

Byla C-27/07

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

prieš

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

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

„Pelno mokestis – Direktyva 90/435/EEB – Apmokestinamasis patronuojančios bendrovės pelnas – Negalėjimas atskaityti sąnaudų ir išlaidų, susijusių su turima dukterinės bendrovės kapitalo dalimi – Fiksuotos tokios sąnaudų sumos nustatymas – Didžiausia 5 % dukterinės bendrovės paskirstyto pelno riba – Mokesčio kreditų traukimas“

Sprendimo santrauka

Teisės aktų derinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms – Direktyva 90/435

(Tarybos direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalis)

Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje esančią sąvoką „dukterinės įmonės paskirstytas pelnas“ reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia valstybės narės teisės aktų, kurie minėtų pelnų traukia mokesčio kreditus, suteiktus siekiant kompensuoti dukterinės bendrovės valstybėje narėje iš patronuojančios bendrovės išskaičiuotą mokestį prie šaltinio.

Pirmiausia, direktyvos 4 straipsnio 2 dalis nedraudžia mokesčio kreditų traukti fiksuotą patronuojančios bendrovės turimos dukterinės bendrovės kapitalo dalies valdymo sąnaudų sumą. Iš tikrųjų, mokesčių kreditų traukimas fiksuotą kapitalo dalies valdymo sąnaudų sumą direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme užtikrina, kad būtų patenkinami bendrovė gauna visą paskirstytojo pelno sumą tos pačios nuostatos prasme ir jai bus taikomas 5 % tarifas. Antra, minėti kreditai skirti išvengti teisinio dvigubo pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, apmokestinimo. Todėl patronuojančiai bendrovei suteiktas mokesčio kreditų traukimas apskaičiuojant sąnaudų ir išlaidų, susijusių su turima dukterinės bendrovės kapitalo dalimi, dalį leidžia išreikšti dukterinės bendrovės paskirstyto pelno sumą ir lygiavertę sumą, kuriomis galiausiai ir faktiškai šiuo pagrindu disponuoja patronuojanti bendrovė, ir taip neutralizuoti mokesčio prie šaltinio, kuriuo dukterinės bendrovės valstybės narė apmokestina patronuojančią bendrovę, poveikį. Taigi mokesčio kreditų traukimas fiksuotą turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudų sumą direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme atitinka dukterinės bendrovės pelno paskirstymo kitoje valstybėje narėje steigta savo patronuojančiai bendrovei fiskalinio neutralumo tikslą.

Pagal direktyvą nustatytą sistemą, kai patronuojančiai bendrovei priklauso ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės kapitalo, šioje pastarojoje valstybėje pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį iš esmės draudžiama apmokestinti mokesčių prie šaltinio. Vis dėlto kai kurios valstybės narės galėjo išskaičiuoti tokius mokesčius prie šaltinio per pereinamąjį laikotarpį, kuris joms buvo suteiktas pagal direktyvos 5 straipsnio 2–4 dalis. Tačiau direktyva

ne?pareigoja valstyb?s nar?s numatyti toki? mokes?i? prie šaltinio atskaitos, jeigu ši valstyb? nar?, vadovaudamasi direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi, pasirinko neapmokestinimo sistem?. Šiomis aplinkyb?mis negalima kaltinti neapmokestinimo sistem? pasirinkusios valstyb?s nar?s dėl to, kad dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je išskaičiuot? mokest? prie šaltinio ji kompensuoja suteikiamu mokes?io kreditu, kartu leisdamą min?t? mokes?io kredit? atskaityti tik tais atvejais, kai dividendus gavusi patironuojanti bendrov? per penkeri? met? laikotarp? perskirto gautus dividendus savo pa?ios akcininkams. Kita vertus, direktyvos 4 straipsnio 2 dalis leidžia valstybei narei nustatyti fiksuot? neatskaitytin? valdymo s?naud? sum?, kuri negali b?ti didesn? nei 5 % dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno, nedarant skirtumo tarp situacijos, kai ši valstyb? nar? pasirinko neapmokestinimo sistem?, ir situacijos, kai ši valstyb? pasirinko atskaitos sistem?. Iš to darytina išvada, kad, kalbant apie paskirstytojo pelno s?vok?, ši nuostata nedaro skirtumo pagal tai, ar min?ta valstyb? privalo, ar neprivalo numatyti dukterin?s bendrov?s valstyb?je išskaičiuot? mokes?i? prie šaltinio atskait?. Todėl jeigu valstyb? nar? nusprend? pasinaudoti direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe, mokes?io kreditus ?traukdama ? paskirstytojo pelno sum?, kuriai bus taikomas 5 % tarifas, ji negali b?ti kaltinama nenurodžiusi, ar tai taikoma mokes?io kreditams, kuriuos galima atskaityti iš mok?tino mokes?io.

