Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2021 m. spalio 14 d.[1]

Byla C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
prieš
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(*Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Avansinio mokesčio ir mokesčio kredito perskirstant dividendus sistema – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos (Direktyva 90/435) ir pagrindinių laisvių santykis – Mokestis prie šaltinio – Patronuojančiajai bendrovei išmokamų dividendų apmokestinimas pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnį – Nuostatos dėl mokesčių kreditų mokėjimo dividendų gavėjams (Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis)“

I. Įvadas

1. Iki 2004 m. Prancūzijos bendrovės, perskirstydamos dividendus savo akcininkams, turėdavo sumokėti avansinį mokestį (*précompte mobilier*), kai perskirstytinas bendrovės pelnas (šiuo atveju – gaunami dividendai) būdavo neapmokestinamas pelno mokesčiu. Ši sistema apėmė ir mokesčio kreditą, kuris perskirstant dividendus būdavo suteikiamas dividendų gavėjui, išskyrus atvejus, kai dividendus išmokėdavo užsienyje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės.

2. Teisingumo Teismas jau bylose *Accor*[2] ir *Komisija / Prancūzija*[3] nagrinėjo teisinę padėtį Prancūzijoje, kiek tai buvo susiję su dividendų apmokestinimu dalininkų grandinėje, ir atitinkamai konstatavo įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo principų pažeidimus. Šioje byloje nagrinėjamas atitinkamų Prancūzijoje taikytų nuostatų suderinamumas su

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] 2018 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija (Avansinis mokestis už paskirstytus dividendus)* (C-416/17, EU:C:2018:811).

Direktyva 90/435[4] (toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva). Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) prašo išaiškinti šios direktyvos nuostatas, visų pirma tai, ar pagal jos 7 straipsnio 2 dalį Prancūzijai nėra suteikiama galimybė taikyti tokį avansinį mokestį.

3. Taigi kyla klausimas ne tik dėl Prancūzijos sistemos suderinamumo su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva, bet ir dėl to, ar pagal šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalį valstybei narei vis dėlto gali būti leidžiama taikyti apmokestinimo sistemą, pažeidžiančią pagrindines laisves.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Remiantis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos konstatuojamosiomis dalimis, direktyva siekiama patronuojamųjų bendrovių savo patronuojančiosioms bendrovėms išmokamų dividendų ir kito paskirstytojo pelno neapmokestinti mokesčiu prie šaltinio ir panaikinti dvigubą tokių pajamų apmokestinimą jas gaunančios patronuojančiosios bendrovės lygmeniu.

5. Direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl ryšių patronuojančios bendrovės su savo dukterine bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus dukterinės bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė ir jos nuolatinės buveinės valstybė:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė atitinka 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos.

<…>

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės įmonės paskirstyto pelno.“

[4] 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147); šioje išvadoje remiamasi 2004 m. galiojusia redakcija su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41).

6. Direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

7. Vis dėlto direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Ši direktyva neturi įtakos taikant nacionalines arba sutartimis pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčių kredito mokėjimo dividendų gavėjams.“

B. Prancūzijos teisė

8. Pagrindinėje byloje reikšmingais mokestiniais metais galiojusios redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 146 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta:

„Jei dėl patronuojančiosios bendrovės perskirstomų dividendų turi būti sumokamas 223e straipsnyje numatytas avansinis mokestis, jis prireikus sumažinamas mokesčio kreditų, suteiktų už ne daugiau kaip per pastaruosius penkerius metus iš kapitalo dalių gautas pajamas <…>, suma.“

9. Pagrindinėje byloje reikšmingais mokestiniais metais galiojusios redakcijos CGI 158a straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

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

a) sumos, kurias jie gauna iš bendrovės;

b) mokesčio kreditas, suteikiamas kaip kreditas valstybės iždе.

Šis mokesčio kreditas atitinka pusę faktiškai bendrovės sumokėtų sumų. Mokesčio kreditas gali būti naudojamas tik tiek, kiek pajamos įskaičiuotos į gavėjo mokėtino pajamų mokesčio bazę. Jis įskaitomas į šį mokestį. Fiziniams asmenims mokesčio kreditas suteikiamas tiek, kiek jo suma viršija jų mokėtino mokesčio sumą.“

10. CGI 216 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„Grynosios pajamos, patronuojančiosios bendrovės gautos per mokestinius metus iš kapitalo valdymo, suteikiančio teisę į patronuojančiosioms bendrovėms skirtos sistemos taikymą <…>, gali būti atskaitomos iš jos viso grynojo pelno <…>.“

11. CGI 223e straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje, kuri buvo taikoma nuo 2000 m. sausio 1 d. paskirstomam pelnui, buvo nustatyta:

„Jei bendrovės paskirstytos pajamos yra iš sumų <…>, dėl kurių jai netaikomas pelno mokestis įrastu tarifu <…>, ši bendrovė turi sumokėti pagal 158a straipsnio 1 dalį apskaičiuoto mokesčio kredito dydžio avansinį mokestį. Avansinis mokestis turi būti sumokamas nuo paskirstytųjų dividendų, suteikiančių teisę į mokesčio kreditą pagal 158a straipsnį, neatsižvelgiant į jų gavėjus.“

III. Pagrindinė byla

A. Bylos C-556/20 faktinės aplinkybės

12. Šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas yra Prancūzijoje iki 2004 m. imtinai taikyta dividendų apmokestinimo dalininkų grandinėje sistema.

13. Ji buvo sudaryta iš kelių komponentų. Pelnas, kurį – Prancūzijoje arba užsienyje įsisteigusi – patronuojamoji bendrovė išmokėdavo savo Prancūzijoje įsisteigusiai patronuojančiajai bendrovei, pagal CGI 216 straipsnio 1 dalį buvo neapmokestinamas pelno mokesčiu, išskyrus fiksuotą 5 % išlaidų ir sąnaudų dalį.

