GENERALINIO ADVOKATO L. A. GEELHOED IŠVADA,

pateikta 2006 m. balandžio 27 d. [1]

I — Įvadas

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Prancūzijos *Conseil d'État* klausia, ar EB 43 straipsnis nedraudžia valstybės narės dividendų apmokestinimo sistemos, pagal kurią beveik visiškai neapmokestinami nacionalinėms patronuojančioms bendrovėms išmokėti dividendai, nors patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms išmokėtiems dividendams taikomas ekonominis dvigubas apmokestinamas, kurio faktiškai nepanaikina taikytina dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – DAIS).

2. Kadangi ši byla susijusi su vertinimu, kurį valstybė narė taiko į užsienį išmokamiems dividendams, joje vėl kyla dividendų šaltinio valstybės įsipareigojimų pagal EB 43 straipsnį apimties klausimas. Šis klausimas iš dalies išnagrinėtas mano išvadoje byloje C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* [2].

II — Teisinis pagrindas

A — *Įvykių metu galioję Prancūzijos teisės aktai*

3. Prancūzijos Mokesčių kodekso (*Code général des impôts*, toliau – CGI) 119 a straipsnio 2 dalis numatė, kad CGI 108–117a straipsniuose nurodytos pajamos, kurios apima ir pajamas iš akcijų, apmokestinamos CGI 187 straipsnio 1 dalyje nustatyto dydžio mokesčiu prie šaltinio, jei pajamas gaunančių subjektų apmokestinimo vieta arba buveinė yra ne Prancūzijoje. CGI 187 straipsnio 1 dalis nustatė 25 % mokesčio

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 2006 m. vasario 23 d. Išvada byloje C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, nagrinėjama Teisme..

prie šaltinio tarifą. Tačiau kai kurios DAIS numatė sumažintą mokesčio prie šaltinio tarifą.

4. Prancūzijos dukterinės bendrovės Prancūzijos patronuojančiai bendrovei išmokami dividendai nebuvo apmokestinami mokesčiu prie šaltinio. Be to, pagal CGI 145 straipsnio 1 dalį bendrovėms ir kitiems įprastinio dydžio Prancūzijos pelno mokesčiu apmokestinamiems vienetams galėjo būti taikoma CGI 216 straipsnyje įtvirtinta vadinamoji „patronuojančios bendrovės" apmokestinimo tvarka, nes jie turi buveinę arba yra įsisteigę Prancūzijoje. Šis straipsnis iš esmės numatė, kiek tai svarbu šiai bylai, kad patronuojančios bendrovės gauti dividendai, suteikiantys teisę taikyti patronuojančios bendrovės apmokestinimo tvarką bei patenkantys į CGI 145 straipsnio taikymo sritį, buvo beveik visiškai neapmokestinami; šie dividendai buvo atimami iš viso patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno, išskyrus 5 % nuo visų patronuojančios bendrovės iš akcijų, įskaitant mokesčio kreditą, gautų pajamų (sudarančių rinkliavas ir mokesčius).

B — *1973 m. kovo 16 d. Prancūzijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis*

5. Prancūzijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 10 straipsnio 1 dalis numato, kad bendrovės vienos valstybės rezidentės kitos valstybės narės rezidentui išmokami dividendai apmokestinami pastarojoje valstybėje. Tačiau DAIS 10 straipsnio 2 dalis numato, kad tokie dividendai gali būti apmokestinami dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybėje ne daugiau kaip 5 % mokesčiu nuo dividendų sumos neatskaičiavus mokesčių, jei dividendų gavėjas yra akcinė bendrovė (pranc. k. „société par actions") arba ribotos atsakomybės bendrovė (pranc. k. „société à responsabilité limite"), kuriai tiesiogiai priklauso bent 25 % dividendus išmokančios bendrovės kapitalo.

6. Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS 24 straipsnio 1 dalis numato, kad siekdami išvengti dvigubo apmokestinimo Nyderlandai į savo mokesčio bazę gali įtraukti pagal DAIS nuostatas Prancūzijoje apmokestinamas pajamas ar turtą. Dėl pajamų, priskiriamų Nyderlandų mokesčio bazei pagal DAIS 24 straipsnio 1 dalį ir apmokestinamų, *inter alia*, pagal DAIS 10 straipsnio 2 dalį, DAIS 24 straipsnio 3 dalis iš esmės numato, kad Nyderlandai suteiks mokesčio kreditą už Prancūzijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio už Prancūzijos kilmės dividendus, tačiau ne didesnį nei Nyderlanduose už šiuos dividendus mokėtina mokesčio suma.

III — Bylos aplinkybės ir procesas

7. *Denkavit Internationaal BV* yra Nyderlanduose įsteigta bendrovė, kuriai nagrinėjamu laikotarpiu priklausė dvi Prancūzijos dukterinės bendrovės: *Agro finances SARL* (99,9 % akcijų) ir *Denkavit France SARL* (50 % akcijų). Kita 50 % *Denkavit France SARL* kapitalo dalis priklausė *Agro finances*, t. y. *Denkavit Internationaal* kontroliavo beveik visą *Agro finances* ir *Denkavit France* kapitalą. 1987–1989 metais šios dvi bendrovės išmokėjo *Denkavit Internationaal* 14,5 milijono Prancūzijos frankų (FRF) dividendų. Taikant Prancūzijos mokesčių teisės aktų bei Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS nuostatas, šie dividendai buvo apmokestinti 5 % dydžio mokesčiu prie šaltinio.

8. Nors prašyme priimti prejudicinį sprendimą tai nėra aiškiai įvardyta, pagal Nyderlandų teisę Nyderlandų patronuojančios bendrovės, kaip antai *Denkavit Internationaal*, iš Prancūzijos dukterinės bendrovės gaunami dividendai yra neapmokestinami.

