklą, ginėjami aktai patenka kartu į SESV 49 straipsnio ir 63 straipsnio taikymo sritį. Todėl juos reikia nagrinėti lygiagrečiai.

26 Šiuo klausimu reikia priminti, kad dividendų mokestinis vertinimas gali patekti į SESV 49 straipsnio, susijusio su įsisteigimo laisve, ir SESV 63 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, taikymo sritį (žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 33 punktų; 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, 89 punktų ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker*, C-168/11, 23 punktų).

27 Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, iš

nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 90 punktas ir jame nurodyta teismo praktika ir min?to Sprendimo *Beker* 24 punktas).

28 Šiuo klausimu jau nuspr?sta, kad nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti didel? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, patenka ? susijusio su ?sisteigimo laisve SESV 49 straipsnio taikymo srit? (žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?387/11, 34 punkt?; min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 91 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik? ir min?to Sprendimo *Beker* 25 punkt?). Ta?iau nacionalin?s nuostatos, taikomos turimoms kapitalo dalims turint vienintel? tiksl? – investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Belgij?* 34 punkt?; min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 92 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik? ir min?to Sprendimo *Beker* 26 punkt?).

29 Šiuo atveju pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai taikomi neatsižvelgiant ? turimas kapitalo dalis. Kaip pažym?jo Pranc?zijos vyriausyb?, ši? teis?s akt? taikymas nepriklauso nuo kapitalo dali? bendrov?je nerezident?je apimties ir neapribojamas vien atvejais, kai dalininkas gali daryti didel? ?tak? atitinkamos bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?.

30 Tod?l tiek, kiek šios teis?s nuostatos taikomos dividendams, gautiems valstyb?je nar?je, ši? teis?s akt? dalykas neleidžia nustatyti, ar jie labiau patenka ? SESV 49 straipsnio, ar ? SESV 63 straipsnio taikymo srit?. Tokiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas atsižvelgia ? nagrin?jamo atvejo faktines aplinkybes, kad nustatyt?, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamai situacijai taikoma viena, ar kita iš min?t? nuostat? (min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 93 ir 94 punktai ir juose nurodyta teismo praktika ir min?to Sprendimo *Beker* 27 ir 28 punktai).

31 Ta?iau nei prašymas priimti prejudicin? sprendim?, nei Teisingumo Teismui pateikta bylos medžiaga nesuteikia nuorodos šiuo klausimu. Tod?l reikia manyti, kad nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali tur?ti ?takos tiek laisvam kapitalo jud?jimui, tiek ?sisteigimo laisvei, taigi juos reikia nagrin?ti atsižvelgiant tiek ? SESV 63 ir 65 straipsnius, tiek ? SESV 49 straipsn?.

D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo egzistavimo

32 Anot M. Bouanich, ELPA prieži?ros institucijos ir Komisijos, taikant mokes?i? skyd? nepalankiai vertinamos pajamos, gautos kitoje valstyb?je nar?je nei Pranc?zijos Respublika ?steigtoms bendrov?ms paskirs?ius dividendus (vadinamieji „užsienyje gauti“ dividendai), palyginti su pajamomis iš dividend?, paskirstyt? Pranc?zijoje ?steigt? bendrovi?.

33 Iš ties?, kadangi ? ne Pranc?zijoje sumok?t? mokest? prie šaltinio neatsižvelgiama ar atsižvelgiama tik iš dalies apskai?iuojant pajam? mokest?, kuris gali b?ti gr?žintas mokes?i? mok?tojui, kuriam taikomas mokes?i? skydas, užsienio mokest? prie šaltinio atitinkanti suma galutinai lieka sumok?ta mokes?io mok?tojo, o tai sistemingai padidina mokes?i? naš? d?l kitoje valstyb?je gaut? dividend?, palyginti su mokestine našta d?l dividend?, gaut? Pranc?zijoje.

34 D?l šio mažiau palankaus kitoje valstyb?je gaut? dividend? mokestinio vertinimo fiziniams asmenims Pranc?zijos rezidentams investicijos ? kitoje valstyb?je nar?je nei Pranc?zijos Respublika ?steigtas bendrovės tampa mažiau patrauklios nei investicijos ? Pranc?zijos bendrovės.