14. Papildomai Prancūzijoje dar nuo 1965 m. galiojo iš mokesčio kredito ir avansinio mokesčio (*précompte mobilier*) sudaryta apmokestinimo sistema, kuri buvo taikoma dividendus perskirstant dalininkų grandinėje. Šios nuostatos buvo panaikintos 2005 m. sausio 1 d., tačiau dar galiojo byloje reikšmingais 2000–2004 m.

15. Pagal CGI 158a straipsnį Prancūzijoje įsisteigusios bendrovės dividendų gavėjams automatiškai būdavo suteikiamas 50 % paskirstytų dividendų dydžio mokesčio kreditas. Juo buvo siekiama neutralizuoti pirminį apmokestinimą pelno mokesčiu bendrovės lygmeniu ir užtikrinti – pagal finansinį pajėgumą – tinkamą investuotojų (fizinių asmenų) apmokestinimą pajamų mokesčiu. Taip buvo daroma dėl to, kad paskirstytasis pelnas jau būdavo apmokestintas 33,33 % dydžio pelno mokesčiu pelną uždirbusios ir jį paskirsčiusios bendrovės lygmeniu ir būtų dar kartą apmokestinamas akcininkų lygmeniu. Šis dividendų gavėjui suteikiamas mokesčio kreditas neutralizuodavo kaip tik tą apmokestinimą pelno mokesčiu, kuris buvo taikomas dividendus paskirstančiai bendrovei. Gavėjas galiausiai gaudavo 100 % pelno (66,66 kaip dividendus ir 33,33 (50 % nuo 66,66) kaip mokesčio kreditą) ir pagal jam individualiai taikomą mokesčio tarifą nuo šio 100 % sumokėdavo pajamų mokestį.

16. Taigi mokesčio kreditas iš tikrųjų buvo reikalingas tik tuomet, kai paskirstytasis pelnas faktiškai buvo apmokestinamas pelno mokesčiu jį paskirsčiusios bendrovės lygmeniu. Vis dėlto praktiniais sumetimais šis mokesčio kreditas buvo suteikiamas bendrai visiems akcininkams, gaunantiems dividendų iš Prancūzijos bendrovių. Nebuvo svarbu, ar šios pajamos prieš tai faktiškai buvo apmokestintos pelno mokesčiu dividendus paskirsčiusios bendrovės lygmeniu.

17. Vis dėlto kaip taisomoji priemonė CGI 223e straipsniu buvo nustatytas avansinis mokestis atitinkamos dividendus paskirstančios bendrovės lygmeniu. Jis, be kita ko, turėjo būti mokamas, kai paskirstytasis pelnas buvo neapmokestinamas arba tik iš dalies apmokestinamas atitinkamos dividendus paskirstančios bendrovės lygmeniu. Taigi avansinis mokestis dividendus paskirstančios bendrovės lygmeniu buvo skirtas bendram mokesčio kreditui akcininko lygmeniu pateisinti. Jeigu, pavyzdžiui, neapmokestinamas pelnas sudaro 100, sumokėjus avansinį mokestį jis sumažėja iki 66,66, tada paskirstomas ir pritaikius dividendų gavėjui suteikiamą mokesčio kreditą (50 % nuo 66,66 = 33,33) vėl padidėja iki 100.

18. Pavyzdžiui, jei Prancūzijoje įsisteigusi patronuojančioji bendrovė iš savo Prancūzijoje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės gavo dividendų, šiai patronuojančiajai bendrovei buvo suteikiamas fiksuoto 50 % dividendų dydžio mokesčio kreditas. Kadangi dividendai patronuojančiosios bendrovės lygmeniu dėl CGI 216 straipsnyje įtvirtinto patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių režimo buvo neapmokestinami, o mokesčio kreditas akcininkui buvo suteikiamas, patronuojančiajai bendrovei perskirstant dividendus savo akcininkams, iš jos buvo

imamas avansinis mokestis. Vis dėlto pagal CGI 146 straipsnio 2 dalį patronuojančioji bendrovė galėjo į avansinį mokestį įskaityti savo mokesčio kreditą. Taip patronuojančiosios bendrovės lygmeniu galiausiai neatsirasdavo papildomos mokesčių naštos. Mokesčio kreditas patronuojančiosios bendrovės lygmeniu visada kompensuodavo avansinį mokestį, jeigu jai išmokami dividendai „nekirsdavo“ valstybių sienos.

19. Vis dėlto Prancūzijoje įsisteigusi patronuojančioji bendrovė pagal CGI 158a straipsnį neturėjo teisės į mokesčio kreditą, jei gaudavo dividendų iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės. Perkėlus Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą į nacionalinę teisę, šios dividendų pajamos bent jau buvo neapmokestinamos. Kai ta patronuojančioji bendrovė perskirstydavo dividendus savo akcininkams, pagal CGI 158a straipsnį mokesčio kreditas jiems būdavo suteikiamas, nes dividendus jie gaudavo iš Prancūzijoje įsisteigusios bendrovės (šiuo atveju – patronuojančiosios). Kadangi dividendų pajamos patronuojančiosios bendrovės lygmeniu buvo neapmokestinamos, šis akcininkui suteikiamas mokesčio kreditas būdavo atsveriamas avansiniu mokesčiu patronuojančiosios bendrovės lygmeniu. Taigi patronuojančioji bendrovė privalėjo, šiuos savo patronuojamosios bendrovės paskirstytus dividendus perskirstydama savo pačios akcininkams, sumokėti avansinį mokestį. Tačiau atsverti šio avansinio mokesčio savo pačios mokesčio kreditu ji negalėjo. Todėl suma, kurią patronuojančioji bendrovė galėdavo perskirstyti savo akcininkams, sumažėdavo.

20. Taigi dėl to, kad pagal CGI 158a straipsnį patronuojančioji bendrovė, gaudama dividendų iš užsienyje įsisteigusių patronuojamųjų bendrovių, negalėjo pasinaudoti mokesčio kreditu, nebuvo įmanomas neutralus dividendų perskirstymas atitinkamiems akcininkams ir tai nulėmė skirtingą dividendų vertinimą tarpvalstybinėse situacijose.