9. *Denkavit Internationaal* ir *Denkavit France* užginčijo Prancūzijos mokesčių administratoriui 5 % mokestį prie šaltinio remdamosi tuo, kad jis pažeidžia EB 43 straipsnį bei Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS 25 straipsnyje įtvirtintą nediskriminavimo sąlygą.

10. Atmetus šį skundą, bendrovės pareiškė ieškinį *Tribunal Administratif Nantes* (Prancūzija), kuris, remdamasis tuo, kad apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio pažeidė EB 43 straipsnį, 1997 m. balandžio 10 d. Sprendimu patenkino ieškinį ir nurodė grąžinti sumokėtą mokestį. Prancūzijos Ekonomikos, finansų ir pramonės ministerija (Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie) pateikė apeliacinį skundą *Cour Administrative d'Appel Nantes*, kuris panaikino sprendimą ir patvirtino mokesčio prie šaltinio teisėtumą. *Denkavit Internationaal* ir *Denkavit France* pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État*, kuris 2004 m. gruodžio 15 d. Nutartimi kreipėsi į Europos Bendrijų Teisingumo Teismą su prašymu atsakyti į šiuos prejudicinius klausimus:

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

2. Ar šį mokestį prie šaltinio įtvirtinanti nuostata savaime pažeidžia įsisteigimo laisvės principą, ar, atsižvelgiant į tai, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp Prancūzijos ir kitos valstybės narės leisdama tokį mokestį prie šaltinio numato galimybę atskaityti jį iš kitoje valstybėje narėje mokamo mokes-

čio, į šią sutartį turi būti atsižvelgiama vertinant šios priemonės atitiktį įsisteigimo laisvės principui?

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

IV — Analizė

11. Iš anksto reikia pažymėti, kad šioje byloje nagrinėjami faktai įvyko 1987–1989 metais, t. y. prieš priimant 1990 m. liepos 23 d. Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms [3] (Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva). Šios direktyvos pradinės redakcijos 5 straipsnio 1 dalis numatė, kad bent tais atvejais, kai patronuojanti bendrovė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės bendrovės kapitalo, mokestis prie šaltinio netaikomas tai paskirstytojo pelno daliai, kurią dukterinė bendrovė išmoka savo patronuojančiai bendrovei [4]. 8 straipsnis įpareigojo valstybes nares perkelti šią direktyvą į nacionalinę teisę iki 1992 m. sausio 1 d., t. y. iki vėlesnės nei šios bylos iškėlimą lėmusių įvykių datos. Todėl Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva šiuo atveju netaikoma.

12. Toliau pažymėtina, kad byloje turi būti svarstomas atitikties EB 43 straipsniui, o ne 56 straipsniui klausimas, nes nagrinėjamu laikotarpiu *Denkavit Internationaal* kontroliavo beveik visą *Agro Finance* ir *Denkavit France* kapitalą. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, turinti kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo, leidžiančio jai daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, naudojasi įsisteigimo teise [5].

A — *Dėl pirmojo klausimo*

13. Pirmuoju klausimu nacionalinis teismas nori sužinoti, ar nuostata, pagal kurią Pran-

3 — 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL 225, 1990, p. 6).

4 — Šis straipsnis buvo pakeistas 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 7, 2004, p. 41).

5 — Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas) ir 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 27 punktą.

cūzijoje nereziduojančių patronuojančių bendrovių gaunami dividendai yra apmokestinami, o Prancūzijoje reziduojančių patronuojančių bendrovių gaunami dividendai neapmokestinami, pažeidžia įsisteigimo laisvę.

14. Šios bylos faktinėmis aplinkybėmis nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar tai, kad mokesčiu prie šaltinio Prancūzija apmokestino Prancūzijos dukterinės bendrovės Nyderlandų patronuojančiai bendrovei mokamus dividendus, tačiau tokiu mokesčiu neapmokestino Prancūzijos dukterinės bendrovės Prancūzijos patronuojančiai bendrovei mokamų dividendų, pažeidžia EB 43 straipsnį.

15. Siekiant, kad atsakymas į šį klausimą būtų aiškesnis, būtina atskirti įvairius dukterinės bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimo lygmenis. Pirma, toks dukterinės bendrovės pelnas gali būti apmokestinamas pelno mokesčiu. Antra, paskirstant tokį pelną akcininkams (išmokant patronuojančiai bendrovei), jis gali būti apmokestinamas pajamų mokesčiu už gaunamus dividendus ir (arba) paskirstančiosios bendrovės apskaičiuojamu bei sumokamu mokesčiu prie šaltinio.

16. Šie du apmokestinimo lygiai gali lemti, viena vertus, ekonominį dvigubą apmokestinimą (tų pačių pajamų apmokestinimas du kartus dviejų skirtingų mokesčių mokėtojų rankose) ir, kita vertus, teisinį dvigubą apmokestinimą (tų pačių pajamų apmokestinimas du kartus to paties mokesčių mokėtojo rankose). Ekonominis dvigubas apmokestinimas yra tuomet, kai, pavyzdžiui, tas pats pelnas iš pradžių apmokestinamas bendrovės pelno mokesčiu, o vėliau – akcininko pajamų mokesčiu. Teisinis dvigubas apmokestinimas yra tuomet, kai, pavyzdžiui, už tą patį pelną akcininkas skirtingose valstybėse iš pradžių apmokestinamas mokesčiu prie šaltinio, o vėliau – pajamų mokesčiu.