35 Ta?iau Pranc?zijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s tvirtina, kad Pranc?zijos teis?s aktais d?l mokes?i? skydo nesukurtas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas, nes Pranc?zijos

Respublika ne?gyvendino kompetencijos mokes?i? srityje diskriminuodama.

36 Ši? vyriausybi? nuomone, Pranc?zijos Respublikos atsisakymas ?traukti Švedijoje sumok?t? mokest? prie šaltinio ? bendr? mokes?i? mok?tojo sumok?t? tiesiogini? mokes?i? sum?, yra tik nepatogumas d?l Švedijos Karalyst?s ir Pranc?zijos Respublikos lygiagretaus kompetencijos mokes?i? srityje ?gyvendinimo. Laisvu kapitalo jud?jimu valstyb? nar? ne?pareigojama užkirsti keli? dvigubam teisiniam dividend? apmokestinimui, kylan?iam d?l dvišal?s sutarties, kai dvi valstyb?s sutarties šalys turi teis? apmokestinti aptariamą pajamas. Remdamasi 2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendimu *Kerckhaert ir Morres* (C?513/04, Rink. p. I?10967), Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? tvirtina, kad skirtingas vertinimas d?l dviej? valstybi? nari? bendro teis?to j? kompetencijos mokes?i? srityje ?gyvendinimo, jeigu toks ?gyvendinimas n?ra diskriminacinis, n?ra pagrindini? laisvi? apribojimas.

37 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažym?ti, kad pagrindin? byla susijusi ne su dvigubo apmokestinimo išvengimu, o su Švedijoje ?steigtos bendrov?s išmok?t? dividend? nacionaliniu mokestiniu vertinimu Pranc?zijoje siekiant taikyti ?vairi? tiesiogini? mokes?i? ribojimo schem?.

38 Iš ties? ši byla susijusi su skirtingu vertinimu, kalbant apie mokes?i? skydo taikym?, pirma, mokes?i? mok?tojui S?jungos valstyb?s nar?s rezidentui, kuris gauna dividend? iš šioje valstyb?je ?steigtos bendrov?s, ir, antra, mokes?i? mok?tojui tos pa?ios valstyb?s nar?s rezidentui, kuris yra kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s akcininkas ir gauna dividend?, apmokestinam? abiejose valstyb?se, dvigub? apmokestinim? sureguliuojant rezidavimo valstyb?je tokio paties dydžio mokes?io kredito kaip dividendus mok?jusios bendrov?s valstyb?je sumok?tas mokestis ?skaitymu.

39 Tod?l pagrindin? byla skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *Kerckhaert ir Morres*. Iš ties? nagrin?tais nacionalin?s teis?s aktais byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, visiškai neskiriami atitinkamos valstyb?s teritorijoje ?steigt? bendrovi? dividendai nuo kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? bendrovi? dividend?, kurie apmokestinti pajam? mokes?iu prie šaltinio šioje valstyb?je nar?je, nes pagal šiuos teis?s aktus šiems dividendams taikomas tas pats vienodas pajam? mokes?i? tarifas (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Kerckhaert ir Morres* 17 punkt?). Tokiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas nusprend?, kad nepalanki? pasekmi?, kuri? gal?t? sukelti tokios pajam? apmokestinimo sistemos, kaip antai nagrin?jamos byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, taikymas, atsiranda dviem valstyb?ms nar?ms tuo pa?iu metu ?gyvendinant savo kompetencij? mokes?i? srityje (min?to Sprendimo *Kerckhaert ir Morres* 20 punktas).

40 Siekiant atsakyti ? pirm?j? pateikt? klausim?, pirma, reikia atskirti mokes?io kredito suteikim? pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart? ir, antra, pagrindin?je byloje nagrin?jamo mokes?i? skydo taikym?, nes tai yra dvi skirtingos mokes?i? lengvatos.

41 Iš ties? mokes?io kreditas d?l mokes?io prie šaltinio Švedijoje suteikiamas Pranc?zijoje pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart? ir yra susij?s su Švedijoje gaut? kapitalo pajam? lygiagre?iu apmokestinimu Švedijos Karalyst?je ir Pranc?zijos Respublikoje. Pranc?zijos Respublika tik pasiliko teis? apmokestinti Švedijoje gautas pajamas ir suteikia mokes?io kredit?, siekdama apriboti dvigub? apmokestinim? ar jo išvengti.

