TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gegužės 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisės aktų derinimas – Direktyva 90/435/EEB – Bendra mokesčių sistema, taikoma skirtingų valstybių narių patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms – 4 straipsnis ir 7 straipsnio 2 dalis – Dividendų dvigubo apmokestinimo išvengimas“

Byloje C-556/20

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2020 m. spalio 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

prieš

Premier ministre,

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai I. Ziemele (pranešėja), T. von Danwitz, P. G. Xuereb ir A. Kumin,

generalinis advokatas J. Kokott,

posėdžio sekretorius C. Di Bella, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. rugsėjo 8 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: prancūzų.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Schneider Electric SE*, *Axa SA*, *Engie SA*, *Orange SA*, atstovaujamų *avocats* S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S Espasa-Mattei, C. Smits ir C. Vannini,

– *Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude*, atstovaujamos *avocats* A. Madec ir G. Blanluet,

– Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos É. Toutainm, taip pat E. de Moustier ir A.-L. Desjonquères,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir V. Uher,

susipažinęs su 2021 m. spalio 14 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 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), 4 straipsnio ir 7 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant, viena vertus, *Schneider Electric SE*, *Axa SA*, *BNP Paribas SA*, *Engie SA*, *Orange SA* ir *Air Liquide*, akcinės bendrovės, tiriančios ir eksploatuojančios Georges Claude metodus (toliau – *Air Liquide*), ir, kita vertus, *Premier ministre* (Prancūzija) ir *ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance* (Prancūzija) ginčą dėl ieškinio, kuriuo prašoma panaikinti administracinius komentarus dėl avansinio (pelno) mokesčio pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos Bendrojo mokesčių kodekso (toliau – CGI) redakcijos 223sexies straipsnį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 90/435 trečioje konstatuojamojoje dalyje buvo nustatyta:

„kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios [skirtingų valstybių narių] patronuojančių ir dukterinių [patronuojamųjų] įmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms [patronuojamosioms] įmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalis buvo suformuluota taip:

„Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

– pelno, kurį tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių įmonių, paskirstymui,

– pelno, kurią tos valstybės narės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms įmonėms, paskirstymui.“

5 Tos direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse buvo numatyta:

„1. Kai patronuojanti įmonė dėl ryšių su savo dukterine [patronuojamąja] įmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus dukterinės įmonės likvidavimo atvejį, jos valstybė narė:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė [patronuojamoji] įmonė, ir, esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nukrypti nuostatas, – valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė [patronuojamoji] įmonė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės [patronuojamosios] 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 [patronuojamosios] įmonės paskirstyto pelno.“

6 Tos direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje buvo nurodyta:

„Bent tais atvejais, kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės [patronuojamosios] įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė [patronuojamoji] įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

7 Direktyvos 90/435 6 straipsnyje buvo numatyta:

„Patronuojančios bendrovės valstybė narė negali išskaičiuoti mokesčio prie šaltinio iš pelno, kurį tokia bendrovė gauna iš dukterinės [patronuojamosios] bendrovės.“

8 Tos direktyvos 7 straipsnyje nustatyta:

„1. Šioje direktyvoje vartojamas terminas „mokestis prie šaltinio“ netaikomas įmonių pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui arba mokėjimui avansu (*précompte*), kurį dukterinė [patronuojamoji] bendrovė, skirstydama pelną savo patronuojančiai bendrovei, moka valstybei narei.

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

9 Direktyva 90/435 buvo panaikinta 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8), įsigaliojusia 2012 m. sausio 18 d. Vis dėlto atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostymo datą Direktyva 90/435 joms taikoma *ratione temporis*.

10 Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta:

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

a) tokio pelno neapmokestina arba

b) 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 [patronuojamoji] bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė [patronuojamoji] bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė [patronuojamoji] bendrovė atitinka 2 straipsnyje pateiktas sąvokų apibrėžtis ir 3 straipsnyje numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos.

<…>

3. Kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės [patronuojamosios] bendrovės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno.

Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės [patronuojamosios] įmonės paskirstyto pelno.“

Prancūzijos teisė

Nuostatos dėl mokesčio kredito ir avansinio (pelno) mokesčio

11 CGI 158bis straipsnyje buvo numatyta, kad asmenys, gaudavę Prancūzijos bendrovių paskirstomus dividendus, šiuo pagrindu gaudavo pajamas, kurias sudaro iš bendrovės gautos sumos ir mokesčio kreditas Valstybės iždo kredito sąskaitoje. Šis mokesčio kreditas atitiko pusę faktiškai bendrovės sumokėtų sumų.

12 To kodekso 223sexies straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„<…> kai bendrovės paskirstytas pelnas yra išskaitomas iš sumų, dėl kurių jai nebuvo taikomas standartinio tarifo pelno mokestis <…>, ši bendrovė privalo sumokėti avansinį (pelno) mokestį, lygų 158bis straipsnyje numatytai kredito sumai, kuri susijusi su šiuo paskirstymu. Šis avansinis (pelno) mokestis mokėtinas neatsižvelgiant į tai, kas yra paskirstyto pelno gavėjai.“

13 CGI 158bis ir 223sexies straipsniai buvo panaikinti nuo 2005 m. sausio 1 d., kiek tai atitinkamai susiję su paskirstytomis ar gautomis pajamomis ir naudotinais mokesčių kreditais.