17. Šioje byloje Prancūzijos dividendų apmokestinimo sistema beveik visiškai panaikina dvigubą Prancūzijos dukterinių bendrovių Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms išmokamų dividendų apmokestinimą apmokestindama juos tik vieną kartą – pelno mokesčiu už dukterinių bendrovių pelną – ir beveik visiškai neapmokestindama jų antro lygio mokesčiais kaip patronuojančių bendrovių pajamų.

18. Tačiau Prancūzijos dukterinių bendrovių Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms išmokamų dividendų atveju Prancūzijos sistema, vertinant ją atskirai ir neatsižvelgiant į Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS poveikį, kaip to prašo nacionalinis teismas pirmuoju klausimu, šiems dividendams taiko ekono-

minį dvigubą apmokestinimą – pirma, pelno mokesčiu nuo dukterinės bendrovės pelno ir, antra, mokesčiu prie šaltinio – išmokant juos patronuojančiai bendrovei.

19. Todėl reikia išnagrinėti, ar toks skirtingas vertinimas yra neteisėta EB 43 straipsnį pažeidžianti Nyderlandų patronuojančios bendrovės diskriminacija Prancūzijos patronuojančios bendrovės atžvilgiu.

20. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi ją įgyvendinti atsižvelgdamos į Bendrijos teisę [6]. Kaip nurodyta mano išvadose, pateiktose bylose *Test Claimants in the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation* ir *Kerckhaert ir Morres* [7], EB 43 ir 56 straipsniai pažeidžiami tais atvejais, kai atitinkamos valstybės narės skirtingo savo mokesčių mokėtojų vertinimo tiesiogiai ir logiškai negalima paaiškinti tuo, kad dabartiniame Bendrijos teisės vystymosi etape tarpvalstybinėse situacijose ir išimtinai vidaus situacijose mokesčių mokėtojams gali būti taikomos skirtingos mokestinės prievolės [8]. Tai reiškia, jog tam, kad patektų į Sutarties nuostatų dėl laisvo judėjimo apimtį, skirtingas vertinimas apmokestinant turėtų būti tos pačios valstybės taisyklių tiesioginio ar paslėpto diskriminavimo padarinys, o ne vien dėl skirtumų arba kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo tarp dviejų ar daugiau valstybių narių, arba dėl nacionalinių mokesčių administratorių koegzistencijos [9].

21. Nagrinėjamu atveju Prancūzijos kompetencija apmokestinti Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms iš šaltinio Prancūzijoje išmokamus dividendus tarptautinėje mokesčių teisėje ribojama vadinamąja „kilmės valstybės“ arba teritorine kompetencija, t. y. Prancūzija turi kompetenciją apmokestinti tik tas pajamas, kurias Nyderlandų patronuojanti bendrovė uždirbo kilmės valstybėje.

22. Kaip paaiškinta mano išvadoje byloje *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, su kompetencijos mokesčių srityje taikymu ne rezidentų gaunamoms pajamoms susijusi kilmės valstybės pareiga pagal EB 43 straipsnį yra vertinti šias pajamas taip pat kaip ir rezidentų pajamas, t. y palyginti su reziden-

6 — Pavyzdžiui, žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktas ir jame nurodoma teismų praktika).

7 — Žr. 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimantsin Class IV of the ACT Group Litigation* 32 ir paskesnius punktus; mano 2006 m. balandžio 6 d. Išvadą byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, nagrinėjama Teisme, 37 ir paskesni punktai) bei mano 2006 m. balandžio 6 d. Išvadą byloje *Kerckhaert and Morres* (C-513/04, nagrinėjama Teisme, 18 ir 19 punktai).

8 — Išsamesnius argumentus šiuo klausimu žr. 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 31–54 punktuose.

9 — Ten pat, 55 punktas.

tais, nediskriminuoti jos mokesčių jurisdikcijai priklausančių ne rezidentų [10]. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, naudodamasi kompetencija mokesčių srityje užsienio bendrovės padalinio atžvilgiu, kilmės valstybė negali šio padalinio apmokestinti didesniu pelno mokesčio tarifu nei taikomas bendrovėms rezidentėms [11]. Atitinkamai bendrovėms rezidentėms suteiktos mokestinės lengvatos, įskaitant suteiktąsias pagal DAIS [12], turi būti suteikiamos ir bendrovių ne rezidenčių padaliniams (nuolatiniams vienetams), jei tokie padaliniai, kaip ir bendrovės rezidentės, apmokestinami pelno mokesčiu [13]. Taip pat panaikindama rezidentų vidaus ekonominį dvigubą apmokestinimą, kilmės valstybė turi panaikinti tokį apmokestinimą ir ne rezidentams tiek, kiek šis vidaus dvigubas ne rezidentų apmokestinimas atsiranda dėl jos kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimo jų atžvilgiu (pavyzdžiui, kai kilmės valstybė iš pradžių apmokestina bendrovės pelną pelno mokesčiu, o vėliau antro lygmens mokesčiu (pajamų mokesčiu ar mokesčiu prie šaltinio)). Tai matyti iš principo, kad kilmės valstybės ne rezidentams suteiktos mokestinės lengvatos turėtų prilygti rezidentams suteiktoms mokestinėms lengvatoms, jei kilmės valstybė turi vienodą kompetenciją mokesčių srityje abiejų grupių atžvilgiu [14].