(žr. 36–40, 42–46, 50 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. balandžio 3 d.(*)

„Pelno mokestis – Direktyva 90/435/EEB – Apmokestinamasis patironuojan?ios bendrov?s pelnas – Negal?jimas atskaityti s?naud? ir išlaid?, susijusi? su turima dukterin?s bendrov?s kapitalo dalimi – Fiksuotos toki? s?naud? sumos nustatymas – Didžiausia 5 % dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno riba – Mokes?io kredit? ?traukimas“

Byloje C?27/07

d?l *Conseil d'État* (Pranc?zija) 2007 m. sausio 17 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2007 m. sausio 26 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (praneš?jas), teis?jai G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir J. Malenovský,

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2007 m. lapkri?io 21 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, atstovaujamo advokat? Y. Mercier ir A. Gerardin,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir J.?Ch. Gracia,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.?P. Keppenne,

susipažin?s su 2008 m. sausio 24 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s i?vada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 225, p. 6, toliau – direktyva), 4 straipsnio 2 dalies ir 7 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (toliau – BFCM) ir ?kio, finans? ir pramon?s ministro (*ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Direktyvos 4 straipsnyje numatyta:

„1. Kai patronuojanti bendrov? d?l ryši? su savo dukterine bendrove gauna paskirstyto pelno dal?, išskyrus dukterin?s bendrov?s likvidavimo atvej?, jos valstyb? nar?:

- tokio pelno neapmokestina arba
- tok? peln? apmokestina, suteikdama teis? patronuojan?iai bendrovei atskaityti iš priklausan?io mok?ti mokes?io sumos t? ?moni? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo dukterin? bendrov?, ir prireikus pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžian?ias nukrypti nuostatas – valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? bendrov?, taikomo mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum?.

2. Ta?iau kiekviena valstyb? nar? pasilieka galimyb? numatyti, kad visi privalomieji mok?jimai, susij? su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsirad? d?l dukterin?s bendrov?s pelno paskirstymo, negali b?ti atskaitomi iš patronuojan?ios bendrov?s apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo s?naudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali b?ti didesn? nei 5 % dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

4 Direktyvos 5 straipsnyje teigiama:

„1. Bent tais atvejais, kai patronuojanti bendrovė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kuri dukterinė bendrovė perduoda savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

2. Nepaisant 1 dalies, Graikijos Respublika gali išskaityti mokestį prie šaltinio iš pelno, paskirstyto kitų valstybių narių patronuojančioms bendrovėms, jeigu ji iš paskirstyto pelno neiškaičiuoja įmonės pelno mokesčio. <...>.

3. Nepaisant 1 dalies ir ne vėliau kaip iki 1996 m. vidurio Vokietijos Federacinė Respublika gali taikyti 5 % kompensacinį mokestį prie šaltinio savo dukterinei bendrovei paskirstytam pelnui, jeigu įmonės pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytam pelnui, yra bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui.