Nuostatos, susijusios su patronuojančiosioms bendrovėms taikoma tvarka

14 CGI 145 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Patronuojančiųjų bendrovių apmokestinimo tvarka, apibrėžta 146 ir 216 straipsniuose, taikoma standartinio tarifo pelno mokesčiu apmokestinamos bendrovėms ir kitoms įstaigoms, kurios turi toliau nurodytas sąlygas tenkinančių kapitalo dalių:

<…>

b) <…> kapitalo dalys turi sudaryti bent 10 % jas išleidusios bendrovės kapitalo; <…>“

15 CGI 146 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

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

16 CGI 216 straipsnyje nustatyta:

„Grynosios pajamos, patronuojančiosios bendrovės gautos per mokestinius metus iš kapitalo valdymo, suteikiančios teisę į patronuojančiosioms bendrovėms skirtos tvarkos taikymą ir nurodytos 145 straipsnyje, gali būti atskaitomos iš jos viso grynojo pelno <…>.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 *Schneider Electric*, *Axa*, *Engie* ir *Orange* (toliau kartu – *Schneider Electric* ir kt.), taip pat *BNP Paribas* ir *Air Liquide* pateikė *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) ieškinį dėl 1995 m. lapkričio 1 d. pagrindiniuose dokumentuose 4 J 1321 ir 4 J 1322 paskelbtų administracinių komentarų dėl CGI 223sexies straipsnio ir dėl 2001 m. kovo 21 d. nurodymuose 4 J-1-01 išdėstytų administracinių komentarų, paskelbtų 2001 m. kovo 30 d. mokesčių oficialiajame leidinyje Nr. 62, panaikinimo.

18 Ieškovės pagrindinėje byloje teigia, kad ginčijamuose komentaruose pakartojamos CGI 223sexies straipsnio nuostatos, kuriomis nustatytas avansinis (pelno) mokestis ir kurios pačios yra nesuderinamos su Direktyvos 90/435 4 straipsnio nuostatomis, nes avansinis (pelno) mokestis – tai patronuojančiosios bendrovės valstybės narės numatyta mokestinė priemonė, pagal kurią renkamas mokestis patronuojančiajai bendrovei skirstant dividendus, o šio mokesčio bazę sudaro paskirstomų dividendų suma, įskaitant šios bendrovės patronuojamųjų bendrovių nerezidenčių skirstomus dividendus.

19 Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą galima teigti, kad CGI 223sexies straipsnio nuostatos, kaip jos aiškinamos ginčijamuose komentaruose, buvo taikomos *Schneider Electric* ir kt., taip pat *Air Liquide*, nelygu atvejis, už 2000–2004 finansinius metus dėl sumų, atskaitomų iš

pelno, kurį joms išmokėjo Prancūzijoje, kitose valstybėse narėse ar trečiosiose valstybėse įsteigtos patronuojamosios bendrovės, paskirstymo, ir kad šios bendrovės ginčijo visus šiuos mokesčius dėl viso jų dydžio.

20 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad *Schneider Electric* ir kt., taip pat *Air Liquide* pagrindė suinteresuotumą pareikšti ieškinį dėl ginčijamų komentarų. Atvirkščiai, *BNP Paribas* nepagrindė asmeninio intereso, suteikiančio jai teisę pareikšti ieškinį šiuo klausimu, nes ši bendrovė neteigė nei to, kad jai buvo taikytos CGI 223sexies straipsnio nuostatos, kaip jos išaiškintos tuose komentaruose, nei to, kad ji negalėjo pasinaudoti lengvata, kuria galėjo pasinaudoti šiame išaiškinime nurodyti asmenys.

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, kiek tai susiję su pelno, patenkančio į Direktyvos 90/435 taikymo sritį, mokestiniu vertinimu, Prancūzijos teisės aktų leidėjas CGI 145 ir 216 straipsniuose pasirinko šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytą atleidimo nuo mokesčio sistemą, išskyrus fiksuotą 5 % sąnaudų ir išlaidų dalį, atitinkančią patronuojančiosios bendrovės patirtas išlaidas ir sąnaudas, susijusias su pelną skirsčiusios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių turėjimu, kaip nustatyta tos direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje. Taigi, 95 % šio pelno neapmokestinama.

22 Šis teismas pažymi, kad tik perskirstytojas yra apmokestinamas CGI 223sexies straipsnyje numatytu avansiniu (pelno) mokesčiu ir kad dėl tos priežasties, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, šis mokestis nėra mokestis prie šaltinio, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 90/435 5 ir 6 straipsnius ir 7 straipsnio 1 dalį, ir šalys su tuo sutinka. Atvirkščiai, tas avansinis (pelno) mokestis gali patekti į Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos taikymo sritį.