42 Ta?iau tokia schema kaip mokes?i? skydas n?ra susijusi su lygiagre?iu kompetencijos mokes?i? srityje ?gyvendinimu, o susijusi tik su Pranc?zijos Respublikos kompetencija mokes?i? srityje. Šios mokestin?s schemos tikslas ir poveikis – sumažinti pajam?, d?l kuri? ši valstyb? nar? ?gyvendina apmokestinimo ?galiojimus, apmokestinimo lyg?.

43 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamos laisvo

kapitalo judėjimo apribojimo priemonės apima tokias priemones, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, 15 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

44 Todėl reikia išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčių teisės aktai dėl mokesčių mokėtojų, kurie gauna dividendų iš Prancūzijoje įsteigtos bendrovės, ir mokesčių mokėtojų, kurie gauna dividendų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, skirtingo vertinimo yra diskriminaciniai ir gali atgrasyti pastaruosius mokesčių mokėtojus pasinaudoti teise į laisvą kapitalo judėjimą.

45 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką diskriminacija mokesčių srityje gali atsirasti tik tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos normos arba kai ta pati norma taikoma skirtingoms situacijoms (žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-2225, 30 punktą; 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C-383/05, Rink. p. I-2555, 18 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, Rink. p. I-6705, 27 punktą). Todėl dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų skirtingas vertinimas gali būti laikomas diskriminacija, kaip ji suprantama pagal Sutartį, jeigu šių kategorijų mokesčių mokėtojų padėtis yra panaši pagal nagrinėjamas mokesčių teisės normas (2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengriją*, C-253/09, Rink. p. I-12391, 51 punktą).

46 Todėl reikia išnagrinėti, ar Prancūzijoje apmokestinamo akcininko, kuris gauna dividendų iš šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, ir kito tokio paties būdu Prancūzijoje apmokestinamo akcininko, gaunančio dividendų iš kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju Švedijoje, įsteigtos bendrovės, skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

47 Kaip pažymėjo ELPA priešingos institucija ir Komisija, dėl to, kad Prancūzijos Respublika, pirma, M. Bouanich gautus dividendus apmokestina remdamasi Prancūzijos ir Švedijos sutarties 10 straipsnio 1 dalimi ir 23 straipsniu ir įtraukia šiuos dividendus į M. Bouanich mokesčių bazę Prancūzijoje siekdama apskaičiuoti jos pajamų mokestį ir, antra, atsižvelgia į šiuos dividendus siekdama taikyti apmokestinimo ribą pagal BMK 1 straipsnį ir 1649-0 A straipsnį, šio mokesčių mokėtojo padėtis yra tokia pati kaip ir mokesčių mokėtojo, gaunančio dividendų iš Prancūzijoje įsteigtos bendrovės.

48 Todėl asmenis, gaunančius dividendų iš Prancūzijoje įsteigtos bendrovės, ir asmenis, gaunančius dividendų iš Švedijoje įsteigtos bendrovės, situacijos yra objektyviai panašios, kalbant apie jų mokestines pareigas.

49 Kiek tai susiję su dividendais, kuriuos Prancūzijoje reziduojantis akcininkas gauna iš kitoje valstybėje narėje, pavyzdžiui, Švedijos Karalystėje, įsteigtos bendrovės, kurie apmokestinti mokesčiu prie šaltinio šioje kitoje valstybėje ir įtraukti į mokesčių bazę Prancūzijoje, skirtingas vertinimas taikant mokesčių skydą susijęs su tuo, kad apskaičiuojant teisėtą tiesioginį mokesčių sumos, viršijančios apmokestinimo ribą, grąžinimą neatsižvelgiama į Švedijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio. Pagal mokesčių skydo versiją, taikytiną 2007 m. pajamoms, gautoms 2005 m., neatsižvelgiama visiškai, o taikant šią schemą, iš dalies pakeistą įstatymu Nr. 2008-776, taikytą 2008 ir 2009 m. pajamoms, gautoms 2006 ir 2007 m., atsižvelgiama tik iš dalies.