4. Nepaisant 1 dalies ir ne vėliau kaip iki aštuntųjų šių direktyvos taikymo metų pabaigos, Portugalijos Respublika gali taikyti mokestį prie šaltinio pelnui, kurį jos dukterinės bendrovės paskirstė kitų valstybių narių patronuojančioms bendrovėms.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

5 Direktyvos 7 straipsnyje nurodoma:

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

2. Ši direktyva neturi įtakos taikant nacionalines arba sutartimis grąstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominę dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčio kreditų mokėjimo dividendų gavėjams.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

6 Prancūzijoje steigtoms patronuojančioms bendrovėms išmokamų dividendų apmokestinimą reglamentuoja Bendrojo mokesčių kodekso (Code général des impôts, toliau – CGI) 216 straipsnis, kurio pagrindinės bylos faktinės aplinkybės taikytinoje redakcijoje numatyta:

„1. Grynosios pajamos iš dalyvavimo kapitale, suteikiančio teisę patronuojančioms bendrovėms skirtos mokesčių sistemos taikymą ir minimo 145 straipsnyje, patronuojančios bendrovės gautos per finansinius metus, gali būti atskaitytos iš jos bendrojo grynojo pelno, prieš tai atskaičius atitinkamą sąnaudų ir išlaidų dalį.

Ankstesnyje pastraipoje nurodyta sąnaudų ir išlaidų dalis vienodai nustatoma kaip 5 % visų iš dalyvavimo kapitale gautų pajamų, įskaitant mokesčio kreditą. Tačiau kiekvienu mokestiniu laikotarpiu ši dalis negali būti didesnė nei visų sąnaudų ir išlaidų, dalyvaujančios bendrovės patirtų per tą patį laikotarpį, suma.“

7 Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės taikytinoje CGI 145 straipsnio redakcijoje numatyta, kad patronuojančioms bendrovėms skirta mokesčių sistema taikoma, be kita ko, bendrovėms, kurios apmokestintos prastu pelno mokesčio tarifu ir kurioms priklausančios akcijos

atitinka ne mažiau kaip 5 % akcijas išleidusios bendrovės kapitalo.

8 2000 m. sausio 31 d. ?kio, finansų ir pramonės ministerijos instrukcijoje 4H1-00 (*Bulletin officiel des impôts*, 2000 m. vasario 16 d.), darant nuorodą į 1999 m. birželio 25 d. tos pačios ministerijos instrukciją 4H4-99 (*Bulletin officiel des impôts*, 1999 m. liepos 5 d.), nustatomos detalios CGI 216 straipsnyje numatytą sąnaudų ir išlaidų dalies taikymo taisyklės. Joje, be kita ko, numatyta, kad aptariami mokesčių kreditai „atitinka nacionalinį mokesčių kreditą (pranc. k. *avoir fiscal*) už pajamas, gautas Prancūzijoje <...>, arba užsienio mokesčių kreditus (pranc. k. *crédits d'impôt étrangers*), suteiktus už dukterinių bendrovių, turinių savo buveinų šalyje, kuri su Prancūzija sudariusi mokesčių sutartį, pajamas“.

9 *Conseil d'État* teigimu, remiantis Prancūzijos su kitomis valstybėmis narėmis sudarytomis tarptautinėmis mokesčių sutartimis, mokesčių kreditas suteikiamas Prancūzijoje steigčiai patronuojančiai bendrovei, skirstant kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės pelną, jeigu šis pelno skirstymas buvo apmokestintas prie šaltinio toje kitoje valstybėje narėje. Šis mokesčių kreditas lygus taip prie šaltinio išskaičiuoto mokesčių sumai.

10 Pagal pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytiną CGI 146 straipsnio 2 dalies redakciją tais atvejais, kai patronuojančiai bendrovei paskirstant savo akcininkams gautus dividendus taikomas CGI 223 e straipsnyje numatytas mokestis prie pajamų šaltinio (pranc. k. *précompte mobilier*), iš mokesčių prie pajamų šaltinio galima atskaityti tik mokesčių kreditus, susijusius su per pastaruosius penkerius metus gautais dividendais. Be to, taikant ?kio, finansų ir pramonės ministerijos instrukciją, šiuos mokesčių kreditus taip pat galima atskaityti iš mokesčių prie pajamų šaltinio, mokėtino patronuojančiai bendrovei perskirstant dividendus asmenims, neregistruotiems Prancūzijoje mokėjimo tikslais ar neturintiems joje buveinų.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad taikydamas CGI 216 straipsnyje numatytą patronuojančioms bendrovėms skirtą mokesčių sistemą BFCM iš savo bendrojo grynojo pelno atskaitę dukterinių bendrovių jam išmokėtus dividendus, tačiau į savo mokesčių bazę turįjį ?traukti pagal minėtą straipsnį nustatytą sąnaudų ir išlaidų dalį.