23 Vis dėlto, kadangi CGI 223sexies straipsnyje numatytas avansinis (pelno) mokestis buvo vienas iš paskirstytųjų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmo sudedamųjų dalių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šiam mokesčiui taikoma Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis, ar ne. Iš tiesų tas avansinis (pelno) mokestis buvo mokėtinas skirstant pelną, dėl kurio suteikiamas mokesčio kreditas, jei tas pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, ir juo siekta neleisti, kad šioms pajamoms taikomas mokesčio kreditas neliktų nepagrįstas atsižvelgiant į dividendus skirstančios bendrovės patiriamą mokesčių naštą dėl apmokestinamo pelno, ir taip išvengti, kad šis suteiktas mokesčio kreditas netaptų „netikėtu privalumu“ paskirstyto pelno gavėjui.

24 Kadangi, remiantis 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimu *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), dividendus gaunanti bendrovė turi teisę į mokesčio kreditą, kuris leidžia užtikrinti tokio paties mokestinio režimo taikymą Prancūzijoje įsteigtų bendrovių ir kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių mokamiems dividendams ir kurį galima atskaityti iš CGI 223sexies straipsnyje numatyto avansinio (pelno) mokesčio, šio avansinio mokesčio taikymas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, nesudaro kliūčių pagal Direktyvą 90/435 siekiamiems tikslams.

25 Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal Direktyvos [90/435] 4 straipsnį, atsižvelgiant, be kita ko, į šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalį, draudžiama tokia nuostata, kaip CGI 223 sexies straipsnis, pagal kurią – siekiant tinkamai įgyvendinti priemonę, skirtą panaikinti dvigubam dividendų apmokestinimui, – numatytas mokesčio rinkimas tuo momentu, kai patronuojančioji bendrovė perskirsto dividendus, kuriuos jai paskirstė kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

26 Kai generalinė advokatė pateikė išvadą, 2021 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo *Schneider Electric* ir kt. ir *Air Liquide* prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.

27 Grįsdamos prašymą *Schneider Electric* ir kt., taip pat *Air Liquide* visų pirma tvirtina, kad tam tikri argumentai dėl mokesčio kredito ir avansinio (pelno) mokesčio, kuriais grindžiama generalinės advokatės išvada, priemonės yra klaidingi.

28 Paskui *Schneider Electric* ir kt. teigia, kad į kai kuriuos jų argumentus nebuvo atsakyta; jos taip pat ginčija generalinės advokatės išvados 47 punkte pateiktą skaičiavimo pavyzdį.

29 Galiausiai *Air Liquide* tvirtina, kad tam tikri generalinės advokatės išvadoje pateikti argumentai yra prieštaringi ir net prieštarauja Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalies formuluotei bei šios nuostatos parengiamiesiems darbams.

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipą generalinio advokato pareiga – viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei ši išvada, nei ją pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2020 m. gruodžio 16 d. Sprendimo Taryba ir kt. / *K. Chrysostomides & Co. ir kt.*, C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P ir C-604/18 P, EU:C:2020:1028, 58 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Be to, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir Procedūros reglamente šio statuto 23 straipsnyje nurodytiems suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimybės pateikti atsiliepimus į generalinio advokato išvadą (2021 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim ir kt.*, C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Taigi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatyto suinteresuotojo asmens nesutikimas su generalinio advokato išvada, kad ir kokie būtų klausimai, kuriuos jis nagrinėja savo išvadoje, savaime negali būti motyvas, pateisinantis žodinės proceso dalies atnaujinimą (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim ir kt.*, C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, 31 punktas ir nurodytą jurisprudenciją).

33 Žinoma, pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį, ypač jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus tą proceso dalį šalis pateikė naują faktą,

kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 punkte nurodytos šalys ar suinteresuotieji asmenys nediskutavo.

34 Vis dėlto nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas pažymi, kad turi visą būtiną informaciją sprendimui priimti ir kad ši byla neturi būti nagrinėjama remiantis argumentu, dėl kurio nebuvo diskutuojama per rašytinę ir žodinę proceso dalis. Be to, prašyme atnaujinti žodinę proceso dalį nenurodyta jokio naujo fakto, galinčio daryti lemiamą įtaką Teisingumo Teismo sprendimui, kurį jis turi priimti toje byloje.

35 Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas, išklausęs generalinę advokatę, mano, kad nereikia atnaujinti žodinės proceso dalies.

Dėl prejudicinio klausimo

36 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatyta, kad patronuojančioji bendrovė turi sumokėti avansinį (pelno) mokestį, kai savo akcininkams perskirsto jos patronuojamųjų bendrovių išmokėtą pelną, už kurį suteikiamas mokesčio kreditas, jei pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, ir prireikus – ar tiems teisės aktams taikoma tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalis.

Dėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies aiškinimo

37 Iš pradžių reikia pažymėti, kad remiantis Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalimi galima teigti, kad tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė dėl ryšių su patronuojamąja bendrove gauna paskirstyto pelno dalį, valstybė narė, kurioje įsteigta patronuojančioji bendrovė, arba neapmokestina to pelno, arba leidžia tai patronuojančiajai bendrovei iš mokesčio atskaityti tą pelno mokesčio dalį, kurią nuo jos sumokėjo patronuojamoji bendrovė, ir, jei taikoma, valstybės narės, kurios rezidentė yra patronuojamoji bendrovė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.