23. Taikant minėtus principus nagrinėjamiems faktams, nacionalinio teismo pirmuoju klausimu apibūdinta situacija yra aiškus Prancūzijos taikomos diskriminacijos tarp Prancūzijos patronuojančių bendrovių (valstybės viduje išmokamų dividendų) ir Nyderlandų patronuojančių bendrovių (į užsienį išmokamų dividendų) pavyzdys. Kaip paaiškinta pirmiau, nagrinėjama Prancūzijos sistema leido beveik visiškai išvengti Prancūzijos dukterinių bendrovių Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms paskirstytojo pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo (atleidžiant šias bendroves nuo mokesčio), bet taikė ekonominį dvigubą apmokestinimą Prancūzijos dukterinių bendrovių Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms paskirstytajam pelnui (į užsienį išmokamus dividendus apmokestinant mokesčiu prie šaltinio) [15]. Vertinant atskirai ir neatsižvelgiant į taikytinos DAIS poveikį, kuris nurodomas nacionalinio teismo pateiktuose antrajame ir trečiajame klausimuose, toks vertinimas yra gana atvirai diskriminacinis EB 43 straipsnio prasme: iš tikrųjų Prancūzija taikė didesnę mokesčių naštą patronuojančioms bendrovėms į Nyderlandus išmokamiems dividendams nei „vidaus“ dividendams, išmokamiems Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms.

10 — Ten pat, 66–73 ir 88 punktai.

11 — 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651).

12 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain* (C-307/97, Rink. p. I-6161).

13 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (*Avoir Fiscal*) (C-270/83, Rink. p. 273); 1993 m. liepos 13 d. Sprendimas *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017) ir 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura* (C-250/95, Rink. p. I-2471).

14 — Žr. 12 ir 13 išnašose nurodytus sprendimus.

15 — Nors prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodoma, tačiau panašu, jog tokioje padėtyje yra atsidūrusios ir kitos ne Prancūzijoje reziduojančios patronuojančios bendrovės neatsižvelgiant į tai, kad konkretus mokesčio prie šaltinio dydis į užsienį išmokamiems dividendams priklauso nuo taikytinos DAIS (jei tokia sudaryta) nuostatų.

24. Tiesa, nors pagal CGI 216 straipsnio 2 dalį Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms išmokami dividendai buvo beveik visiškai neapmokestinami patronuojančioje bendrovėje, iš patronuojančios bendrovės bendro apmokestinamojo pelno nebuvo galima atskaityti 5 % patronuojančios bendrovės pajamų, gautų iš akcijų, įskaitant mokesčio kreditus (su neapmokestinamosiomis pajamomis iš dividendų susijęs mokestis). Nors dėl to nebuvo visiškai panaikintas pajamų iš nacionalinės kilmės dividendų ekonominis dvigubas apmokestinimas, t. y. 5 % šių pajamų buvo įtraukiama į Prancūzijos patronuojančios bendrovės apmokestinamąjį pelną, tokioms pajamoms iš dividendų vis tiek tekdavo mažesnė bendra mokesčių našta nei į užsienį išmokamiems dividendams, kurie pagal CGI 187 straipsnio 1 dalį ir nesant taikytinos DAIS, buvo apmokestinami 25 % dydžio mokesčiu prie šaltinio, nors Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms į užsienį išmokami dividendai buvo apmokestinami 5 % dydžio mokesčiu prie šaltinio pagal Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS.

25. Tačiau Prancūzijos vyriausybė teigia, kad toks skirtingas vertinimas nėra diskriminacija EB 43 straipsnio prasme, nes vadovaujantis teritorialumo principu Prancūzija, kaip kilmės valstybė, turi teisę apmokestinti Prancūzijos dukterinės bendrovės ne Prancūzijos patronuojančiai bendrovei išmokamus dividendus.

26. Šis argumentas yra visiškai neįtikinantis. Kaip paaiškinta mano išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, nors pagal Bendrijos teisę valstybės narės turi išimtinę teisę pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, o Teisingumo Teismas daugeliu atvejų aiškiai pripažino, kad esminis rezidavimo ir kilmės valstybių kompetencijos atskyrimas atitinka Bendrijos teisę, įgyvendindamos šią kompetenciją valstybės narės turi laikytis EB 43 ir 56 straipsniuose įtvirtinto diskriminacijos draudimo principo [16].

27. Prancūzijos vyriausybė taip pat teigia, kad pagal tarptautinę mokesčių teisę iš užsienio gaunamų pajamų atveju pareiga panaikinti dvigubą apmokestinimą iš principo tenka mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybei, t. y. Nyderlandų patronuojančios bendrovės atveju – Nyderlandams. Tačiau ir šis argumentas yra visiškai nepagrįstas. Tiesa, kaip nurodyta mano išvadoje byloje *Kerckhaert ir Morres*, tais atvejais, kai teisinis dvigubas apmokestinimas taikomas pajamoms iš užsienio, tarptautinės mokesčių teisės „kilmės valstybės teisės“ principas iš esmės leidžia rezidavimo valstybei pasirinkti,

16 — Žr. 2 išnašoje nurodytos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 51 ir 52 punktus; 2006 m. sausio 19 d. Sprendimą *Bouanich* (C-265/04, Rink. p. I-923, 49 ir 50 punktai); 2005 m. liepos 5 d. Sprendimą *D.* (C-376/03, Rink. p. I-5821, 28 punktas); 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933, 45 punktas); 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktas); 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 30 ir 31 punktai); 12 išnašoje minėtą sprendimą *Saint-Gobain*; 13 išnašoje minėto sprendimo *Futura* 20 ir 21 punktus bei 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 57 punktas).

ar ir kiek panaikinti panaikinti dvigubą apmokestinimą [17]. Tačiau tai jokiu būdu nepaneigia kilmės valstybės pareigos vienodai vertinti ne rezidentus ir rezidentus, jei ji įgyvendina kompetenciją mokesčių srityje pirmųjų atžvilgiu.

28. Galiausiai reikėtų papildyti, kad Prancūzijos vyriausybė nepateikė jokių argumentų, jog toks diskriminacinis vertinimas būtų pateisinamas remiantis, pavyzdžiui, poreikiu užkirsti kelią piktnaudžiauti teise [18] arba siekiu užtikrinti nacionalinių mokesčių sistemų suderinamumą [19], ir tokia pateisinimo galimybė nenurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą.