12 Pagrindinėje byloje BFCM prašo *Conseil d'État* panaikinti minėtas instrukcijas Nr. 4H1-00 ir Nr. 4H4-99.

13 Šiuo atžvilgiu jis teigia, kad minėtos instrukcijos prieštarauja direktyvos 4 straipsniui tiek, kiek į fiksuotos sąnaudų ir išlaidų dalies, lygios 5 % iš dalyvavimo kapitale gautų visų pajamų, sumų ?traukiami mokesčių kreditai, suteikti pagal Prancūzijos Respublikos su kitomis valstybėmis narėmis sudarytas mokesčių sutartis, nors direktyva numato, kad iš patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno negalima atskaityti sąnaudų tvirtai nustatoma suma negali būti didesnė nei 5 % tik dukterinės bendrovės paskirstyto pelno.

14 Šiuo atžvilgiu *Conseil d'État* kyla klausimas, ar fiksuotos sąnaudų ir išlaidų dalies, lygios 5 % iš dalyvavimo kapitale gautų pajamų, ?skaitant mokesčių kreditus, ?traukimas į patronuojančios bendrovės apmokestinamąjį pelną yra mokestis, viršijantis 5 % paskirstyto pelno ribą, leidžiamą pagal direktyvos 4 straipsnio 2 dalies nuostatas, ir gali paveikti pelno paskirstymo užsienį neutralumą, ar tai mokestis, kurio vienintelis poveikis yra patronuojančiai bendrovei dėl dividendų skirstymo suteikto mokesčių kredito dalinis sumažinimas ir todėl jį galima laikyti priklausančiu su mokesčių kreditu mokėjimu dividendų gavėjams susijusį nuostatą visumai ir kartu siekiančiu sušvelninti dvigubą apmokestinimą.

15 Šiuo atžvilgiu, pirma, *Conseil d'État* remiasi 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimu *Océ Van der Grinten*

(C-58/01, Rink. p. I-9809), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčio kreditas yra mokesčių priemonė, skirta išvengti ekonominio dvigubo pelno, paskirstyto dividendų forma, o ne pajamų iš akcijų apmokestinimo.

16 Antra, *Conseil d'État* patikslina, kad dėl 5 % paskirstyto grynojo pelno ir mokesčio kredito traukimo į patronuojančios bendrovės apmokestinamąjį pelną kaip sąnaudų ir išlaidų dalies patronuojanti bendrovė atsiduria analogiškoje padėtyje, kurioje ji būtų nesant jokio mokesčio prie šaltinio, traukus sąnaudų ir išlaidų dalį, lygią 5 % paskirstyto pelno. Tačiau taip būtų tik tuo atveju, jei visų mokesčio kreditų būtų galima atskaityti iš patronuojančios bendrovės mokėtino mokesčio.

17 *Conseil d'État* teigimu, iš CGI 146 straipsnio 2 dalies pagrindinės bylos faktinės aplinkybės taikomos redakcijos ir iš instrukcijoje Nr. 4K-1121 nurodytos administracinės praktikos matyti, kad mokesčio kreditus, suteikiamus kitoje valstybėje narėje steigta dukterinei bendrovei paskirstant dividendus jos patronuojančiai bendrovei, galima atskaityti iš patronuojančios bendrovės mokėtino mokesčio vieninteliu atveju, kai šie dividendai yra perskirstomi per kitus penkerius metus. Tokiu atveju 5 % mokesčio kreditų traukimas į patronuojančios bendrovės apmokestinamąjį pelną kaip sąnaudų ir išlaidų dalies neturi takos pelno paskirstymo užsienį fiskaliniam neutralumui.