B. Teismo procesas pagrindinėje byloje

21. Taigi bendrovės *Schneider Electric SE*, AXA SA, *BNP Paribas*, *Engie SA*, *Orange SA* ir *L'Air Liquide SA* (toliau – ieškovės) pareikalavo grąžinti 2000–2004 m. sumokėtas avansinio mokesčio, kurio jos negalėjo atsverti atitinkamais mokesčio kreditais, sumas.

22. Iš ieškovių argumentų matyti, kad jos 2000–2004 m. gavo dividendų iš kitose valstybėse narėse įsisteigusių patronuojamųjų bendrovių ir perskirstydamos šiuos dividendus sumokėjo avansinį mokestį pagal CGI 146 straipsnio 2 dalį, siejamą su CGI 158a ir 233e straipsniais.

23. Savo reikalavimą ieškovės grindžia argumentu, kad minėtos nuostatos nesuderinamos su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva. Pirmosios instancijos teismas *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis teismas, Prancūzija) ieškinius iš dalies tenkino, tačiau Prancūzijos valstybė padavė apeliacinį skundą *Conseil d'État*.

24. Tuo pat metu siekdamos paspartinti sprendimo priėmimą ieškovės 2020 m. liepos 27 ir 28 d. pateikė tiesioginius ieškinius *Conseil d'État*. Jais ieškovės prašo pripažinti negaliojančiomis administracines nuostatas, paskelbtas 1995 m. lapkričio 1 d. užregistruojant numeriais 4 J 1321 ir 4 J 1322 ir nustatytas 2001 m. kovo 21 d. nurodyme Nr. 4 J-1-01.

25. Šiuo klausimu ieškovės teigia, kad skundžiamuose administraciniuose nurodymuose atkartojamos tuo metu galiojusio CGI 223e straipsnio nuostatos. O ši teisės norma pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją yra nesuderinama su Direktyvos 90/435 4 straipsniu, taigi negalioja ir atitinkamos administracinės nuostatos.

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, be minėtų nuostatų suderinamumo su Direktyvos 90/435 4 straipsniu klausimo, kyla ir klausimas, ar Prancūzijoje taikyta apmokestinimo sistema, sudaryta iš mokesčio kredito ir avansinio mokesčio, gali būti leidžiama kaip bendra sistema, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo pagal Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalį.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

27. Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) sustabdė bylos dėl administracinių nuostatų nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikė šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnį, atsižvelgiant, be kita ko, į šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalį, draudžiama tokia nuostata, kaip Bendrojo mokesčių kodekso 223e straipsnis, pagal kurią – siekiant tinkamai įgyvendinti priemonę, skirtą panaikinti dvigubam ekonominiam dividendų apmokestinimui, – numatytas mokesčio rinkimas tuo momentu, kai patronuojančioji bendrovė perskirsto dividendus, kuriuos jai paskirstė kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės?“

28. Procese Teisingumo Teisme *Schneider Electric*, AXA, *Engie*, *Orange*, *L'Air liquide*, Prancūzija ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas ir dalyvavo 2021 m. rugsėjo 8 d. surengtame teismo posėdyje.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinio klausimo

29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prejudiciniu klausimu aiškiai siekia sužinoti tik dėl CGI 223e straipsnyje nustatyto avansinio mokesčio suderinamumo su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsniu, atsižvelgiant į jos 7 straipsnio 2 dalį. Faktinės aplinkybės, kuriomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo pateikti atsakymą, susijusios su tuo, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigusi patronuojamoji bendrovė paskirsto dividendus Prancūzijoje įsisteigusiai patronuojančiajai bendrovei, kuri šiuos dividendus perskirsto savo akcininkams.

30. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ieškovės ginčija pareigą sumokėti avansinį mokestį pagal administracines nuostatas, kurios buvo paskelbtos 1995 m. lapkričio 1 d. užregistruojant numeriais 4 J 1321 ir 4 J 1322 ir išdėstytos 2001 m. kovo 21 d. Nurodyme Nr. 4 J-1-01. Vis dėlto mokėtina suma atsiranda tik tuomet, kai (ir dėl to, kad) avansinis mokestis ieškovių atveju (priešingai nei vien nacionalinėje situacijoje) nekompensuojamas atitinkamu mokesčio kreditu.

31. Būtent tokį, palyginti su vien nacionaline situacija, nepalankų tarpvalstybinės situacijos vertinimą Teisingumo Teismas jau byloje *Accor*[5] pripažino pažeidžiančiu Sąjungos teisę. Sprendime teismas konstatavo, kad toje byloje reikšminga Prancūzijos teisės norma pažeidžia įsisteigimo laisvės (SESV 49 straipsnis) ir laisvo kapitalo judėjimo (SESV 63 straipsnis) principus. Tai, kad tokiu apmokestinimu pažeidžiama Sąjungos teisė, patvirtinta byloje *Komisija /*

[5] 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas (C-310/09, EU:C:2011:581).

Prancūzija[6]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tuo remdamasis pagrįstai daro išvadą, kad bendrovė, kuri gauna dividendų iš užsienyje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės ir kuriai, perskirstant šiuos dividendus, taikomas avansinis mokestis, turi teisę į mokesčio kreditą.

32. Vis dėlto tebėra neaišku[7], ar ir kaip ši teisė į mokesčio kreditą dabar (t. y. Sąjungos teisės nuostatas iš abiejų Teisingumo Teismo sprendimų perkėlus į nacionalinę teisę) gali būti įskaitoma į avansinį mokestį. Todėl galėtų būti taip, kad ieškovėms vis tiek nebūtų suteikiamas mokesčio kreditas, koks suteikiamas esant nacionalinei situacijai. Bet taip pat jos galbūt galėtų siekti, kad būtų ir suteikiamas mokesčio kreditas (kaip dividendų gavėjoms), ir netaikomas avansinis mokestis (kaip dividendus perskirstančioms bendrovėms).