50 Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, teisė susigrąžinti mokesčių sumą, kuri viršija BMK 1 straipsnyje nustatytą ribą, nustatyta pagal santykį, išreikštą trupmena, kurios skaitiklį sudaro mokesčių mokėtojo mokėtinas tiesioginis mokesčių suma, o vardiklį – šio mokesčių mokėtojo gauti pajamai per metus, einančius prieš šiuos mokesčių mokėjimo metus, suma.

51 Pagrindinėje byloje, kiek tai susiję su 2007 m. taikytinu mokesčių skydu, M. Bouanich Švedijoje sumokėję mokesčius neatsižvelgta siekiant apskaičiuoti tiesioginį mokesčių ribą, atitinkančią 60 % jos gautą pajamą 2005 m. Pirmą, tiesioginį mokesčių sumą, kuri atsižvelgta, neapmokesčio kredito sumos, atitinkančios Švedijos Karalystėje sumokėję mokesčius prieš šaltinio. Antra, pajamas, kurias atsižvelgta, sudarė M. Bouanich gautą dividendų sumą neatskaičius mokesčių ir taip buvo traukta šio mokesčio prie šaltinio suma.

52 Dėl šių dviejų veiksnių sumažėjo santykio, kurį reikia nustatyti tarp tiesioginį mokesčių ir pajamų siekiant taikyti mokesčių skydą, skaitiklis ir padidėjo vardiklis, taigi ir sumažėjo ar net išnyko tiesioginį mokesčių suma, viršijanti 60 % ribą. Prancūzijoje reziduojantiems mokesčių mokėtojams, kurie, kaip M. Bouanich, gauna dividendų užsienyje.

53 Kaip nurodė Komisija, apmokestinimo ribos schema, kaip antai nustatyta 2008-776, taikytina nuo 2008 m. pajamoms, gautoms 2006 m., panaikintas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kiek jis buvo susijęs su pajamomis, kurias atsižvelgiama apskaičiuojant apmokestinimo ribą. Iš tiesų dėl to apmokestinamą pajamų sumą, esančią siekiant apskaičiuoti mokesčių skydą sudarytos trupmenos vardiklyje, buvo traukiami tik gryniesi dividendai, neatsižvelgiant šių dividendų kilmę. Tačiau Švedijoje sumokėtas mokesčius prieš šaltinio vis dar nebuvo traukiamas mokesčių sumą, esančią šios trupmenos skaitiklyje ir suteikiančią teisę susigrąžinti mokesčius pagal BMK 1 ir 1649-0 A straipsnius.

54 Tai, kad Švedijoje sumokėtas mokesčius netraukiamas mokesčius, kuriuos atsižvelgiama siekiant taikyti mokesčių skydą, yra mažiau palankus tokiems mokesčių mokėtojams kaip M. Bouanich, kurie reziduoja Prancūzijoje ir gauna dividendų iš Švedijoje steigtos bendrovės, mokesčių vertinimas.

55 Tokiomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, dėl tokio mažiau palankaus vertinimo fiziniai asmenys, apmokestinami pajamų mokesčiu pirmiausia Prancūzijoje, gali būti atgrasomi nuo kapitalo investavimo bendrovės, turinčias savo buveinę kitoje valstybėje narėje. Kadangi mokesčių skydo taikymo sąlygos Prancūzijos mokesčių mokėtojams, investavusiems kapitalą kitoje valstybėje narėje, yra griežtesnės nei taikytinos nacionalinei situacijai, dėl to taip pat gali atsirasti ribojamasis poveikis bendrovėms, steigtomis kitoje nei Prancūzijos Respublika valstybėje narėje, kiek šiomis sąlygomis joms daroma kliūtis kaupti kapitalą Prancūzijoje.