18 Kita vertus, *Conseil d'État* teigimu, patronuojančiai bendrovei nusprendus neperskirstyti jos gautų dividendų per šį laikotarpį, jos apmokestinamąjį pelną kaip sąnaudų ir išlaidų dalį traukiant 5 % mokesčio kreditų, kurie nebus atskaitomi iš mokėtino mokesčio, jos apmokestinamasis pelnas padidėja daugiau nei 5 % nuo iš tikrųjų gauto paskirstyto pelno, viršijant direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą, todėl šiuo atžvilgiu daroma taka pelno paskirstymo užsienį fiskaliniam neutralumui.

19 Pastaruoju atveju, *Conseil d'État* teigimu, kyla klausimas, ar patronuojančios bendrovės mokamo pelno mokesčio padidėjimas proporcingai jos apmokestinamojo pelno padidėjimui, traukus į 5 % mokesčio kreditų, yra mokeskis, kuris, atsižvelgiant į jo mažą dydį ir aplinkybes, kad jo nustatymas tiesiogiai susijęs su turint ekonominio dividendų apmokestinimo sušvelninimo tikslą nustatytą mokesčio kreditų mokėjimu, gali būti vertinamas kaip nesantis tokio dydžio, kad galėtų neutralizuoti šio ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo sušvelninimo poveikį ir dėl to – kaip leidžiamas pagal direktyvos 7 straipsnio 2 dalį.

20 Todėl *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„5 % mokesčio kreditų, suteikiamų skirstant kitoje <...> valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės pelną, jeigu šis skirstomas pelnas buvo apmokestintas prie šaltinio toje kitoje valstybėje, įskaitymas Prancūzijoje steigtos patronuojančios bendrovės apmokestinamąjį pelną nedaro poveikio patronuojančios bendrovės apmokestinimui, jeigu ji gali atskaityti iš mokėtino mokesčio visus šiuos mokesčio kreditus. Ar tuo atveju, kai patronuojančiai bendrovei nepriėmus sprendimo perskirstyti šį pelną savo pačios akcininkams per penkerius metus ji nebegali pasinaudoti šiuo mokesčio kreditų teikiama mokesčių lengvata, pelno mokesčio padidėjimas dėl 5 % mokesčio kreditų traukimo į jos apmokestinamąjį pelną gali būti laikomas leistinu pagal (direktyvos) 7 straipsnio 2 dalį, atsižvelgiant į mažą dydį ir aplinkybes, kad jo nustatymas tiesiogiai susijęs su turint ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo sušvelninimo tikslą nustatytą mokesčio kreditų mokėjimu, ar jis turi būti pripažintas pažeidžiančiu iš (direktyvos) 4 straipsnio kylančius tikslus?“

Dėl prejudicinio klausimo

21 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s Teisingumo Teismo klausia, ar direktyvos 4 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje esanti s?voka „dukterin?s bendrov?s paskirstytas pelnas“ draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, kurie ? min?t? peln? ?traukia mokes?io kreditus, ir prireikus – ar toks ?traukimas patenka ? direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo srit?.

22 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, reikia atsižvelgti ? prašomos išaiškinti nuostatos formuluot?, taip pat direktyvos tikslus ir sistem? (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 17 d. sprendimo *Denkavit ir kt.*, C?283/94, C?291/94 ir C?292/94, Rink. p. I?5063, 24 ir 26 punktus bei 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C?375/98, Rink. p. I?4243, 22 ir 24 punktus).

23 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad direktyva ?tvirtinant bendr? mokes?i? sistem?, kaip matyti iš jos tre?ios konstatuojamosios dalies, siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirting? valstybi? nari? bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti bendrovi? grupavim? Bendrijos lygmeniu (min?to sprendimo *Denkavit ir kt.* 22 punktas; min?to sprendimo *Epson Europe* 20 punktas; 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaiki Zythopoiia*, C?294/99, Rink. p. I?6797, 25 punktas; min?to sprendimo *Océ van der Grinten* 45 punktas ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rink. p. I?11753, 103 punktas).

24 Taigi direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstyb?je nar?je esan?ios dukterin?s bendrov?s atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iai bendrovei mokes?i? poži?riu b?t? neutralus.