33. Jei ieškovėms panašus mokesčio kreditas vis tiek nebus suteiktas, kils klausimas, kokias pasekmes pagrindinėms laisvėms turėtų galimas CGI 223e straipsnyje nustatyto avansinio mokesčio suderinamumas su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva (apie tai – B dalyje). O jei ieškovėms panašus kaip nacionalinėje situacijoje mokesčio kreditas vis dėlto bus suteiktas, reikės išsiaiškinti, ar ši Prancūzijoje taikyta dividendų apmokestinimo sistema, sudaryta iš avansinio mokesčio ir mokesčio kredito, patenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį (apie tai – C dalyje), ir, jei taip, ar pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalį tokia sistema gali būti leidžiama (apie tai – D dalyje).

B. Dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos ir pagrindinių laisvių santykio (įsisteigimo laisvė ir laisvas kapitalo judėjimas)

34. Jei CGI 223e straipsnio nuostatos dėl avansinio mokesčio būtų suderinamos su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva, tai nereikštų visos Prancūzijoje taikytos sistemos atitikties Sąjungos teisei, nepaisant to, kad nesuteikiamas mokesčio kreditas.

35. Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad atitinkama Prancūzijos teisės norma arba, kitaip tariant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas jos išaiškinimas, pažeidžia pagrindines laisves ir laikytina Prancūzijos valstybės įsipareigojimų neįvykdymu[8]. Šis pirminės teisės pažeidimas atsiranda dėl to, kad tuo atveju, kai ne Prancūzijoje įsisteigusi bendrovė paskirsto dividendus, nesuteikiamas mokesčio kreditas. Šis pažeidimas nebūtų – kaip jau teigė ieškovės teismo posėdyje – atitaisytas arba pateisintas, jei nagrinėjama Prancūzijoje taikyta mokesčių sistema nepatektų į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo sritį, taigi jai neprieštarautų.

6 2018 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija (Avansinis mokestis už paskirstytus dividendus)* (C-416/17, EU:C:2018:811).

7 Taip pat žr. Komisijos pastabą jos pareiškimo 41 punkte.

8 2018 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija (Avansinis mokestis už paskirstytus dividendus)* (C-416/17, EU:C:2018:811) ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

36. Teisės normų hierarchija aiški. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva turi būti vertinama pagal pagrindines laisves, o ne atvirkščiai. Nors Teisingumo Teismo jurisprudencijoje galima rasti teiginių, kad teisės norma, priklausanti Sąjungos lygmeniu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama ne pagal pirminės teisės, o tik pagal suderinimo priemonės nuostatas[9], iš to nekyla priešinga išvada.

37. Pirmiausia antrinės teisės suderinamumą su pirmine teise tikrina Teisingumo Teismas[10]. Antra, pirma pateiktas teiginys taikytinas tais atvejais, kai nėra abejonių dėl antrinės teisės suderinamumo su pirmine teise. Nes tuomet antrinė teisė kaip *lex specialis* turi taikymo viršenybę. Jei tokiu atveju skundžiamas aktas pažeidžia Sąjungos teisę, nėra būtina patikrinti dar ir jo suderinamumą su pirmine teise.

38. Jei pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalį tokia sistema be mokesčio kredito būtų leidžiama, viena vertus, kiltų abejonių dėl jos suderinamumo su pagrindinėmis laisvėmis. Kita vertus, pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalį direktyva neturi įtakos „taikant nacionalines arba sutartimis pagrįstas nuostatas“. Taigi Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva išsamus suderinimas nepasiektas.

39. Vadinasi, tiek, kiek į avansinį mokestį įskaitomas mokesčio kreditas suteikiamas pagal tai, ar dividendus paskirstanti bendrovė įsisteigusi nacionalinėje teritorijoje, ar kitoje valstybėje narėje, Prancūzijoje taikyta avansinio mokesčio ir mokesčio kredito sistema pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją[11] nesuderinama su Sąjungos teise. To nebūtų galima pakeisti ir remiantis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalimi.

C. Dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo, kai gaunant „užsienio kilmės dividendų“ suteikiamas mokesčio kreditas

40. Jei vis dėlto atitinkamas mokesčio kreditas ieškovėms būtų suteikiamas ir tuomet, kai jos gauna dividendų iš užsienyje įsisteigusių patronuojamųjų bendrovių, kiltų klausimas, ar Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva tokiu atveju reikšminga.

1. Dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo srities

41. Iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 3 konstatuojamosios dalies matyti, kad direktyva siekiama panaikinti dvigubą patronuojamosios bendrovės savo patronuojančiajai bendrovei paskirstyto pelno apmokestinimą patronuojančiosios bendrovės lygmeniu[12]. Tai jau užtikrinama CGI 216 straipsnyje įtvirtinta teisės norma. Patronuojančioji

[9] Žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Deister Holding ir Juhler Holding* (C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 45 ir 46 punktai), 2017 m. rugsėjo 7 d. *Sprendimą Eqiom ir Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 15 punktas), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimą *UPC DTH* (C-475/12, EU:C:2014:285, 63 punktas), 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64 punktas), 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimą *Hedley Lomas* (C-5/94, EU:C:1996:205, 18 punktas) ir 1993 m. spalio 12 d. Sprendimą *Vanacker ir Lesage* (C-37/92, EU:C:1993:836, 9 punktas).

[10] Pvz., 2020 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Vengrija / Parlamentas ir Taryba* (C-620/18, EU:C:2020:1001, 104 punktas), 2020 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Lenkija / Parlamentas ir Taryba* (C-626/18, EU:C:2020:1000, 87 punktas), 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 50 punktas) ir 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64 punkto pabaiga).

[11] 2018 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija (Avansinis mokestis už paskirstytus dividendus)* (C-416/17, EU:C:2018:811) ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimą *X* (C-68/15, EU:C:2017:379, 70 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimą *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 45 punktas).

bendrovė neturi dar kartą apmokestinti iš patronuojamosios bendrovės gautų dividendų, kuriuos ši išmokėjo iš savo apmokestinamojo pelno. Vis dėlto nuo šio reguliavimo reikia skirti Prancūzijoje taikytą avansinio mokesčio ir mokesčio kredito sistemą.