56 Šiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad tokie teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, dėl skirtingo jais nustatyto mokesčių mokėtojų rezidentų vertinimo pagal tai, ar jie gauna dividendų iš nacionalinėje teritorijoje steigtos bendrovės, ar iš kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės, yra SESV 63 straipsniu iš esmės draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

Dėl sisteminio laisvės apribojimo egzistavimo

57 SESV 49 straipsniu panaikinami sisteminio laisvės apribojimai. Todėl nors Sutarties nuostatos dėl sisteminio laisvės, remiantis jų formuluote, skirtos užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų naudojamasi tomis pačiomis kaip ir nacionaliniai subjektai teisėmis, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė narė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus steigtomis bendrovėms kliudytų steigti kitoje valstybėje narėje (žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03*, Rink. p. I-10837, 31 punktą ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus, C-371/10*, Rink. p. I-12273, 35 punktą).

58 Taip pat pagal nusistovėjusio teismo praktiką tokiais apribojimais laikytinos visos priemonės, kurios draudžia, kliudo arba daro mažiau patrauklų pasinaudojimui šia laisve (žr. 2012 m. rugsėjo 6

d. Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C?380/11, 33 punkt?).

59 Skirtingas mokes?i? mok?tojų valstyb?s nar?s rezident? gaut? dividend? mokestinis vertinimas pagal dividendus išmok?jusios bendrov?s buvein?s viet?, kaip antai vertinimas pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus, nurodytas šio sprendimo 49, 51 ir 52 punktuose, gali b?ti laikomas SESV 49 straipsniu iš esm?s uždraustu ?sisteigimo laisv?s apribojimu, nes d?l jo pirmosios valstyb?s nar?s pilie?io ?sisteigimas kitoje valstyb?je nar?je tampa mažiau patrauklus.

60 Darytina išvada, kad tokie teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, taip pat yra SESV 49 straipsniu iš esm?s draudžiamas apribojimas.

D?l pateisinimo egzistavimo

61 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkt? SESV 63 straipsniu nepažeidžiama valstybi? nari? teis? taikyti atitinkamas savo mokes?i? ?statym? nuostatas, pagal kurias skiriami mokes?i? mok?tojai d?l skirtingos j? kapitalo investavimo vietos.

62 Ta?iau reikia pažym?ti, kad SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta nukrypti leidžianti nuostata, kuri turi b?ti aiškinama siaurai, pati yra ribojama SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s teis?s nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užsl?pto apribojimo“ (žr. 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 28 punkt? ir 2008 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, Rink. p. I?3747, 58 punkt?).

63 Tod?l reikia skirti nevienod? vertinim?, leidžiam? pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkt?, nuo to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam, jog nacionalin?s mokes?i? teis?s aktai, skiriantys mokes?i? mok?tojus pagal kapitalo investavimo viet?, gal?t? b?ti laikomi suderinami su laisv? kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis, b?tina, kad skirtingas vertinimas b?t? susij?s su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba kad jis b?t? pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 43 punkt?; min?t? sprendim? *Manninen* 29 punkt? ir *Orange European Smallcap Fund* 59 punkt?).

64 Šio sprendimo 47 ir 48 punktuose jau konstatuota, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus Pranc?zijos teis?s aktus taikomas skirtingas mokestinis kitose valstyb?se nar?se ?steigt? bendrovi? dividend? vertinimas, be to, susij?s su objektyviai panašiomis situacijomis.

65 Tokiomis aplinkyb?mis laisvo kapitalo jud?jimo ar ?sisteigimo laisv?s apribojimas, kaip antai pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus, gali b?ti leidžiamas, tik jeigu jis pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Ta?iau net tokiu atveju šis apribojimas turi b?ti tinkamas užtikrinti, kad b?t? pasiektas atitinkamas tikslas ir kad neb?t? viršyta to, kas b?tina jam pasiekti (žr. min?to Sprendimo *National Grid Indus* 42 punkt?; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?250/08, Rink. p. I?12341, 51 punkt? ir šiuo klausimu min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 54 ir 55 punktus).

66 Tod?l reikia nustatyti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas apribojimas gali b?ti pateisinamas ?vairi? Teisingumo Teismui pastabas pateikusi? vyriausybi? nurodytais privalomaisiais bendrojo intereso reikalavimais, susijusiais su b?tinybe išlaikyti Pranc?zijos mokes?i? sistemos darn? ir užtikrinti subalansuot? Pranc?zijos Respublikos ir Švedijos Karalyst?s apmokestinimo ?galiojim? pasidalijim?.

D?l b?tinyb?s išlaikyti mokes?i? sistemos darn?