25 Kad b?t? pasiekti šie tikslai, direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, numatyta, jog kai patronuojanti bendrov? d?l ryši? su savo dukterine bendrove gauna paskirstyt?j? peln?, jos valstyb? nar? tokio pelno neapmokestina arba suteikia teis? patronuojan?iai bendrovei atskaityti iš priklausan?io mok?ti mokes?io sumos t? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo dukterin? bendrov?, ir prireikus valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? ?mon?, taikomo mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum? (min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 102 punktas).

26 Taip pat direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, numatyta, kad dukterin? bendrov? valstyb?je nar?je neapmokestinama mokes?iu prie šaltinio, kai ši bendrov? paskirsto peln? savo patronuojan?iai bendrovei, bent tais atvejais, kai patronuojanti bendrov? turi ne mažiau kaip 25 % dukterin?s bendrov?s kapitalo (min?t? sprendim? *Denkavit ir kt.* 22 punktas; *Epson Europe* 20 punktas; *Athinaiki Zythopoiia* 25 punktas ir *Océ Van der Grinten* 45 punktas).

27 Taigi direktyva siekiama išvengti ekonominio dvigubo pelno, kur? vienoje valstyb?je nar?je esanti dukterin? bendrov? paskirsto savo kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iai bendrovei, apmokestinimo, t. y. išvengti, kad už paskirstyt?j? peln? pirmiausia b?t? apmokestinta dukterin? bendrov?, paskui – patronuojanti bendrov? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Athinaiki Zythopoiia* 5 punkt?).

- 28 Ta?iau pagal direktyvos 4 straipsnio 2 dal? kiekviena valstyb? nar? pasilieka galimyb? numatyti, kad visi privalomieji mok?jimai, susij? su turima dukterin?s bendrov?s kapitalo dalimi, negali b?ti atskaitomi i? patronuojan?ios bendrov?s apmokestinamojo pelno. Šioje dalyje patikslinama, kad jeigu tokiu atveju min?tos turimos kapitalo dalies valdymo s?naudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali b?ti didesn? nei 5 % dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno.
- 29 Be to, pagal direktyvos 5 straipsnio 2–4 dalis kai kurioms valstyb?s nar?ms leidžiama per pereinam?j? laikotarp? išskai?iuoti mokest? prie šaltinio i? pelno, kur? dukterin?s bendrov?s rezident?s paskirsto savo kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iai bendrovei.
- 30 Pagal pagrindin?je byloje taikomus teis?s aktus nustatyta fiksuota neatskaitytin? s?naud? ir i?laid? suma, aptariama direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje, yra 5 % paskirstytojo pelno, ?skaitant mokes?i? kreditus.
- 31 Kalbant apie mokes?io kredito s?vok?, reikia pasteb?ti, kad ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo sprendimo motyvuose, ir BFCM bei Europos Bendrij? Komisija savo Teisingumo Teismui pateiktose pastabose nurodo min?t? sprendim? *Océ Van der Grinten*, kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad šioje byloje nagrin?jamas mokes?io kreditas, t. y. nacionalinis mokes?io kreditas (pranc. k. *avoir fiscal*), yra mokestin? priemon?, skirta išvengti ekonominio dvigubo pelno, paskirstyto dividend? forma, o ne pajam? i? akcij? apmokestinimo (žr. min?to sprendimo *Océ van der Grinten* 56 punkt?).
- 32 Ta?iau, kaip savo išvados 33 punkte pažym?jo generalin? advokat?, min?tame sprendime *Océ Van der Grinte* buvo nagrin?jamas i? mokes?io kredito (*avoir fiscal*) išskai?iuojamas mokestis, kuriam neb?dingi i? paskirstytojo pelno išskai?iuojamo mokes?io prie šaltinio požymiai (žr. min?to sprendimo *Océ Van der Grinten* 55 punkt?).
- 33 Šioje byloje buvo kalbama apie mokes?io kredit? (pranc. k. *avoir fiscal*), skirt? kompensuoti peln? paskirstan?ios bendrov?s sumok?t? mokest?, o ne apie mokes?io kredit? (pranc. k. *crédit d'impôt*), skirt? kompensuoti akcininko jau sumok?t? mokest?.
- 34 I? prašymo priimti prejudicin? sprendim? bei per pos?d? Teisingumo Teisme Pranc?zijos vyriausyb?s ir BFCM išd?styt? pastab? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami mokes?io kreditai yra mokes?io kreditai, skirti kompensuoti mokes?ius prie šaltinio, kuriais dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je apmokestinama patronuojanti bendrov?.
- 35 Taigi min?ti mokes?io kreditai skirti kompensuoti akcininko jau sumok?t? mokest?, vadinasi, min?tas sprendimas *Océ Van der Grinten* negali pateikti atsakymo ? prejudicin? klausim?.
- 36 Tai nurodžius, pirmiausia reikia pažym?ti, kad direktyvos 4 straipsnio 2 dalis nedraudžia mokes?io kredit? ?traukti ? fiksuot? patronuojan?ios bendrov?s turimos dukterin?s bendrov?s kapitalo dalies valdymo s?naud? sum?.
- 37 I? tikr?j?, kaip savo išvados 34 punkte pažym?jo generalin? advokat?, mokes?i? kredit? ?traukimas ? fiksuot? patronuojan?ios bendrov?s turimos dukterin?s bendrov?s kapitalo dalies valdymo s?naud? sum? direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme užtikrina, kad b?tent patronuojanti bendrov? gauna vis? paskirstytojo pelno sum? tos pa?ios nuostatos prasme ir jai bus taikomas 5 % tarifas.
- 38 Antra, reikia pažym?ti, kad min?ti kreditai skirti išvengti teisinio dvigubo pelno, kur? dukterin? bendrov? paskirsto savo patronuojan?iai bendrovei, apmokestinimo, t. y. išvengti, kad už