42. *Mokesčio kreditu* siekiama dividendų gavėjo lygmeniu neutralizuoti pirminį dividendus paskirsčiusios bendrovės apmokestinimą tam, kad galiausiai būtų galima apmokestinti tik akcininką pagal jo finansinį pajėgumą, prireikus progresiniu mokesčiu. Taikant mokesčio kreditą išvengiama ekonominio dvigubo apmokestinimo. *Avansiniu mokesčiu*, priešingai, siekiama panaikinti arba pateisinti šiaip jau nepagrįstą mokesčio kreditą – tam sukuriamas atitinkamas pirminis dividendus paskirsčiusios bendrovės apmokestinimas, jeigu jo dar nebuvo. Taigi avansiniu mokesčiu išvengiama dvigubo ar galutinio dividendų neapmokestinimo.

43. Kai ieškovės turi teisę į mokesčio kreditą ir jis atitinka pirminį gautų dividendų apmokestinimą pelno mokesčiu patronuojamosios bendrovės lygmeniu, o perskirstant dividendus įskaitomas į avansinį mokestį pagal CGI 146 straipsnio 2 dalį, ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo nėra. Tai matyti iš pavyzdžių, kuriuos Komisija pateikė savo rašytinėse pastabose. Neigiamas apmokestinimo poveikis atsiranda tik tais atvejais, kai mokesčio kredito, kuris atitinka apmokestinimą pelno mokesčiu patronuojamosios bendrovės lygmeniu, negalima įskaityti į avansinį mokestį patronuojančiosios bendrovės lygmeniu.

44. Jei būtų taikomas mokesčio kreditas ir tuo pat metu netaikomas avansinis mokestis patronuojančiosios bendrovės lygmeniu, tai reikštų nepagrįstą patronuojančiosios bendrovės akcininko praturtėjimą. Nes jis gautų mokesčio kreditą, nors – jam patronuojančiosios bendrovės perskirstyti – dividendai niekada nebuvo apmokestinti.

45. Vis dėlto, priešingai, nei mano Komisija ir ieškovės, tai, ar užsienyje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai vertinami neutraliai tuo metu, kai patronuojančioji bendrovė juos perskirsto savo akcininkui, priklauso ne nuo to, ar mokesčio kreditas dividendus gaunant ir avansinis mokestis juos perskirstant yra identiško dydžio patronuojančiosios bendrovės lygmeniu (t. y. nuo jos mokėtinos sumos). Priešingai, lemiamą reikšmę turi tai, ar avansinis mokestis patronuojančiosios bendrovės lygmeniu perskirstant dividendus atitinka mokesčio kreditą akcininko lygmeniu.

46. Tai matyti iš toliau pateikiamo pavyzdžio: patronuojančioji bendrovė iš patronuojamosios bendrovės gavo neapmokestinamų dividendų, kurie sudarė 66,66. Patronuojamoji bendrovė užsienyje nuo savo pelno, t. y. 100, sumokėjo pelno mokestį, kuris siekė 33,33 (t. y. užsienyje buvo taikomas toks pat pelno mokesčio tarifas kaip Prancūzijoje). Dabar patronuojančiajai bendrovei, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, – nors šiek tiek vėliau – atgaline data suteikiamas mokesčio kreditas, kuris sudaro 33,33, taigi ji galėtų visą (t. y. 100) patronuojamosios bendrovės pelną išmokėti akcininkui. Pirminis apmokestinimas pelno mokesčiu visiškai neutralizuotas. Jei patronuojančioji bendrovė visą 100 išmokėtų akcininkui ir nebūtų taikomas avansinis mokestis jos lygmeniu, akcininkas gautų šį 100 *ir* dar 50 % dydžio mokesčio kreditą, t. y. 150. Taigi patronuojamosios bendrovės pelnas, kuris perskirstant negali būti apmokestinamas dvigubai, netaikant avansinio mokesčio nuo 100 padidėja iki 150. Šio keisto rezultato (kai perskirstant dividendus jie padidėja) išvengiama tik taikant avansinį mokestį.

47. Jei ši patronuojančioji bendrovė būtų sumokėjusi avansinį mokestį (33,33) nuo 100, ji būtų galėjusi perskirstyti taip pat tik 66,66 ir akcininkas būtų gavęs tiksliai 100 (66,66 kaip dividendus ir 33,33 kaip savo mokesčio kreditą). Patronuojančiosios bendrovės lygmeniu mokesčio kreditas ir avansinis mokestis tiksliai sutampa, todėl mokėtinos sumos neatsiranda.

48. Jei patronuojančioji bendrovė būtų perskirsčiusi tik 50, akcininkas būtų gavęs 75 (50 kaip dividendus ir 25 kaip savo mokesčio kreditą), o avansinis mokestis būtų sudaręs tik 25 (50 % nuo 50). Patronuojančioji bendrovė taip pat būtų gavusi mokesčio kreditą – 33,33, taigi jai likęs kreditas sudarytų 8,33. Jei patronuojančioji bendrovė neapmokestinamų pajamų būtų perskirsčiusi daugiau – ne 66,66, o 100, akcininkas būtų gavęs 150 (100 kaip dividendus ir 50 kaip savo mokesčio kreditą). Ji sumokėtų avansinį mokestį, kuris būtų 50 (50 % nuo 100), ir gautų mokesčio kreditą, kuris yra 33,33. Mokėtina suma – 16,66.

49. Toks pat rezultatas gaunamas, kai užsienyje taikomas mažesnis pelno mokestis (pvz., 15 %) ir Prancūzija mokesčio kreditu neutralizuoja tik jį. Patronuojamoji bendrovė Prancūzijoje įsisteigusiai patronuojančiajai bendrovei paskirsto 85. Prancūzija pirminį apmokestinimą neutralizuoja mokesčio kreditu, kuris yra 15. Taigi neapmokestinami dividendai, kuriuos gauna patronuojančioji bendrovė (kaip nacionalinėje situacijoje), yra 100. 66,66 išmokama akcininkui, 33,33 sumokama kaip avansinis mokestis. Šį avansinį mokestį Prancūzija krediuoja akcininkui, taigi jis gauna 100. Dvigubo dividendų apmokestinimo išvengiama. Šiuo atveju patronuojančiosios bendrovės lygmeniu taip pat susidaro mokėtina suma (33,33 – 15 = 18,33).