67 Anot Pranc?zijos vyriausyb?s, mokes?i? skydu siekiama išvengti, kad tiesioginiai mokes?iai b?t? konfiskaciniai ar d?l j? mokes?i? mok?tojų kategorijai tekt? per didel? našta, palyginti su j? galimyb?mis mok?ti mokes?ius. Atsižvelgiant ? š? tiksl?, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp, pirma, suteiktos mokes?io lengvatos, t. y. Pranc?zijoje sumok?t? mokes?i? dalies, kuri viršija BMK 1 straipsnyje nustatyt? rib?, gr?žinimo mokes?i? mok?tojui ir, antra, šios lengvatos kompensavimo tiesioginiais mokes?iais, kuriuos mokes?i? mok?tojas sumok?jo Pranc?zijoje.

68 Tos pa?ios vyriausyb?s nuomone, priešingai, n?ra jokio tiesioginio ryšio tarp užsienyje sumok?to mokes?io ir Pranc?zijos valstyb?s šio mokes?io gr?žinimo.

69 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, jog Teisingumo Teismas, žinoma, jau nusprend?, kad b?tinyb? išsaugoti mokes?i? sistemos darn? gali pateisinti teis?s akt? nuostatas, kuriomis gali b?ti apribotos pagrindin?s laisv?s (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 57 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Ta?iau tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui b?t? pritarta, reikia nustatyti tiesiogin? ryš? tarp atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu (žr. min?t? sprendim? *Manninen* 42 punkt? ir *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.* 51 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?), o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal atitinkam? teis?s akt? tikslus (šiuo klausimu žr. 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, Rink. p. I?8947, 44 punkt?; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C?303/07, Rink. p. I?5145, 72 punkt? ir min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 58 punkt?).

70 Kaip pažym?jo Komisija, siekiant išnagrinti galimus pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? pateisinimus, reikia atskirti, pirma, mokes?io kredito suteikim? pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart? ir, antra, teis?s susigr?žinti mokest? suteikim? d?l mokes?i? skydo.

71 Kiek tai susij? su mokes?io kreditu pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart?, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp suteikiamos mokes?io lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo nustatyto mokes?iu, sumok?tu prie šaltinio Švedijos Karalyst?je nuo kapitalo pajam? iš šaltinio Švedijoje.

72 Ta?iau, kalbant apie mokes?i? skyd?, n?ra ryšio tarp mokes?io lengvatos gr?žinant mokest?, kuri gali b?ti suteikiama mokes?i? mok?tojui pagal ši? schem?, ir šios lengvatos kompensavimo nustatyto mokes?iu.

73 Iš tikr?j? d?l mokes?i? skydo suteikta mokes?io lengvata n?ra kompensuojama kokiu nors mokes?iu, nes šios mokestin?s schemos tikslas ir poveikis yra tik sumažinti pajam?, d?l kuri? Pranc?zijos Respublika ?gyvendina savo apmokestinimo ?galiojimus, apmokestinimo lyg?.

74 Kaip pažym?jo ELPA prieži?ros institucija, d?l mokes?i? skydo gr?žinama mokes?io suma priklauso nuo bendros mokes?i? mok?tojo sumok?tos tiesiogini? mokes?i? sumos ir nuo klausimo, ar ši suma viršija BMK nustatyt? rib?. Pagrindin?je byloje nagrin?jama mokes?i? lengvata suteikiama ne atitinkamai d?l tam tikro sumok?to mokes?io, o tik jeigu sumok?ta vis? atitinkam? mokes?i? suma viršija tam tikr? mokes?i? mok?toj? metini? pajam? procent?. Iš to matyti, kad negalima patvirtinti jokio tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokes?i? lengvatos ir nustatyto

mokes?io.

D?l b?tinyb?s išsaugoti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo ?galiojim? pasidalijim?