š? peln? patronuojanti bendrov? pirmiausia b?t? apmokestinta mokes?iu prie šaltinio dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je, paskui – valstyb?je nar?je, kurioje ?steigta patronuojanti bendrov?.

39 Tod?l patronuojan?iai bendrovei suteikt? mokes?io kredit? ?traukimas apskai?iuojant s?naud? ir išlaid?, susijusi? su turima dukterin?s bendrov?s kapitalo dalimi, dal? leidžia išreikšti dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno sum? ir lygiavertes sumas, kuriomis galiausiai ir faktiškai šiuo pagrindu disponuoja patronuojanti bendrov?, ir taip neutralizuoti mokes?io prie šaltinio, kuriuo dukterin?s bendrov?s valstyb? nar? apmokestina patronuojan?i? bendrov?, poveik?.

40 Taigi, kaip teisingai teigia Pranc?zijos ir Vokietijos vyriausyb?s Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, mokes?io kredit? ?traukimas ? fiksuot? turimos kapitalo dalies valdymo s?naud? sum? direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme atitinka dukterin?s bendrov?s pelno paskirstymo kitoje valstyb?je nar?je ?steigta savo patronuojan?iai bendrovei fiskalinio neutralumo tiksl?.

41 Tokiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis d?lto nori sužinoti, ar fiskaliniam neutralumui nedaro ?takos tai, kad min?tus mokes?io kreditus ne visada galima atskaityti iš patronuojan?ios bendrov?s mok?tino mokes?io, kaip tai matyti iš šio sprendimo 17 punkto.

42 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, pirma, kad pagal direktyva nustatyt? sistem?, kai patronuojan?iai bendrovei priklauso ne mažiau kaip 25 % kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s kapitalo, šioje pastarojoje valstyb?je pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dal? iš esm?s draudžiama apmokestinti mokes?iu prie šaltinio.

43 Vis d?lto pagrindin?s bylos aplinkyb?mis kai kurios valstyb?s nar?s gal?jo išskai?iuoti tokius mokes?ius prie šaltinio per pereinam?j? laikotarp?, kuris joms buvo suteiktas pagal direktyvos 5 straipsnio 2–4 dalis.

44 Kaip generalin? advokat? pažym?jo savo išvados 36 punkte, direktyva ne?pareigoja valstyb?s nar?s numatyti toki? mokes?i? prie šaltinio atskaitos, jeigu ši valstyb? nar?, vadovaudamasi direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi, pasirinko neapmokestinimo sistem?. Šiomis aplinkyb?mis negalima kaltinti neapmokestinimo sistem? pasirinkusios valstyb?s nar?s d?l to, kad dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je išskai?iuot? mokest? prie šaltinio ji kompensuoja suteikiamu mokes?io kreditu, kartu leisdama min?t? mokes?io kredit? atskaityti tik tais atvejais, kai dividendus gavusi patronuojanti bendrov? per penkeri? met? laikotarp? perskirsto gautus dividendus savo pa?ios akcininkams.

