

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2004 m. kovo 18 d.¹

I — Įžanga

įskaityti Švedijoje sumokėtą pelno mokestį, prieštarauja laisvam kapitalo judėjimui.

1. Šis Vyriausiojo administracinio teismo (*Korkein Hallinto-Oikeus*) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Suomijos teisės aktais dėl dividendų apmokestinimo. Jie numato, kad *nacionalinės* bendrovės akcininkui išmokant dividendus yra suteikiamas mokesčio kreditas, atitinkantis įmonės sumokėto pelno mokesčio dalį. Apmokestinant dividendus, mokesčio kreditas yra įskaitomas ir akcininkas už šias pajamas realiai neturi mokėti jokių kitų mokesčių iš kapitalo. Tuo tarpu *užsienio* bendrovės dividendų gavėjo atžvilgiu negali būti įskaitomas bendrovės valstybėje, kur yra jos buveinė, sumokėtas pelno mokestis.

3. Pagrindinis Suomijos teisės aktų tikslas yra išvengti, kad Suomijos mokesčių institucijos dvigubai neapmokestintų įmonių pelno (dvigubas ekonominis apmokestinimas). Taip būtų tokiu atveju, jeigu įmonės pelnas visų pirma būtų apmokestinamas pelno mokesčiu, o po to dar kartą pajamų mokesčiu būtų apmokestinami dividendai.

4. Daugelis valstybių narių turi arba turėjo panašias įskaitymo ar atleidimo nuo mokesčių nuostatas, skirtas šiam dvigubam apmokestinimui panaikinti ar sumažinti². Tačiau neretai šios nuostatos – kaip ir šiuo atveju – yra taikomos išimtinai nacionaliniais atvejais,

2. P. Manninen gyvena Suomijoje ir čia turi sumokėti pajamų mokestį už dividendus, gautus iš Švedijos bendrovės. Jo nuomone, Suomijos teisės aktai, draudžiantys jam

2 — Komisija 2003 m. gruodžio 19 d. pranešime apie fizinių asmenų dividendų apmokestinimą vidaus rinkoje, COM(2003) 810 galut., pateikia aktualią valstybių narių talkomų schemų apžvalgą. Žr. taip pat Nyderlandų tvarką, kuri buvo nagrinėjama 2000 m. birželio 6 d. Sprendime *Verkooijen* (C-35/98, Rink., I-4071), taip pat Austrijos tvarką, kurią generalinis advokatas Tizzano nagrinėjo savo 2002 m. sausio 29 d. išvadoje bylai *Schmid* (C-516/99, Rink., I-4573, I-4575) (2004 m. liepos 15 d. Sprending *Lenz*, C-315/02 Rink. p. I-7063, p. I-7066).

1 — Originalo kalba: vokiečių.

nes valstybės narės, apmokestinamos dividendus, į sumokėtą pelno mokestį atsižvelgia tik tada, kai nacionaliniam mokesčių administratoriui buvo sumokėtas ir pajamų mokestis³

5. Teisingumo Teismas būtent *Verkooijen*⁴ sprendime jau nustatė, kad atleidimas nuo dividendų apmokestinimo pajamų mokesčiu negali būti siejamas su sąlyga, kad dividendus išmokanti įmonė būtų įsteigta toje pačioje valstybėje. Nė vienoje iki šiol išnagrinėtoje byloje nebuvo tokio glaudaus ekonominio ir teisinio ryšio tarp pelno mokesčio ir pajamų mokesčio dividendų atžvilgiu kaip šiuo atveju. Todėl šioje byloje iš naujo keliamas klausimas dėl pagrindimo mokestiniu darnumu, kurį Teisingumo Teismas iki šiol pripažino tik *Bachmann*⁵ ir *Komisija prieš Belgiją*⁶ sprendimuose.

II — Nacionalinės teisės aktai, reglamentuojantys mokesčio kreditą

6. Suomijoje fizinių asmenų, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra šioje valstybėje,

gaunamiems dividendams taikomas mokesčio tarifas yra 29%. Pelno mokesčio, kurį bendrovės turi sumokėti nuo savo pelno, tarifas taip pat yra 29%. Kad būtų išvengta dividendų forma išmokamo pelno dvigubo apmokestinimo, Įstatymo dėl mokestinio kredito 4 straipsnis numato, kad dividendų gavėjui yra suteikiamas 29/71 dividendų dydžio kreditas. Kreditas ir išmokami dividendai yra sudedami ir tuomet apmokestinami pajamų iš kapitalo mokesčiu.

7. Mokesčio kredito poveikis gali būti paaiškinamas tokiu pavyzdžiu. Sakykime, kad bendrovės pelnas prieš mokesčius yra 100 centų už akciją, tuomet nuo šios sumos įmonė sumoka 29 centus pelno mokesčio. Likęs 71 centas bus išmokamas kaip dividendai. Mokesčio kreditas sudaro 29/71 dividendų (71 centas), taigi 29 centus. Dividendų gavėjas iš viso gauna 71 centą už akciją grynais pinigais, bei 29 centus kaip mokesčio kreditą, taigi iš viso 100 centų. Kadangi pajamų iš kapitalo mokestis yra 29% nuo šių 100 centų, jis yra 29 centų dydžio. Šis mokestis yra įskaitomas kartu su tokio paties dydžio kreditu. Taigi dividendų gavėjui po mokesčių lieka 71 cento dydžio grynąjį dividendų suma. Įmonės sumokėto pelno mokesčio įskaitymu praktikoje yra visiškai kompensuojamas pajamų iš kapitalo mokestis.