50. Vis dėlto ši mokėtina suma (ir mokesčio kreditas) nėra dvigubas dividendų apmokestinimas. Priešingai, ja užtikrinama, kad akcininkas gautų pirminius – nesumažėjusius ir nepadidėjusius – patronuojamosios bendrovės paskirstytus dividendus. Tai, ar atlikus avansinio mokesčio ir mokesčio kredito užskaitą gaunama mokėtina suma, ar kreditas patronuojančiosios bendrovės lygmeniu, priklauso nuo patronuojančiosios bendrovės dividendų politikos ir pirminio dividendų apmokestinimo pelno mokesčiu, taip pat nuo akcininkui suteikto mokesčio kredito dydžio. Reikalavimas suteikti mokesčio kreditą ir tuo pat metu netaikyti avansinio mokesčio prilygtų „razinų rankiojimui“, o tam teisės nesuteikia nei pagrindinės laisvės, nei Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva. Užuot užtikrinus neutralumą perskirstant dividendus, jie būtų padidinami Prancūzijos valstybės sąskaita.

51. Taigi mokesčio kredito ir avansinio mokesčio sąveika šiuo atveju nepatenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį. Todėl negalima konstatuoti ir šios direktyvos 4 straipsnio (apie tai – 3 skirsnyje) ir 5 straipsnio (apie tai – 2 skirsnyje) pažeidimų.

2. Nėra mokesčio prie šaltinio pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnį

52. Prievolę sumokėti avansinį mokestį turi dividendus paskirstanti bendrovė, o ne vertybinių popierių turėtojas (t. y. dividendų gavėjas), todėl jis net nėra mokestis prie šaltinio, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnį[13]. Taip pat šiuo atveju kalbama ne apie užsienyje įsisteigusio dividendų gavėjo apmokestinimą mokesčiu prie šaltinio, o „tik“ apie dividendus perskirstančios Prancūzijoje įsisteigusios patronuojančiosios bendrovės apmokestinimą.

[13] Belgijos *Fairness Tax* išsamiai aptariamas, pvz., 2017 m. gegužės 17 d. Sprendime *X* (C-68/15, EU:C:2017:379, 65 punktas), 2010 m. birželio 24 d. Sprendime *P. Ferrero ir General Beverage Europe* (C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 26 punktas), 2008 m. birželio 26 d. Sprendime *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2006 m, gruodžio 12 d. Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 109 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendime *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 47 punktas). Dėl mokesčio prie šaltinio sąvokos taip pat žr. mano išvadą byloje *X* (C-68/15, EU:C:2016:886, 37 ir paskesni punktai).

3. Nėra Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio pažeidimo

53. Atmestinas ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pažeidimas. Šioje teisės normoje nustatyta, kad patronuojančiosios bendrovės valstybė šios bendrovės gaunamo paskirstytojo pelno (šiuo atveju – dividendų) neapmokestina arba suteikia jai teisę atskaityti užsienyje sumokėtą pirminio apmokestinimo sumą.

54. Prancūzija pasirinko neapmokestinimo metodą. Pagal CGI 216 straipsnį šias dividendų pajamas galima atskaityti nuo patronuojančiosios bendrovės pelno. Pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 2 dalį leidžiama apmokestinti ne daugiau kaip 5 % dividendų pajamų. Tiek, kiek pagal Prancūzijos sistemą užtikrinama, kad iš patronuojančiosios bendrovės gautų dividendų būtų apmokestinama ne daugiau kaip 5 %, konflikto su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsniu nėra. CGI 216 straipsniu tai, atrodo, užtikrinama. Galiausiai tai turi įvertinti nacionalinis teismas.

55. Kaip jau paaiškinta (42 ir paskesni punktai), avansinio mokesčio ir mokesčio kredito sistema siekiama ne apmokestinti pelną arba dividendus, o užtikrinti, kad jau pelno mokesčiu apmokestintas pelnas šiuo mokesčiu nebebūtų apmokestinamas akcininko lygmeniu ir visą šį pelną būtų galima apmokestinti akcininkui individualiai taikomu mokesčio tarifu (dažniausiai progresiniu).

56. Tik jei avansinis mokestis būtų vertinamas visiškai izoliuotai, būtų galima pritarti ieškovėms ir Komisijai ir daryti išvadą, kad yra konfliktas su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsniu. Tai būtų įmanoma, jei avansinis mokestis būtų laikytinas (papildomu) gautų dividendų apmokestinimu, kai jie perskirstomi.

57. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad papildomas apmokestinimas, kai perskirstomi gauti dividendai, taip pat patenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalies taikymo sritį[14]. Vis dėlto tas atvejis buvo susijęs su papildomu apmokestinimu pelno mokesčiu, kai perskirstomi gauti dividendai esant situacijai, kurią Belgijos valstybė pripažino nesąžininga. Nors bendrovė tais metais, kuriais paskirstė dividendus, atliko įvairius nacionalinės mokesčių teisės aktuose numatytus atskaitymus ir taip visai arba iš dalies sumažino savo mokesčių bazę, dividendai akcininkams buvo paskirstyti (vadinamasis *Fairness Tax*). Šis *Fairness Tax* iš tikrųjų buvo papildomas gautų (šiaip jau neapmokestinamų) dividendų apmokestinimas, kai jie perskirstomi. Toks apmokestinimas su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi nėra suderinamas.