45 Kita vertus, reikia pažym?ti, kad direktyvos 4 straipsnio 2 dalis leidžia valstybei narei nustatyti fiksuot? neatskaitytin? valdymo s?naud? sum?, kuri negali b?ti didesn? nei 5 % dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno, nedarant skirtumo tarp situacijos, kai ši valstyb? nar? pasirinko neapmokestinimo sistem?, ir situacijos, kai ši valstyb? pasirinko atskaitos sistem?. Iš to darytina išvada, kad, kalbant apie paskirstytojo pelno s?vok?, ši nuostata nedaro skirtumo pagal tai, ar min?ta valstyb? privalo, ar neprivalo numatyti dukterin?s bendrov?s valstyb?je išskai?iuot? mokes?i? prie šaltinio atskait?.

46 Tod?l jeigu valstyb? nar? nusprend? pasinaudoti direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe, mokes?io kreditus ?traukdama ? paskirstytojo pelno sum?, kuriai bus taikomas 5 % tarifas, ji negali b?ti kaltinama nenurodžiusi, ar tai taikoma mokes?io kreditams, kuriuos galima atskaityti iš mok?tino mokes?io.

47 Iš tikr?j?, nors pagal nacionalin?s teis?s aktus, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, kai per penkerius metus patronuojanti bendrov? neperskirsto gauto pelno savo akcininkams, mokes?io

kredit? ?traukimas ? fiksuot? turimos kapitalo dalies valdymo s?naud? sum? direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme iš ties? prisideda prie patronuojan?ios bendrov?s mokestin?s naštos padidinimo, tok? poveik? lemia dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je išskai?iuoti mokes?iai prie šaltinio pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį ir 2–4 dalis, kuri? atžvilgiu direktyvos 4 straipsnio 1 dalis neapmokestinimo sistemos atveju nenumato jokios pareigos užtikrinti j? atskait? iš mok?tinos mokes?io sumos.

48 Taigi ne mokes?io kredit? ?traukimas ? fiksuot? turimos kapitalo dalies valdymo s?naud? sum? direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme, o direktyvoje numatyta galimyb? dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je išskai?iuoti iš patronuojan?ios bendrov?s mokes?ius prie šaltinio daro ?tak? dukterin?s bendrov?s pelno paskirstymo savo kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai patronuojan?iai bendrovei fiskaliniam neutralumui.

49 Bet kuriuo atveju mokes?io kredit?, kaip priemon?s, skirtos išvengti teisinio dvigubo apmokestinimo, ?traukimas ? fiksuot? turimos kapitalo dalies valdymo s?naud? sum? direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme nepatenka ? direktyvos 7 straipsnio 2 dalies, kuri neturi ?takos taikant nacionalines arba sutar?i? nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti vien ekonomin? dvigub? dividend? apmokestinim?, taikymo srit?.

50 Tod?l ? užduot? prejudicin? klausim? reikia atsakyti, jog direktyvos 4 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje esan?i? s?vok? „dukterin?s ?mon?s paskirstytas pelnas“ reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia valstyb?s nar?s teis?s akt?, kurie ? min?t? peln? ?traukia mokes?io kreditus, suteiktus siekiant kompensuoti dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je iš patronuojan?ios bendrov?s išskai?iuot? mokest? prie šaltinio.

D?l bylin?jimosi išlaid?

51 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms, 4 straipsnio 2 dalies paskutinio sakinyje esan?i? s?vok? „dukterin?s ?mon?s paskirstytas pelnas“ reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia valstyb?s nar?s teis?s akt?, kurie ? min?t? peln? ?traukia mokes?io kreditus, suteiktus siekiant kompensuoti dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je iš patronuojan?ios bendrov?s išskai?iuot? mokest? prie šaltinio.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.