38 Taigi Direktyvoje 90/435 valstybėms narėms aiškiai leidžiama pasirinkti atleidimo nuo mokesčio sistemą arba įskaitymo sistemą, atitinkamai numatytas šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ir antroje įtraukose (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 31 punktas).

39 Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, nurodyta šio sprendimo 21 punkte, Prancūzijos teisės aktų leidėjas CGI 145 ir 216 straipsniuose pasirinko Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytą atleidimo nuo mokesčio sistemą. Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti atsižvelgiant būtent į šią nuostatą.

40 Šiuo atveju reikia atsižvelgti ne tik į Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos formuluotę, bet ir į tos direktyvos tikslus ir sistemą (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 24 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Pirma, reikia pažymėti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos formuluotė iš esmės yra tapati Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkto formuluotei, dėl kurios Teisingumo Teismas nusprendė, kad, šioje nuostatoje numačius, jog patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo valstybė narė ir nuolatinės buveinės valstybė narė „tokio pelno neapmokestina“, pagal ją valstybėms narėms draudžiama apmokestinti patronuojančiąją bendrovę arba jų nuolatinę buveinę už patronuojamosios bendrovės paskirstytą pelną patronuojančiajai bendrovei, neišskiriant, ar šios patronuojančiosios bendrovės apmokestinimo momentas yra šio pelno gavimas, ar šio pelno perskirstymas (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 79 punktas).

42 Antra, dėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos konteksto reikia pažymėti, kad pagal tos direktyvos 4 straipsnio 2 dalį kiekviena valstybė narė pasilieka teisę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima patronuojamosios bendrovės kapitalo dalimi, negali būti atskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno. Šioje dalyje patikslinama, kad jeigu tokiu atveju minėtos turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno.

43 Trečia, Teisingumo Teismas nusprendė, kad šio sprendimo 41 punkte primintą konstatavimą patvirtina Direktyvos 2011/96 tikslas išvengti dvigubo pelno, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei patronuojančiosios bendrovės lygmeniu, apmokestinimo. Jeigu patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo valstybė narė apmokestintų perskirstomą pelną šios bendrovės lygiu (dėl to tam pelnui būtų taikomas apmokestinimas, faktiškai viršijantis šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje numatytą 5 % ribą), tai reikštų dvigubą tos bendrovės apmokestinimą, kuris draudžiamas pagal šią direktyvą (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 80 punktas).

44 Direktyva 90/435 taip pat siekiama tokio tikslo. Kaip galima teigti remiantis, be kita ko, šios direktyvos trečia konstatuojamąja dalimi, nustačius bendrąją mokesčių sistemą ja siekiama pašalinti bet kokias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo kliūtis, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimu, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Sąjungos mastu. Taigi ta direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

45 Kad būtų pasiektas šis neutralumo tikslas, Direktyvoje 90/435, be kita ko, jos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje, įtvirtinta nuostata siekiama išvengti to pelno dvigubo apmokestinimo, t. y. išvengti, kad už paskirstytą pelną nebūtų pirmiausia apmokestinta patronuojamoji bendrovė, paskui – patronuojančioji bendrovė (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

46 Taigi, kadangi Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritis iš esmės tapati Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos taikymo sričiai, o šiomis dviem direktyvomis siekiama tų pačių tikslų, Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl pirmosios nuostatos taip pat taikoma ir antrajai (šiuo klausimu žr. 2020 m. balandžio 2 d. Sprendimo *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 34 punktą).

47 Be to, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija visų pirma teigtina, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos taikymas nepriklauso nuo konkretaus mokesčio, ir, antra, kad šia nuostata siekiama išvengti to, kad valstybės narės priimtų mokestinių priemonių, lemiančių dvigubą patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei apmokestinimą (pagal analogiją žr. 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 33 punktą).

48 Galiausiai Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje nustatytas draudimas taip pat taikomas nacionalinės teisės nuostatoms, kurios gali lemti, kad patronuojančioji bendrovė bus netiesiogiai apmokestinta už tuos dividendus, nors pagal jas patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai savaime neapmokestinami (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

49 Tuo remiantis darytina išvada, kad patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno patronuojančiajai bendrovei apmokestinimas patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo valstybėje narėje tos bendrovės lygiu, kai dėl to perskirstomas pelnas būtų apmokestintas didesniu tarifu, nei Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje numatyta 5 % riba, lemtų šiai direktyvai prieštaraujantį dvigubą apmokestinimą minėtos bendrovės lygiu (pagal analogiją žr. 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 32 punktą).

50 Kaip nurodyta šio sprendimo 23 punkte, remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą teigtina, kad CGI 223sexies straipsnyje nustatytas avansinis (pelno) mokestis yra mokėtinas, kai paskirstomas pelnas, dėl kurio suteikiamas mokesčio kreditas, jei šiam pelnui netaikomas bendrasis pelno mokesčio tarifas patronuojančiosios bendrovės lygmeniu.