58. Prancūzijos teisėje nustatyto avansinio mokesčio pobūdis gerokai skiriasi nuo minėto atvejo, kaip dar kartą pabrėžė ir Prancūzija teismo posėdyje. Šiuo avansiniu mokesčiu, kitaip nei, pvz., *Fairness Tax*, ne sukuriamos mokestinės pajamos, o „tik“ atsveriamas vėliau akcininkui suteikiamas mokesčio kreditas. Jei būtų visiškai izoliuotai vertinamas tik avansinis mokestis, būtų neatsižvelgiama į Prancūzijos sistemoje neišvengiamą sąsają – dividendus paskirstančiai bendrovei taikomo avansinio mokesčio ir dividendų gavėjui suteikiamo mokesčio kredito.

[14] 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimas *X* (C-68/15, EU:C:2017:379, 77 ir paskesni punktai); šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *X* (C-68/15, EU:C:2016:886, 53 ir paskesni punktai).

59. Jei bendrovė nesumokėtų pelno mokesčio (pvz., neapmokestinamų pajamų atveju) ir jį visą (100) paskirstytų, dividendų gavėjui suteikiamas mokesčio kreditas (tokiu atveju – 50) būtų nepagrįstas. Todėl Prancūzija savo rašytinėse pastabose pagrįstai kalba apie nepagrįstą praturtėjimą, kitaip tariant, dvigubą neapmokestinimą. Siekdama to išvengti, Prancūzija galėtų nesuteikti mokesčio kredito akcininkui ir tai Sąjungos teisės požiūriu nekeltų abejonių.

60. Vis dėlto Prancūzija pasirinko kitą būdą. Ji suteikia mokesčio kreditą, tačiau avansiniu mokesčiu sukuria (jei jo dar nėra) apmokestinimą pelno mokesčiu dividendus paskirstančios bendrovės (šiuo atveju – patronuojančiosios) lygmeniu (žr. šios išvados 45 ir paskesnius punktus).

61. Taigi avansinis mokestis šioje sistemoje yra ne apmokestinimas, o tik būdas užtikrinti, kad visas pelnas būtų priskirtas akcininkui ir būtų galima tinkamai apmokestinti paskirstytąjį bendrovės pelną. Avansinis mokestis su dividendų mokėjimu siejasi tik formaliai. Materialiai teisiškai jis yra susietas su dividendų gavėjui suteikiamu mokesčio kreditu. Šis mokesčio kreditas galiausiai panaikinamas, kai pajamos dividendus paskirsčiusios bendrovės lygmeniu buvo neapmokestintos.

62. Taigi avansinis mokestis *nėra papildomas mokestis*, susijęs su dividendų paskirstymu (kaip, pvz., *Fairness Tax*[15]). Priešingai, jis yra daugiau ar mažiau kompleksinė taisomoji priemonė, kuria siekiama užtikrinti tinkamą apmokestinimą dividendų gavėjo lygmeniu. Avansiniu mokesčiu dividendus paskirstančios bendrovės lygmeniu „tik“ atsveriamas šiaip jau nepagrįstas dividendų gavėjui suteikiamas mokesčio kreditas. Galiausiai dalis dividendų (33,33 %) akcininkui sumokama ne tiesiogiai, o netiesiogiai per mokesčių administratorių, kuris jų neapmokestina (t. y. nesumažina).

4. Tarpinė išvada

63. Dividendus paskirstančios bendrovės mokamas avansinis mokestis, kuris kompensuojamas šių dividendų gavėjui suteikiamu mokesčio kreditu, faktiškai ir Prancūzijos sistemą vertinant bendrai nėra papildomas paskirstytinų dividendų apmokestinimas, todėl negali pažeisti nei Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnio, nei šios direktyvos 4 straipsnio.

D. Subsidiariai: Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies išaiškinimas

64. Tik jei Teisingumo Teismas šiuo klausimu manytų kitaip ir avansinį mokestį vertintų izoliuotai kaip papildomą patronuojančiosios bendrovės gautų dividendų apmokestinimą, kai jie perskirstomi akcininkams, subsidiariai kiltų Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo srities klausimas.

65. Šioje teisės normoje nustatyta, kad direktyva neturi įtakos taikant nacionalines nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą (pirmoji alternatyva), ypač nuostatas dėl mokesčių kreditų mokėjimo dividendų gavėjams (antroji alternatyva). Pirmoji alternatyva šiuo atveju nėra reikšminga, nes avansiniu mokesčiu – jei

[15] 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimas *X* (C-68/15, EU:C:2017:379).

priešingai, nei manau, jis būtų vertinamas izoliuotai – nesiekiama sumažinti arba panaikinti dvigubo apmokestinimo. Juo – kaip taip pat patvirtino vienos iš ieškovių atstovas – nebent išvengiama dvigubo neapmokestinimo.

66. Vis dėlto avansinį mokestį būtų galima vertinti kaip nuostatą dėl mokesčių kreditų mokėjimo dividendų gavėjams (antroji alternatyva). Bet tam reikalinga, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalis taip pat būtų susijusi su šios direktyvos 4 straipsniu. Ieškovės laikosi nuomonės, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalis apima tik šios direktyvos 5 ir 6 straipsniuose nustatyto draudimo rinkti mokestį prie šaltinio išimtis. Avansinis mokestis nėra mokestis prie šaltinio, tad esą ir Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalis negali būti taikoma. Ši nuomonė iš esmės grindžiama reikalavimu išimtis aiškinti siaurai [16] ir faktu, kad šios direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje [17] patikslinta, ko sąvoka „mokestis prie šaltinio“ neapima.

67. Vis dėlto toks ribojamasis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo srities aiškinimas manęs neįtikina. Jis, pirma, nekyla iš formuluotės, antra, prieštarauja šios teisės normos priėmimo istorijai ir, atidžiau išnagrinėjus, ligšiolinei Teisingumo Teismo jurisprudencijai.

68. Iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies nekyla šios direktyvos 5 ir 6 straipsniuose nustatyto draudimo rinkti mokestį prie šaltinio ribojimo. Priešingai, pagal 7 straipsnio 2 dalį leidžiama nukrypti nuo direktyvos apskritai, taigi taip pat nuo 4 straipsnio. Antrojoje alternatyvoje taip pat kalbama apie mokesčių kreditus, kurie – kaip šiuo atveju – nebūtinai turi būti susiję su mokesčio prie šaltinio rinkimu. Nėra jokių požymių, rodančių, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalis neapimtų būtent 4 straipsnio.