29. Todėl į pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti taip, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė, pagal kurią Prancūzijoje nereziduojančių patronuojančių bendrovių iš Prancūzijoje reziduojančių dukterinių bendrovių gaunami dividendai yra apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, o Prancūzijoje reziduojančių patronuojančių bendrovių iš Prancūzijoje reziduojančių dukterinių bendrovių gaunami dividendai visiškai neapmokestinami, yra EB 43 straipsnį pažeidžiantis diskriminacinis įsisteigimo laisvės apribojimas.

B — *Dėl antrojo ir trečiojo klausimų*

30. Antruoju klausimu nacionalinis teismas nori sužinoti, ar tuo atveju, kai Prancūzijos ir kitos valstybės narės sudaryta DAIS leidžia tokį mokestį prie šaltinio, koks nurodytas pirmajame klausime, ir numato galimybę jį atskaityti iš šioje kitoje valstybėje narėje mokamų mokesčių, į šią sutartį turi būti atsižvelgiama vertinant priemonės suderinamumą su EB 43 straipsniu. Trečiuoju klausimu nacionalinis teismas klausia, ar tuo atveju, kai į taikytiną DAIS iš tikrųjų reikia atsižvelgti, galimybė, kad Prancūzijoje nereziduojanti patronuojanti bendrovė faktiškai neturės galimybės atlikti minėto sutartimi numatyto atskaitymo, reiškia, jog ši priemonė pažeidžia EB 43 straipsnį.

31. Abu šie klausimai yra susiję su tokiomis faktinėmis aplinkybėmis: 1) pagal Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS 24 straipsnio 3 dalį Nyderlandai turėjo suteikti mokesčio kreditą už 5 % dydžio mokestį prie šaltinio, sumokėtą už Prancūzijos kilmės dividendus, neviršijant už šiuos dividendus paprastai mokėtino Nyderlandų mokesčio sumos, tačiau 2) faktiškai, kadangi Nyderlandų patronuojan-

17 — Žr. 7 išnašoje minėtos išvados 34 ir paskesnius punktus.

18 — Pavyzdžiui, žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rink. p. I-11779) ir 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695).

19 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249).

čios bendrovės iš Prancūzijos (ar kitos užsienio valstybės) gaunami dividendai Nyderlanduose nebuvo apmokestinami, už Prancūzijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio nebuvo suteikiamas mokesčio kreditas.

32. Iš pradžių bus aptarti DAIS poveikio svarbos vertinant, ar konkretus atvejis atitinka EB 43 straipsnį, analizės principai, o vėliau šie principai bus taikomi nagrinėjamai bylai.

1. Ar reikia atsižvelgti į DAIS poveikį vertinant nacionalinių priemonių atitiktį EB 43 straipsniui?

33. Pirmiausia, kaip nurodyta mano išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, manau, kad vertinant, ar konkrečiu atveju mokesčių mokėtojas yra diskriminuojamas pažeidžiant EB 43 straipsnį, turėtų būti atsižvelgiama į realų DAIS poveikį mokesčio mokėtojo padėčiai. Vertinant, kaip valstybės narės laikosi Sutarties įpareigojimų laisvo judėjimo srityje, turi būti atsižvelgiama į DAIS poveikį dėl dviejų svarbių priežasčių [20].

20 — Žr. 2 išnašoje nurodytos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punktą.

34. Pirma, kaip jau buvo minėta [21], pagal Bendrijos teisę valstybės narės turi galimybę pasidalyti ne tik kompetenciją mokesčių srityje, bet ir apmokestinimo prioritetą. Šiame vystymosi etape Bendrijos teisė nenumato nei alternatyvių kriterijų, nei pagrindo tokiems kriterijams nustatyti. Taigi sprendime *Gilly* Teisingumo Teismas, pabrėžęs, kad nacionaline priklausomybe grindžiamas kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas savaime dar nėra diskriminacija, nusprendė, kad tokią situaciją lemia tai, jog „Bendrijos teisėje nesant suvienodinančių ar suderinančių priemonių, priimtų, pavyzdžiui, pagal Sutarties (293) straipsnio 2 dalį, Susitariančiosios Šalys turi kompetenciją apibrėžti apmokestinimo galių pasidalijimo tarpusavyje kriterijus, panaikindamos dvigubą apmokestinimą. Siekiant pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje nėra nepagrįsta valstybėms narėms remtis tarptautine praktika bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) parengta pavyzdine sutartimi <...>“ [22]. Šiuos motyvus Teisingumo Teismas patvirtino, be kita ko, sprendime *D* [23].

35. Tai reiškia, jog ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą taikanti kilmės valstybė, pavyzdžiui, per DAIS ir tarpvalstybines

21 — Žr. 7 išnašoje nurodytos mano išvados byloje *Kerckhaert ir Morres* 32, 33 punktus ir 2 išnašoje nurodytos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 52 punktą.

22 — 16 išnašoje minėto sprendimo *Gilly* 30 ir 31 punktai. Taip pat žr. 12 išnašoje minėto sprendimo *Saint-Gobain* 57 punktą.

23 — Žr. 16 išnašoje minėto sprendimo *D.* 50–53 punktus.

derybas, gali užtikrinti, kad rezidavimo valstybė panaikins šį dvigubą apmokestinimą.

36. Antra, neatsižvelgiant į DAIS poveikį, būtų ignoruojama mokesčio mokėtojo veiklos ekonominė realybė ir veiksniai, susiję su tarpvalstybiniu kontekstu. Kitaip tariant, tai galėtų iškreipti realų kilmės ir rezidavimo valstybių įsipareigojimų poveikį mokesčių mokėtojui.