75 D?l b?tinyb?s išsaugoti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo ?galiojim? pasidalijim? Pranc?zijos vyriausyb? tvirtina, kad pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart? kiekviena iš pasirašiusi?j? dviej? valstybi? atsisako dalies mokes?io, kur? gal?t? taikyti, jeigu neb?t? susieta šia sutartimi. Pirma, Švedijos Karalyst? sutiko Pranc?zijos mokes?i? rezidentui išmok?tiems dividendams taikom? mokes?io prie šaltinio tarif? apriboti iki 15 %. Antra, Pranc?zijos Respublika sutiko išvengti ši? dividend? dvigubo apmokestinimo ? Pranc?zijos mokes? ?skaitydama mokes?io kredit?, lyg? Švedijos mokes?iui prie šaltinio.

76 Anot šios vyriausyb?s, mokes?i? skydas yra susij?s su šia sutartine schema ir Pranc?zijos Respublikos, kaip mokes?i? mok?tojo rezidavimo valstyb?s, užtikrinamu dvigubo apmokestinimo išvengimu. Taigi apskai?uojant mokes?ius, kuriems gali b?ti taikoma apmokestinimo riba, atsižvelgiama tik ? Pranc?zijoje sumok?t? tiesiogini? mokes?i? sum?, ?skai?ius mokes?io kredit?, lyg? Švedijoje sumok?tam mokes?iui prie šaltinio.

77 Mokes?i? skydu pagal jo pob?d? siekiama apriboti Pranc?zijos Respublikos kompetencijos mokes?i? srityje ?gyvendinim? apribojant bendr? teoriškai mokes?i? mok?tojo šioje valstyb?je mok?tin? tiesiogini? mokes?i? sum? pagal jo turim? pajam? dal? (60 % arba 50 %). Kadangi ši schema priklauso tik šios valstyb?s nar?s kompetencijai, tikslinga atsižvelgti tik ? Pranc?zijoje sumok?tus mokes?ius apskai?uojant gr?žinim?, kuriuo gali pasinaudoti mokes?i? mok?tojas.

78 Pranc?zijos vyriausyb? mano, kad, priešingai, užsienyje sumok?t? mokes?i? ?traukimas atliekant š? apskai?iavim? ?pareigot? mokes?i? mok?tojo rezidavimo valstyb? priimti mokes?io, kuris prisid?jo ne prie jos mokes?ini? pajam?, o prie kitos valstyb?s nar?s, veikian?ios kaip pajam? šaltinio valstyb?, mokes?ini? pajam?, gr?žinimo našt?.

79 Tuo pa?iu tikslu Jungtin? Karalyst? tvirtina, kad subalansuotas valstybi? nari? apmokestinimo ?galiojim? pasidalijimas reiškia valstyb?s nar?s teis? ?gyvendinti apmokestinimo ?galiojimus d?l ?moni? veiklos jos pa?ios teritorijoje, neturint atsižvelgti ? kitos valstyb?s nar?s apmokestinimo ?galiojim? ?gyvendinim?. Anot šios vyriausyb?s, ?pareigojant Pranc?zijos Respublik? siekiant nustatyti apmokestinimo rib?, ?tvirtint? BMK 1 straipsnyje, ? bendr? mokes?i? mok?tojo Pranc?zijoje sumok?t? tiesiogini? mokes?i? sum? ?traukti galimai Švedijoje sumok?t? mokes? prie šaltinio, b?t? reikalaujama, kad Pranc?zijos Respublika atsižvelgt? ? Švedijos Karalyst?s apmokestinimo ?galiojim? ?gyvendinim? ir kompensuot? mokes?i? mok?tojui vis? Švedijoje sumok?t? mokes? prie šaltinio.

80 Ta?iau tokiam pateisinimui negalima pritarti.

81 Iš ties?, kalbant apie b?tinyb? išsaugoti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo ?galiojim? pasidalijim?, šiam pateisinimui gali b?ti pritarta, b?tent kai nagrin?jama apmokestinimo tvarka siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei pasinaudoti kompetencija mokes?i? srityje d?l jos teritorijoje vykdomos veiklos (žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, Rink. p. I?2647, 42 punkt?; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, Rink. p. I?6373, 54 punkt?; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C?303/07, Rink. p. I?5145, 66 punkt? ir 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?284/09, Rink. p. I?9879, 77 punkt?).