51 Vis dėlto Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad, kiek tai susiję su dividendais, gautais iš kitoje valstybėje narėje nei aptariama valstybė įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, avansinio (pelno) mokesčio taikymas sumažino paskirstytinų dividendų sumą ir kad tokius dividendus gaunanti patronuojančioji bendrovė turėjo arba paskirstyti dividendus, atėmus avansinio (pelno) mokesčio sumą, kurių suma buvo mažesnė nei perskirstant dividendus, gautus iš Prancūzijoje įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, arba iš savo rezervų gauti tokią pačią sumą, kuri turi būti sumokėta kaip avansinis (pelno) mokestis, ir taip padidinti paskirstomų dividendų sumą (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 49 ir 50 punktus).

52 Kaip galima tvirtinti remiantis Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga, pagal CGI 223sexies straipsnį šis avansinis (pelno) mokestis atitinka mokesčio kreditą, kuris susijęs su patronuojančiosios bendrovės savo akcininkams paskirstytais dividendais ir kuris pagal CGI 158bis straipsnį buvo lygus pusei šios bendrovės faktiškai sumokėtų sumų.

53 Taigi šio avansinio (pelno) mokesčio taikymas galėjo lemti tai, kad patronuojančiosios bendrovės pelnas, gautas iš kitoje, nei aptariama, valstybėje narėje įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, būtų apmokestinamas perskirstant pelną, taip viršijant Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje nustatytą 5 % ribą, o tai prieštarauja šiai direktyvai.

54 Šios išvados negali paneigti aplinkybė, kad, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, bendrovės, gavusios dividendus iš kitoje, nei aptariama, valstybėje narėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės, teisę į mokesčio kreditą grindžia SESV 49 ir 63 straipsniais, kaip juos išaiškino Teisingumo Teismas 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), kad joms būtų taikomas toks pats mokestinis režimas kaip ir bendrovei, dividendus gaunančiai iš Prancūzijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės.

55 Tiesa, neginčytina, kad Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateikia naudodamasis pagal SESV 267 straipsnį jam suteikta jurisdikcija, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškintą normą teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems iki sprendimo, kuriame išnagrinėtas prašymas dėl išaiškinimo, jei, be to, yra įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį, susijusį su šios normos taikymu (2020 m. gegužės 14 d. Sprendimo *B ir kt. (Intégration fiscale verticale et horizontale)*, C-749/18, EU:C:2020:370, 60 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

56 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Teisingumo Teismas nusprendė, kad SESV 49 ir 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais siekiama išvengti tokio dividendų dvigubo apmokestinimo ir pagal kuriuos patronuojančioji bendrovė gali į avansinį (pelno) mokestį, kurį ji turi mokėti iš patronuojamųjų bendrovių, kai gautus dividendus perskirsto savo akcininkams, įskaityti mokesčio kreditą, kurį gauna patronuojamosioms bendrovėms paskirstant šiuos dividendus, kai patronuojamoji bendrovė įsteigta šioje valstybėje narėje, tačiau tokios galimybės nesuteikiama, jei šiuos dividendus moka kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojamoji bendrovė, nes pagal šiuos teisės aktus pastaruoju atveju nesuteikiama teisė gauti mokesčio kredito už šios patronuojamosios bendrovės paskirstomus dividendus.

57 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad paskelbus 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) bendrovė, gavusi dividendus iš kitoje, nei aptariama, valstybėje narėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės, turi teisę į mokesčio kreditą tam, kad galėtų pasinaudoti tokiu pačiu mokestiniu režimu kaip bendrovė, gaunanti dividendus iš Prancūzijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės, vis dėlto neginčijama, kad nebuvo priimta jokios įstatymo ar kito teisės akto pobūdžio priemonės siekiant patikslinti šio mokesčio kredito suteikimo sąlygas. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepagrindžia nacionalinių teismų taikomos to mokesčio kredito apskaičiavimo tvarkos.

58 Suformuotoje jurisprudencijoje nustatyta, kad teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, teisės subjektams suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 71 punktas ir nurodyta jurisprudenciją).

59 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad mokesčių kreditas, kuriuo siekiama ištaisyti nacionalinės teisės aktų nesuderinamumą su SESV 49 ir 63 straipsniais ir kurį, kaip teismo posėdyje Teisingumo Teisme teigė *Schneider Electric* ir kt., nacionaliniai teismai nustatė praėjus daugeliui metų po to, kai buvo panaikinta mokesčių kredito ir avansinio (pelno) mokesčio sistema, negali ištaisyti šių teisės aktų, nesuderinamų su Direktyva 90/435, padarinių.

60 Visų pirma tam, kad būtų galima pasinaudoti tokiu mokesčio kreditu, mokesčio mokėtojai šiuo klausimu turi pradėti administracines ir teismines procedūras ir gebėti pateikti būtinus įrodymus, kurių mokesčių institucijos turi teisę reikalauti, kad įvertintų, ar tenkinamos nagrinėjamuose teisės aktuose numatytos mokesčių lengvatos sąlygos, vadinasi, ir tai, ar reikia suteikti tokią lengvatą (2018 m. spalio 4 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija (Précompte mobilier)*, C-416/17, EU:C:2018:811, 58 punktas).