37. Todėl, kaip nurodyta mano išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, kilmės ir rezidavimo valstybių pareigas laisvo judėjimo nuostatų atžvilgiu reikia laikyti sudarančiomis bendrą visumą arba tam tikrą pusiausvyros užtikrinimo formą. Atskiro ūkio subjekto padėties tik vienoje iš šių valstybių vertinimas, neatsižvelgiant į kitos valstybės pareigas pagal EB 43 straipsnį, gali sudaryti nesuderintą ir klaidinantį įspūdį bei neatitikti realios ekonominės aplinkos, kurioje šis subjektas veikia [24].

24 — 2 išnašoje minėtos išvados byloje *Test Claimantsin Class IV of the ACT Group Litigation* 72 punktas.

38. Tokios pozicijos Teisingumo Teismas laikėsi, pavyzdžiui, sprendime *Bouanich* [25]. Ši byla buvo susijusi su Švedijos teisės aktų, kurie numatė, kad užmokestis akcininkui ne rezidentui už su įstatinio kapitalo sumažinimu susijusį akcijų išpirkimą buvo apmokestinamas kaip dividendai, be galimybės atskaityti šių akcijų įsigijimo kainą, nors toks pats užmokestis akcininkui rezidentui buvo apmokestinamas kaip pelnas iš kapitalo, su teise atskaityti akcijų įsigijimo kainą, atitiktimi EB 56 straipsniui. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šie teisės aktai savaime, neatsižvelgiant į taikytiną DAIS, yra diskriminaciniai. Tačiau, kadangi nagrinėjamos bylos aplinkybėmis nacionalinis teismas buvo nustatęs, jog dėl taikytinos DAIS [26] ne rezidentų vertinimas realiai nėra mažiau palankus nei rezidentų, EB 56 straipsnio pažeidimas nebuvo pripažintas. Teisingumo Teismas argumentavo taip:

„Kadangi mokesčių sistema pagal Prancūzijos ir Švedijos sutartį, aiškinamą atsižvelgiant į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) pavyzdinės sutarties komentarus, sudaro pagrindinės bylos teisinį pagrindą, kaip jį apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Teisingumo Teismas turi į ją atsižvelgti, kad

25 — Žr. 16 išnašoje minėto sprendimo 51 punktą.

26 — Toje byloje Prancūzijos ir Švedijos DAIS, kuri nustatė mažesnę akcininkų ne rezidentų dividendų apmokestinimo ribą nei akcininkų rezidentų, o tai, aiškinant ją atsižvelgiant į atitinkamus Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) pavyzdinės sutarties komentarus, leido tokių akcijų nominalią vertę atimti iš akcijų išpirkimo sumos.

pateiktų tokį Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui <...>“ [27]

39. Pagarbiai sutinku su tokia Teisingumo Teismo išvada [28].

40. Iš to, kas nurodyta pirmiau, išplaukia, kad valstybė narė gali iš esmės pati užtikrinti pareigų pagal su laisvu judėjimu susijusias Sutarties nuostatas vykdymą per DAIS nuostatas. Todėl tuo atveju, kai kilmės valstybė taiko ekonominį dvigubą apmokestinimą ne rezidentams taip pat kaip ir rezidentams, mano nuomone, ši kilmės valstybė iš principo gali užtikrinti, jog ne rezidentų dvigubas apmokestinimas būtų panaikintas taip pat, kaip panaudojus DAIS yra panaikintas rezidentų dvigubas apmokestinimas.

41. Tačiau, kaip pažymėta mano išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, šiam principui taikomos dvi esminės išlygos.

42. Pirma, ne rezidentų vertinimas pagal taikytiną DAIS faktiškai turi būti lygiavertis rezidentų vertinimui. Sprendime *Bouanich* Teisingumo Teismas teisingai nusprendė, kad nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, turi nustatyti, ar akcininkai ne rezidentai faktiškai vertinami ne mažiau palankiai nei akcininkai rezidentai, atsižvelgdamas į taikytinos DAIS poveikį [29]. Panašią išvadą padariau ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* bylos aplinkybėmis, nes tais atvejais, kai pagal atitinkamas DAIS Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė taikė ekonominį dvigubą į užsienį išmokamų dividendų apmokestinimą pajamų mokesčio forma, Jungtinė Karalystė turėjo užtikrinti, per DAIS ar kitas

27 — Žr. 16 išnašoje minėto sprendimo 51 punktą.

28 — Pažymėtina, kaip nurodyta 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 83 punkte, kad sprendime *Fokus Bank* (2004 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Fokus Bank prieš Norvegijos valstybę*, E-1/04) EFTA (Europos laisvosios prekybos asociacijos) teismas laikėsi kitokio požiūrio. Šioje byloje, *inter alia*, kilo klausimas dėl Norvegijos teisės aktų atitikties laisvo kapitalo judėjimo nuostatoms (EEE 40 straipsnis, analogiškas EB 56 straipsniui). Šiais aktais bendrovių pelną Norvegija pirmiausia apmokestino pelno mokesčiu, o juos paskirstant 1) rezidentams – pajamų mokesčiu, už kurį suteiktas mokesčio kreditas, kad būtų išvengta dvigubo ekonominio dividendų apmokestinimo; 2) ne rezidentams – 15 % dydžio mokesčiu prie šaltinio. Tačiau šie 15 % pagal atitinkamą DAIS šiuo atveju buvo atimami iš rezidavimo valstybėje taikomo mokesčio. Manydamas, kad ši nuostata pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo principą, EFTA teismas palygino į užsienį išmokamų dividendų apmokestinimą (kilmės valstybės apmokestinimas) su iš užsienio gaunamų dividendų apmokestinimu (rezidavimo valstybės apmokestinimas), ir remdamasis Teisingumo Teismo sprendimais *Lenz* ir *Manninen* (30 punktas), jis nusprendė, kad kilmės valstybė iš esmės negali remtis DAIS nuostatomis, kad būtų išvengta šios kilmės valstybės dvigubo ekonominio apmokestinimo (37 punktas). Dėl pirmiau išdėstytų ir mano išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* nurodytų priežasčių tokiai analizei negalima pritarti.