82 Šiuo atveju Pranc?zijos Respublikos ir Švedijos Karalyst?s apmokestinimo ?galiojim? pasidalijimo klausimas reguliuojamas Pranc?zijos ir Švedijos sutartyje, kurioje kiekvienai iš ši? valstybi? nustatyta teis? apmokestinti dividendus, ?gytus ir gautus savo teritorijoje. Šiomis

aplinkybomis Prancūzijos Respublika išsaugojo teisę apmokestinėti kapitalo pajamas iš šaltinio Švedijoje ir sutiko suteikti mokesčio kreditą, skirtą šio dvigubo apmokestinimo poveikiui mokesčių mokėtojams Prancūzijos rezidentams sumažinti. Taigi ši valstybė nėra laisvai sutikusi tokiam apmokestinimo galiojimui pasidalijimu, kaip matyti iš pažiūros Prancūzijos ir Švedijos sutarties nuostatų.

83 Tačiau šia Prancūzijos ir Švedijos sutartyje numatyta apmokestinimo pasidalijimo tvarka negalima pateisinti apribojimo, kylantį taikant teisės aktus, susijusius su mokesčių skydu.

84 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusio teismo praktiką nors valstybės nėra pagal dvišalio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis gali laisvai nustatyti priskyrimo požymius siekdamas paskirstyti kompetencijų mokesčių srityje, tačiau šiuo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimu joms neleidžiama taikyti priemonių, prieštaraujančių Sutartimi užtikrinamoms judėjimo laisvėms. Iš tiesų gyvendindamos apmokestinimo galiojimus, taip paskirstytus dvišalimis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės nėra privalo laikytis Sąjungos taisyklių (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 ir 94 punktus; 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 49 ir 50 punktus ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, 41 ir 42 punktus).

85 Pagal mokesčių skydą suteiktas mokesčio grąžinimas yra Prancūzijos teisės aktais numatyta mokesčio lengvata, kuria apribojama mokesčių mokėtojų mokestiną naštą, taikant apmokestinimo ribojimo sistemą, kuria užtikrinamas mokesčio, sumokėto viršijant tam tikrą procentą, grąžinimas. Tokia apmokestinimo ribojimo schema neturi tokos Prancūzijos Respublikos galimybei apmokestinėti jos teritorijoje vykdomą veiklą ir taip pat neklaido šios valstybės nėra galimybei apmokestinėti kitoje valstybėje nėra gautas pajamas.

86 Todėl, kiek tai susiję su šios mokestinų schemos taikymo sąlygomis, kokio nors valstybių narių apmokestinimo galiojimui pasidalijimo klausimas nekyla.

87 Šiomis aplinkybomis tokiais nacionaliniais nuostatomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tvirtintas laisvo kapitalo judėjimo ir sistėigimo laisvės apribojimas negali būti pateisinamas nei būtinybe užtikrinti nacionalinį mokesčių sistemą darnią, nei būtinybe išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo galiojimui pasidalijimą.

88 Todėl pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis, SESV 63 ir 65 straipsniai aiškintini taip, kad jais draudžiami valstybės nėra teisės aktai, pagal kuriuos, kai šios valstybės nėra rezidentas, kitoje valstybėje nėra steigtos bendrovės akcininkas, gauna abiejose valstybėse apmokestinamą dividendą, o dvigubas apmokestinimas yra sureguliuojamas rezidavimo valstybėje skaitant tokios pačios sumos mokesčio kreditą kaip dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtas mokestis, atitinkamai tam tikram procentui per metus gautą pajamą taikomą vairių tiesioginių mokesčių ribojimo schema neapima dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėto mokesčio ar apima jį tik iš dalies.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

89 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

SESV 49, 63 ir 65 straipsniai aiškintini taip, kad jais draudžiami valstybės nėra teisės aktai, pagal kuriuos, kai šios valstybės nėra rezidentas, kitoje valstybėje nėra steigtos

bendrovės akcininkas, gauna abiejose valstybėse apmokestinamą dividendą, o dvigubas apmokestinimas reguliuojamas rezidavimo valstybėje ?skaitant tokios pašios sumos mokesčio kreditą kaip dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtas mokestis, atitinkamai tam tikram procentui per metus gautą pajamą taikomą ?vairi? tiesiogini? mokesčių ribojimo schema neapima dividendus mokėjusios bendrovės valstybėje sumokėto mokesčio ar apima jį tik iš dalies.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.