61 Vis dėlto reikia priminti, kad valstybės narės neturi teisės nustatyti kitų naudojimosi Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje įtvirtinta lengvata sąlygų, nei numatytosios šioje direktyvoje (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

62 Paskui, kaip pažymi Europos Komisija, toks atsižvelgimas į mokesčio kreditą iš esmės reiškia, kad iš patronuojamųjų bendrovių rezidenčių kitoje, nei aptariama, valstybėje narėje gautiems dividendams iš esmės taikomas įskaitymo metodas.

63 Šiuo klausimu remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija galima teigti, kad dividendus gavusiai bendrovei pasirinkus vieną iš dviejų – atleidimo nuo mokesčio sistemą ar įskaitymo sistemą – rezultatas nebūtinai bus toks pats ir kad valstybė narė, kuri perkeldama direktyvą pasirinko vieną iš joje numatytų alternatyvių sistemų, negali remtis iš kitos sistemos įgyvendinimo galinčiomis kilti pasekmėmis ar apribojimais (2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 48 ir 50 punktai).

64 Galiausiai, kaip per posėdį pripažino Prancūzijos vyriausybė, net ir atsižvelgus į mokesčio kreditą, avansinio (pelno) mokesčio likutis galėjo išlikti, be kita ko, tuo atveju, jei kitoje valstybėje narėje nei Prancūzija taikytas mokesčio tarifas buvo mažesnis už Prancūzijoje taikytą mokestį.

65 Taigi Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatyta, kad patronuojančioji bendrovė turi sumokėti avansinį (pelno) mokestį, kai savo akcininkams perskirsto jos patronuojamųjų bendrovių išmokėtą pelną, už kurį suteikiamas mokesčio kreditas, kai pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, jeigu mokėtino avansinio (pelno) mokesčio dydis viršija tos direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje nustatytą 5 % ribą.

Dėl Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalies aiškinimo

66 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto klausia, ar nacionalinės teisės aktams, kuriuose numatyta, kad patronuojančioji bendrovė turi sumokėti avansinį (pelno) mokestį, kai savo akcininkams perskirsto jos patronuojamųjų bendrovių išmokėtą pelną, už kurį suteikiamas mokesčio kreditas, jei pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, taikoma tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalis.

67 Kad būtų atsakyta į šį klausimą, pirmiausia reikia pažymėti, kad remiantis Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalies formuluote matyti, jog šios nuostatos taikymo sritis neapsiriboja mokesčiu prie šaltinio, numatytu šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ir 6 straipsnyje. Iš tiesų, skirtingai nuo minėtos direktyvos 7 straipsnio 1 dalies, aiškiai numatančios mokestį prie šaltinio, jos 7 straipsnio 2 dalyje tik numatyta, kad ši direktyva neturi poveikio nacionalinių arba sutartinių nuostatų, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatų, susijusių su mokesčio kreditų mokėjimu dividendų gavėjams, taikymui.

68 Šiuo klausimu Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad remiantis Direktyvos 90/435 parengiamaisiais darbais galima teigti, jog šios direktyvos 7 straipsnio nuostatos, kurios nebuvo pateiktos Komisijos pradiniame direktyvos pasiūlyme, buvo įtrauktos į šį direktyvos projektą vykstant jos ir valstybių narių deryboms Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės iniciatyva dėl avansinio pelno mokesčio (anglų k. – *advance corporation tax*) mokėjimo ir susijusių sutartinių priemonių. Šį 7 straipsnio pasiūlymą rėmė Prancūzijos delegacija, o šio straipsnio

teksto redakcija buvo patikslinta, kad jame būtų aiškiai nurodytas avansinis (pelno) mokestis. Iš vėlesnių parengiamųjų darbų matyti, kad priimdamas Direktyvos 90/435 7 straipsnį Sąjungos teisės aktų leidėjas aiškiai ketino į jos taikymo sritį neįtraukti, be kita ko, Prancūzijos avansinio (pelno) mokesčio ir mokesčio kredito mechanizmų.

69 Vis dėlto reikia priminti, viena vertus, kad Europos Sąjungos Taryboje išreikšti valstybių narių ketinimai neturi teisinės vertės, jeigu jie nebuvo perkelti į teisės aktų nuostatas. Tos nuostatos skirtos teisės subjektams, kurie, remiantis teisinio saugumo principo reikalavimais, turi galėti pasitikėti jų turiniu (2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 39 punktas).