29 — Žr. 16 išnašoje nurodyto sprendimo 54–56 punktus.

priemones, kad šių ne rezidentų vertinimas būtų toks pats (nurodomu atveju – kad jiems taip pat būtų panaikintas ekonominis dvigubas apmokestinimas) kaip ir tuo pačiu pajamų mokesčiu apmokestinamų rezidentų [30].

43. Antra, valstybė narė, kurios priemonės, neatsižvelgiant į taikytiną DAIS, yra diskriminacinės *prima facie*, turi užtikrinti, kad DAIS panaikintų šią diskriminaciją. Kitaip tariant, negalima atsikirsti į ieškinį dėl draudžiančių Sutarties nuostatų pažeidimo remiantis tuo, kad kita DAIS Susitariančioji Šalis pažeidė įsipareigojimus, pavyzdžiui, nesuteikdama atitinkamos mokestinės lengvatos ar panaikindama atitinkamą ekonominį dvigubą apmokestinimą. Atvirkščiai, kaip nurodyta mano išvadoje byloje *Kerckhaert ir Morres*, tik nacionalinis teismas gali įvertinti Susitariančiosios Šalies nacionalinės teisės atitiktį taikytinai DAIS bei galimą pažeidimo pagal nacionalinę teisę poveikį [31]. Tačiau tai, kad valstybės narės teisės aktai galbūt atitinka Bendrijos teisę arba pagal taikytiną DAIS reikalauja užtikrinti šią atitiktį, dar nereiškia, kad toks elgesys atitinka Sutarties nuostatas dėl laisvo judėjimo: pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, įgyvendindamos joms DAIS suteikiamas teises mokesčių srityje, valstybės narės vis dėlto turi laikytis EB 43 ir 56 straipsniuose įtvirtinto draudimo diskriminuoti [32]. Taigi, kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, manau, jog Jungtinė Karalystė turėjo pareigą pagal EB 43 straipsnį užtikrinti, kad ieškovų Jungtinės Karalystės ne rezidentų ir Jungtinės Karalystės rezidentų, kuriems Jungtinėje Karalystėje taikomas lygiavertis ekonominis dvigubas apmokestinimas, vertinimas būtų toks pats, o Jungtinė Karalystė negalėjo atsikirsti remdamasi tuo, kad nepanaikinusi atitinkamo ekonominio dvigubo apmokestinimo kita Susitariančioji Šalis pažeidė įsipareigojimus pagal DAIS [33].

2. Šių principų taikymas nagrinėjamoje byloje

44. Taikant šiuos principus nagrinėjamai bylai, mano nuomone, reikėtų laikyti, kad Prancūzija laikėsi įsipareigojimų pagal

30 — 2 išnašoje minėtos išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 88 punktas.

31 — Žr. 7 išnašoje nurodytos išvados 38 punktą. Taip pat pagal analogiją žr. 16 išnašoje nurodytos generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados byloje *Gilly* 25 punktą, kurioje nurodoma, kad Teisingumo Teismas negali spręsti dėl DAIS nuostatų atitikties Bendrijos teisei ir negali aiškinti šių nuostatų, nes jos sudaro „dvišalę sutartį srityje, kuri nepatenka Bendrijos kompetenciją ir kurios reglamentavimas išimtinai priklauso valstybėms narėms".

32 — Ten pat. Taip pat žr., pavyzdžiui, 16 išnašoje minėto Teisingumo Teismo sprendimo *Bouanich* 56 punkte pateikiamą atsakymą; 16 išnašoje minėto Teisingumo Teismo sprendimo *De Groot* 93 ir 94 punktus bei 12 išnašoje minėto sprendimo *Saint-Gobain* 57 ir 58 punktus.

33 — 2 išnašoje minėtos išvados byloje *Test Claimantsin Class IV of the ACT Group Litigation* 89 punktas.

EB 43 straipsnį, jei Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS poveikis, panaikinantis Prancūzijos taikomą Nyderlandų patronuojančių bendrovių ekonominį dvigubą Prancūzijos kilmės dividendų apmokestinimą, faktiškai buvo lygiavertis tam, kuriuo naudojasi Prancūzijos kilmės dividendus gaunančios Prancūzijos patronuojančios bendrovės.

45. Tačiau iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad taip nėra šiuo atveju.

46. Kadangi Nyderlandai atleido Nyderlandų patronuojančias bendroves nuo mokesčio už užsienio kilmės dividendus, Prancūzijos kilmės dividendai faktiškai liko neapmokestinti jokiu Nyderlandų mokesčiu, iš kurio būtų buvę galima atskaityti Prancūzijos 5 % dydžio mokestį prie šaltinio. Be to, atrodo, kad ši išvada visiškai atitinka Prancūzijos ir Nyderlandų DAIS 24 straipsnyje įtvirtintą kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimą. Pagal šios DAIS 24 straipsnio 1 dalį Nyderlandai turėjo galimybę į mokesčio bazę įtraukti pajamas ar turtą, kurie pagal DAIS nuostatas buvo apmokestinami Prancūzijoje. Tačiau pasirinkę tokias pajamas įtraukti į mokesčio bazę, kaip matyti iš DAIS 24 straipsnio 3 dalies, Nyderlandai įsipareigojo suteikti mokesčio kreditą už Prancūzijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio už Prancūzijos kilmės dividendus, neviršydami sumos, kuria priešingu atveju šie dividendai būtų apmokestinami Nyderlanduose.