69. Mano nuomone, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalimi tik patikslinama, kad nacionalinės apmokestinimo sistemos, kuriomis direktyvos tikslų siekiama tam tikrais būdais, dėl kurių, vertinant izoliuotai, galėtų kilti problemų, vertinant bendrai, vis dėlto gali būti leidžiamos. Tokios išimtys „tik“ neturi prieštarauti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos prasmei ir tikslui [18].

70. Atitinkamai iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama ne vien siejant su jos 5 ir 6 straipsniuose nustatytu draudimu rinkti mokestį prie šaltinio. Byloje *Océ van der Grinten* [19] buvo ginčijamasi, ar šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalis taip pat (!) apima draudimą rinkti mokestį prie šaltinio. Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog direktyvos 7 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad pagal ją apmokestinimas leidžiamas ir tuomet, kai tas mokestis yra mokestis prie šaltinio, kaip tai suprantama pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, jeigu jis taikomas patronuojamosios bendrovės savo patronuojančiajai bendrovei paskirstytiems dividendams [20]. Taigi Teisingumo Teismas

[16] Dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies žr. 2010 m. birželio 24 d. Sprendimą *P. Ferrero ir General Beverage Europe* (C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 45 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimą *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 86 punktas).

[17] Joje nustatyta: „Šioje direktyvoje vartojamas terminas „mokestis prie šaltinio“ netaikomas įmonių pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui arba mokėjimui avansu (*précompte*), kurį dukterinė įmonė, skirstydama pelną savo patronuojančiai įmonei, moka valstybei narei“.

[18] Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. birželio 24 d. Sprendimą *P. Ferrero ir General Beverage Europe* (C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 46 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimą *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 102 punktas).

[19] 2003 m. rugsėjo 25 d. sprendimas (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimas *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 89 punktas).

preziumuoja, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalis „taip pat“ apima 5 straipsnyje nustatytą draudimą rinkti mokestį prie šaltinio. Tam prieštarautų direktyvos 7 straipsnio 2 dalies apribojimas „tik“ draudimu rinkti mokestį prie šaltinio.

71. Tai patvirtina Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies priėmimo istorija, kurią savo pastabose pabrėžia Prancūzija. Išimties ištakos yra Jungtinės Karalystės iniciatyva dėl jos pelno mokesčio sistemos ypatumų. Kaip matyti iš 1989 m. birželio 12 d. galutinio kompromisinio pasiūlymo, formuluote siekta užtikrinti, kad direktyva nedarytų poveikio *précompte* ir *crédit d'impot (avoir fiscale)*[21]. Abu šie elementai buvo tuometėje Prancūzijos apmokestinimo sistemoje. Kaip kompromisas pasiūlyta formuluotė tebėra Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnyje.

72. Taigi 7 straipsnio 2 dalies antrosios alternatyvos taikymas įmanomas, nors šiuo atveju ir nekalbama apie mokestį prie šaltinio. Vis dėlto turi būti kalbama apie nuostatą dėl mokesčių kreditų mokėjimo dividendų gavėjams.

73. Nors – kaip pagrįstai argumentuoja ieškovės – avansinis mokestis šiuo atveju taikomas dividendus paskirstančios bendrovės lygmeniu, vis dėlto jo funkcija (apie tai žr. šios išvados 58 ir paskesnius punktus) yra atsverti iš esmės nepagrįstą mokesčio kreditą dividendų gavėjo lygmeniu. Kaip jau paaiškinta, avansinis mokestis neišvengiamai susijęs su apmokestinimu dividendus paskirstančios bendrovės lygmeniu (pelno mokestis arba avansinis mokestis) ir mokesčio kreditų sistema dividendų gavėjo lygmeniu. Prancūzijos sistemoje šie elementai vienas be kito neįsivaizduojami.

74. Taigi avansinis mokestis taip pat *susijęs* su mokesčių kreditų mokėjimu dividendų gavėjams. Todėl, remiantis formuluote, ši Prancūzijos teisės norma patenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo sritį. Pastarąja paaiškinama, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva tokios taisomosios priemonės nereguliuoja.

75. Vis dėlto tam reikia, kad ši išimtis neprieštarautų Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos prasmei ir tikslui. Ji tikrai tam neprieštarauja, kai patronuojančioji bendrovė, gaudama dividendų iš savo užsienyje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės, gauna atitinkamą mokesčio kreditą, kuriuo neutralizuojamas pirmesnis šių dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu. Tiek, kiek perskirstant dividendus šį mokesčio kreditą galima įskaityti į avansinį mokestį, kuris savo ruožtu tik atsveria iš esmės nepagrįstą akcininkui suteiktą mokesčio kreditą, abejonių nekyla: ir tokiu atveju pagal Prancūzijos sistemą galimas mokesčių aspektu neutralus dividendų paskirstymas tarp bendrovių, kurioms taikoma Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva.

[21] *Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion“ et „sociétés mères et filiales“ – n 7322/89, page 7/11 – version française.*

VI. Išvada

76. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) prejudicinį klausimą:

pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio nuostatas, siejamas su 7 straipsnio 2 dalimi, nedraudžiama tokia nuostata, pagal kurią, taikant tinkamo akcininkų apmokestinimo sistemą, numatyta pelno perskirstymo atveju taikyti mokestį, kuriuo siekiama neutralizuoti atitinkamą kito dividendų gavėjo (patronuojančiosios bendrovės akcininko) mokesčių kreditą. Tai taip pat taikoma, kai šį pelną patronuojančiajai bendrovei pirma paskirstė kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsisteigusi patronuojamoji bendrovė. Vis dėlto tai, kad patronuojančiajai bendrovei šiomis aplinkybėmis nesuteikiamas mokesčio kreditas, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją jau pažeidžia pagrindines laisves.