70 Kita vertus, neginčijama, kad Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalyje terminas „avansinis (pelno) mokestis“ nevartojamas, o tos direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad šioje direktyvoje vartojamas žodžių junginys „mokestis prie šaltinio“ netaikomas įmonių pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui arba mokėjimui avansu (*précompte*), kurį patronuojamoji bendrovė, skirstydama pelną savo patronuojančiai bendrovei, moka valstybei narei. Tačiau avansinis (pelno) mokestis, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, reiškia ne apmokestinimą valstybėje narėje, kurioje yra patronuojamoji bendrovė, o yra šios bendrovės mokėjimas valstybei narei, kurioje yra patronuojančioji bendrovė. Todėl remiantis Direktyvos 90/435 7 straipsnio formuluote negalima teigti, kad avansinis (pelno) mokestis, kaip jis apibūdintas pagrindinėje byloje, nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

71 Dėl Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalies konteksto reikia pažymėti, jog negalima paneigti, kad į jos 7 straipsnio 1 dalyje nurodytus atvejus turi būti atsižvelgta siekiant nustatyti pirmosios nuostatos taikymo apimtį. Vis dėlto tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymas tik valstybėje, kurioje yra dividendus išmokanti patronuojamoji bendrovė, renkamais mokesčiais taip pat tiesiogiai neišplaukia iš šios 2 dalies svarbos 7 straipsnyje, palyginti su to straipsnio 1 dalimi.

72 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas iš tiesų yra nusprendęs, kad dėl to, jog Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis yra šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto bendrojo principo, draudžiančio mokesčius prie šaltinio už paskirstytus dividendus, išimtis, ji turi būti aiškinama siaurai (2010 m. birželio 24 d. Sprendimo *P. Ferrero e C. ir General Beverage Europe*, C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 45 punktas).

73 Vis dėlto, kadangi bylos, kuriose priimtas 2010 m. birželio 24 d. Sprendimas *P. Ferrero e C. ir General Beverage Europe* (C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364), kaip ir byla, kurioje priimtas 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimas *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495), į kurį daroma nuoroda pirmajame sprendime, buvo susijusios su Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies taikymu, remiantis tais sprendimais negalima daryti išvados, kad juose Teisingumo Teismas išreiškė nuomonę dėl galimybės remtis tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalimi nebuvimo kitų mokesčių, neturinčių mokesčio prie šaltinio požymių, atžvilgiu, ypač kaip tos direktyvos 4 straipsnyje išdėstytų nuostatų išimtimi.

74 Taigi siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad patronuojančioji bendrovė privalo sumokėti avansinį (pelno) mokestį tuo atveju, kai jos patronuojamųjų bendrovių išmokėtas pelnas perskirstomas jos akcininkams, už kurį suteikiamas mokesčių kreditas, kai šis pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, priskiriami prie „nacionalinių arba sutartinių nuostatų, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti dvigubą

dividendų apmokestinimą, ypač prie nuostatų, susijusių su mokesčio kreditų mokėjimu dividendų gavėjams“, galiausiai reikėtų remtis Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalies ir apskritai visos tos direktyvos tikslu.

75 Šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis leidžia išsaugoti tik konkrečių nacionalinių ar sutarčių sistemų taikymą, jeigu jos atitinka šios direktyvos tikslą (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 102 punktą), ir ja siekiama panaikinti arba sušvelninti tik dvigubą dividendų apmokestinimą (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 49 punktą).

76 Atsižvelgiant į šį tikslą, mokestinė rinkliava galėtų būti laikoma patenkančia į Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalies taikymo sritį tik tuo atveju, jei šios rinkliavos taikymas nepanaikintų nacionalinių arba sutartinių nuostatų, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti dvigubą dividendų apmokestinimą, poveikio (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 24 d. Sprendimo *P. Ferrero e C. ir General Beverage Europe*, C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 46 punktą).

77 Konkrečiai kalbant, aptariamas mokestis turi būti vertinamas ne atskirai, bet kartu su kitais mechanizmo, kuriam taikomos nacionalinės arba sutartinės nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti dvigubą dividendų, su kuriais to mokesčio nustatymas tiesiogiai susijęs, apmokestinimą, elementais (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 87 ir 88 punktus).

78 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad avansinis (pelno) mokestis, kaip jis suprantamas pagal CGI 223sexies straipsnį, buvo vienas iš paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmo elementų, kuriuo siekta neleisti, kad tuo atveju, kai paskirstomas pelnas, už kurį suteikimas mokesčių kreditas, kai šis pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, šioms pajamoms taikomas mokesčio kreditas būtų nepagrįstas atsižvelgiant į dividendus skirstančios bendrovės patiriamą mokesčių naštą dėl apmokestinamo pelno, ir taip išvengti, kad šis mokesčio kredito sutekimas netaptų „netikėtu privalumu“ paskirstyto pelno gavėjui.

79 Iš tiesų, kaip matyti iš CGI 158bis straipsnio, patronuojančioji bendrovė, gavusi dividendus iš patronuojamosios bendrovės rezidentės, dėl šių dividendų turėjo mokesčio kreditą, lygų pusei šios patronuojamosios bendrovės rezidentės išmokėtų dividendų. Atvirkščiai, toks mokesčio kreditas nebuvo suteikiamas už dividendus, kuriuos skirstė patronuojamoji bendrovė nerezidentė (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 42 punktas).