47. Tačiau Nyderlandai galiausiai pasirinko neapmokestinti savo patronuojančių bendrovių iš Prancūzijos gaunamų dividendų. Mano nuomone, tai reiškia, kad Nyderlandai pasirinko neįtraukti šių dividendų į savo mokesčio bazę, todėl Nyderlandams neatsirado pareiga suteikti mokesčio kreditą už Prancūzijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio. Bet kuriuo atveju ši pareiga suteikti mokesčio kreditą buvo ribojama priešingu atveju už šiuos dividendus mokėtino Nyderlandų mokesčio suma, kuri šioje byloje lygi nuliui.

48. Todėl rezultatas buvo toks, kad Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms išmokamus Prancūzijos kilmės dividendus Prancūzija apmokestino dviejų „lygmenų“ mokesčiais (Prancūzijos dukterinėms bendrovėms taikomu pelno mokesčiu, o vėliau – Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms taikomu mokesčiu prie šaltinio), visiškai nepanaikindama ekonominio dvigubo apmokestinimo. Kita vertus, Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms išmokami Prancūzijos kilmės dividendai iš tikrųjų buvo apmokestinami tik vienu lygmeniu (dukterinių bendrovių pelno mokesčiu), t. y. joms ekonominis dvigubas apmokestinimas buvo beveik visiškai panaikintas.

49. Dėl priežasčių, kurios išdėstytos atsakant į pirmąjį klausimą, tokia situacija laikytina akivaizdžiai diskriminacine ir pažeidžiančia EB 43 straipsnį.

50. Nors tai nėra tiesiogiai susiję su nagrinėjama byla, dėl jau minėtų priežasčių reikėtų pridurti, kad net ir tuo atveju, kai nesuteikdami mokesčio kredito už Prancūzijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio Nyderlandai būtų pažeidę įsipareigojimus pagal DAIS, tai nebūtų pakankamas pagrindas Prancūzijai atsikirsti į kaltinimą, kad jos diskriminacinės mokesčių nuostatos pažeidė EB 43 straipsnį [34].

51. Rašytinėse pastabose Prancūzija teigia, kad bet koks jos teisės aktų ribojantis poveikis, dėl kurio Nyderlandų patronuojančios bendrovės faktiškai negalėjo iš Nyderlandų mokesčio atskaityti Prancūzijos mokesčio prie šaltinio, turėtų būti laikomas tiesiogiai kylančiu ne iš Prancūzijos teisės aktų, bet greičiau iš Prancūzijos ir Nyderlandų mokesčių sistemų skirtumų. Iš pirmiau pateiktų motyvų turėtų būti aišku, kad šis argumentas neįvertina to, kad paprasčiausi (nediskriminaciniai) skirtumai tarp nacionalinių mokesčių sistemų, t. y. į EB 43 straipsnio taikymo sritį nepatenkantys skirtumai [35], nėra tas pats, kas iš nepateisinamai EB 43 straipsnį pažeidžiančių vienos valstybės teisės aktų kylantis diskriminacinis vertinimas. Kadangi nagrinėjamu atveju ekonominį dvigubą apmokestinimą taiko tik Prancūzija, jis aiškiai patenka į pastarąją kategoriją.

52. Dėl šių priežasčių atsakymas į nacionalinio teismo antrąjį ir trečiąjį klausimus turėtų būti toks, kad vertinant, ar konkrečiu atveju mokesčio mokėtojas yra diskriminuojamas pažeidžiant EB 43 straipsnį, iš principo reikia atsižvelgti į faktinį DAIS poveikį mokesčio mokėtojo padėčiai. Per DAIS arba kitas priemones neužtikrindama, kad Prancūzijos taikomas ekonominis dvigubas apmokestinimas Prancūzijos kilmės dividendus gaunančioms ne Prancūzijoje reziduojančioms patronuojančioms bendrovėms būtų faktiškai panaikintas taip, kaip ir Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms, Prancūzija pažeidžia EB 43 straipsnį.

34 — Žr. 43 punktą.

35 — Žr. 2 išnašoje nurodytos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43–47 punktus.

V — Išvada

53. Dėl šių priežasčių į *Conseil d'État* pateiktus prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

1. Priemonė, pagal kurią Prancūzijoje nereziduojančių patronuojančių bendrovių iš Prancūzijoje reziduojančių dukterinių bendrovių gaunami dividendai yra apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, tačiau juo neapmokestinami Prancūzijoje reziduojančių patronuojančių bendrovių iš Prancūzijoje reziduojančių dukterinių bendrovių gaunami dividendai, yra EB 43 straipsnį pažeidžiantis diskriminacinis įsisteigimo laisvės apribojimas.

2. Vertinant, ar konkrečiu atveju mokesčio mokėtojas yra diskriminuojamas pažeidžiant EB 43 straipsnį, iš principo reikia atsižvelgti į faktinį dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties poveikį mokesčio mokėtojo padėčiai. Per dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį arba kitas priemones neužtikrindama, kad Prancūzijos taikomas ekonominis dvigubas apmokestinimas Prancūzijos kilmės dividendus gaunančioms ne Prancūzijoje reziduojančioms patronuojančioms bendrovėms būtų faktiškai panaikintas taip, kaip ir Prancūzijos patronuojančioms bendrovėms, Prancūzija pažeidžia EB 43 straipsnį.