80 Teisingumo Teismas konstatavo, kad, kalbant apie patronuojančiosios bendrovės gautus patronuojamųjų bendrovių rezidenčių paskirstytus dividendus, mokesčio kreditas buvo įskaitomas į mokėtiną avansinį (pelno) mokestį, tačiau tas mokestis negalėjo sumažinti paskirstytinos dividendų sumos. Priešingai, kiek tai susiję su dividendais, gaunamais iš patronuojamųjų bendrovių nerezidenčių, pažymėtina, kad dėl to, jog už tuos dividendus patronuojančiajai bendrovei nebuvo suteiktas mokesčio kreditas, taikant avansinį (pelno) mokestį buvo sumažinta paskirstytina dividendų suma (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 49 punktas).

81 Taigi neginčytina, kad CGI 223sexies straipsnyje numatytas avansinis (pelno) mokestis buvo nustatytas tiesiogiai susiejant su mokesčio kreditu, pervestu bendrovių rezidenčių išmokėtų dividendų gavėjams, ir kad jis buvo priskirtas prie nacionalinės teisės nuostatų, skirtų panaikinti arba sušvelninti dvigubam dividendų apmokestinimui, kai juos išmoka bendrovės rezidentės gavėjams rezidentams.

82 Vis dėlto, nors šiomis nuostatomis siekta išvengti dvigubo dividendų apmokestinimo nacionaliniu lygmeniu, to avansinio (pelno) mokesčio taikymas, kaip priminta šio sprendimo 53 punkte, galėjo lemti patronuojančiosios bendrovės pelno, gauto iš kitoje, nei aptariama, valstybėje narėje įsisteigusių patronuojamųjų bendrovių, dvigubą apmokestinimą jį perskirstant.

83 Pirma, jei, kaip priminta šio sprendimo 76 punkte, Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis negali būti taikoma rinkliavai, kuri panaikintų nacionalinių nuostatų, kuriomis siekiama panaikinti arba sušvelninti dvigubą dividendų apmokestinimą, poveikį, *a fortiori* ši nuostata neturėtų būti taikoma rinkliavai, kurią taikant būtų įgyvendintas toks dvigubas apmokestinimas.

84 Antra, kaip buvo priminta šio sprendimo 44 ir 45 punktuose, Direktyva 90/435 siekiama pašalinti bet kokias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo kliūtis, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimu, ir išvengti pelno, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei, dvigubo apmokestinimo patronuojančiosios bendrovės lygmeniu, t. y. išvengti, kad už paskirstytą pelną pirmą kartą nebūtų apmokestinta patronuojamoji bendrovė, o antrą kartą – patronuojančioji bendrovė.

85 Taigi mechanizmas, pagal kurį patronuojančiosios bendrovės pelnas, gautas iš jos patronuojamųjų bendrovių, įsteigtų kitoje, nei aptariama, valstybėje narėje, ekonomiškai dvigubai apmokestinamas jį perskirstant, taip pat neatitinka Direktyvos 90/435 tikslo. Kaip priminta šio sprendimo 75 punkte, pagal tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalį siekiama išsaugoti nacionalinių ar sutartinių sistemų taikymą, jeigu jos atitinka tos direktyvos tikslą.

86 Galiausiai, trečia, kaip pažymėta šio sprendimo 54 ir 57 punktuose, patronuojančiosios bendrovės, be abejo, turi teisę susigrąžinti sumas, kurios užtikrintų, kad Prancūzijoje ir kitose valstybėse narėse įsteigtų jų patronuojamųjų bendrovių išmokamiems dividendams būtų taikoma ta pati apmokestinimo tvarka, ir kurias tos patronuojančiosios bendrovės galėtų perskirstyti, kaip to reikalaujama pagal SESV 49 ir 63 straipsnius. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimais, primintais šio sprendimo 57 punkte, šis susigrąžinimas vyksta jurisprudencijoje nustatyta mokesčio kredito forma.

87 Vis dėlto teisės aktų, pagal kuriuos patronuojančios bendrovės pelnas, gautas iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusių patronuojamųjų bendrovių, jį perskirstant apmokestinamas dvigubai, taikymas negali būti laikomas suderinamu su Direktyvos 90/435 tikslu, net jei tokio dvigubo apmokestinimo padariniai galbūt gali būti sušvelninti vėliau pateikus prašymą grąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas, grindžiamą šių sumų sumokėjimo nesuderinamumu su SESV 49 ir 63 straipsniais.

88 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatyta, kad patronuojančioji bendrovė turi sumokėti avansinį (pelno) mokestį, kai savo akcininkams perskirsto jos patronuojamųjų bendrovių išmokėtą pelną, už kurį suteikiamas mokesčio kreditas, kai pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, jeigu mokėtino avansinio (pelno) mokesčio dydis viršija tos direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje nustatytą 5 % ribą. Tokie teisės aktai nepatenka į tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

89 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatyta, kad patronuojančioji bendrovė turi sumokėti avansinį (pelno) mokestį, kai savo akcininkams perskirsto jos patronuojamųjų bendrovių išmokėtą pelną, už kurį suteikiamas mokesčio kreditas, kai pelnas nebuvo apmokestintas bendruoju pelno mokesčio tarifu, jeigu mokėtino avansinio (pelno) mokesčio dydis viršija tos direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje nustatytą 5 % ribą. Tokie teisės aktai nepatenka į tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.

Parašai.