8. Tarp bendrovės mokėtino pelno mokesčio ir mokesčio kredito egzistuoja abipusis ryšys.

3 — Komisija jau nuo 1960 m. nagrinėja problemas, kurias ši apmokestinimo praktika sukelia vidaus rinkoje (žr. Lupo, „Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases“, *European Taxation*, 2000, p. 270, 271). Taip pat žr. 2 išnašoje nurodytą Pranešimą.

4 — Nurodytas 2 išnašoje.

5 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-201/90, Rink. p. I-249).

6 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305).

Jeigu faktiškai sumokėtas pelno mokestis yra mažesnis nei 29/71 dividendų, t. y. mažesnis nei mokesčio kreditas, bendrovė privalo padengti skirtumą sumokėdama papildomą mokestį. Tokia situacija yra tada, kai išmokėti dividendai viršija įmonės pelną po mokesčių.

9. Atvirkščiai, jeigu bendrovė pelno mokesčio sumokėjo daugiau, nei akcininkams teko mokesčio kredito, skirtumas lieka bendrovei kaip pelno mokesčio kreditas, kuris dešimties metų laikotarpiu gali būti įskaitytas atitinkamų mokesčių skolų atžvilgiu.

10. Įstatymas dėl mokestinio kredito pagal jo 1 straipsnio 1 dalį yra taikomas tik dividendus išmokančioms nacionalinėms akcinėms bendrovėms ir dividendų gavėjui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra šioje šalyje, gaunančiam dividendus iš šių bendrovių, apmokestinti valstybės ir savivaldybių nustatytais mokesčiais. Pagal 4 dalį šio įstatymo nuostatos taip pat yra taikomos Europos Ekonominės Erdvės narėse įsteigtoms bendrovėms, kurių akcijos, už kurias yra mokami dividendai, faktiškai yra susijusios su Suomijoje esančia atitinkamos bendrovės verslo vieta.

11. Švedijoje nacionaliniams mokesčių mokėtojams išmokami dividendai yra apmokestinami pajamų mokesčiu. Dividendų gavėjams, kurie nereziduoja Švedijoje, išmokami

dividendai yra apmokestinami mokesčiu prie pajamų šaltinio. Pagal Šiaurės Valstybių sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, valstybėje, kur išmokami dividendai, jie daugiausiai gali būti apmokestinami 15 % dydžio mokesčio prie pajamų šaltinio tarifu, kuris turi būti įskaitytas dividendų gavėjo gyvenamosios vietos valstybėje apmokestinant pajamų mokesčiu.

12. Grįžtant prie anksčiau pateikto pavyzdžio, kai Švedijos bendrovė išmoka Suomijoje įsteigtam mokesčių mokėtojui dividendus, lygius 71 centu už akciją, apmokestinimo tvarka yra tokia: Švedijos mokesčių administratorius apmokestina 15 % dydžio (daugiausiai) mokesčiu prie pajamų šaltinio, o tai sudaro 10,65 centų. Suomijoje dividendų gavėjas privalo nuo 71 cento sumokėti 29 % dydžio pajamų mokestį (20,59 cento), į kurį prie pajamų šaltinio sumokėtas 10,65 centų dydžio mokestis yra įskaitomas. Galiausiai po mokesčių lieka 50,41 centų dydžio dividendai. Į Švedijoje bendrovės jau sumokėtą pelno mokestį nėra atsižvelgiama.

III — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

13. P. Manninen kreipėsi į *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija), prašydamas priimti preliminarų sprendimą, ar atsižvelgiant į EB 56 ir 58 straipsnius, dividendai, kuriuos jam turi išmokėti Švedijos bendrovė, kurios akcijos kotiruojamos Telia Ab (publ) biržoje „gali būti apmokesti-

nami Suomijoje, kur yra jo pagrindinė apmokestinimo vieta". *Keskusverolautakunta* preliminariniame sprendime nurodė, kad bendrovės *Telia Ab (publ)* 2001 m. mokestiniais metais Suomijoje išmokėti dividendai turi būti visiškai apmokestinami pajamų mokesčiu. Teisė pasinaudoti mokesčio kreditu šiuo atveju nėra suteikiama.

nuostatas, nes mokesčio kredito suteikimas Suomijoje priklauso nuo to, ar dividendus skirstanti bendrovė Suomijoje sumokėjo mokesť, ar atitinkamą papildomą mokesť, o taip nėra užsienio bendrovės mokamų dividendų atveju, kai dividendai iš viso nėra apmokestinami?"

14. P. Manninen šį preliminarų sprendimą apskundė *Korkein Hallinto-Oikeus*, kuris 2002 m. rugsėjo 10 d. sprendimu pagal EB 234 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

IV — Šalių argumentai

„1. Ar EB 56 straipsnis draudžia anksčiau nurodytą Suomijos mokesčio kredito schemą, pagal kurią dividendų gavėjas, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomija, turi teisę į mokesčio kreditą už nacionalinės akcinės bendrovės išmokėtus dividendus, bet neturi teisės į tokį kreditą, kai jis juos gauna iš Švedijoje įregistruotos akcinės bendrovės?

15. Vykstant procesui Teisingumo Teisme P. Manninen, Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Komisija pateikė savo pastabas. P. Manninen ir Komisija mano, kad Suomijos mokesčio kredito schema prieštarauja EB 56 ir 58 straipsniams, o minėtos vyriausybės vieningai laikosi priešingos nuomonės.

2. Jei atsakymas į pirmą klausimą yra teigiamas, ar pagal EB 58 straipsnį EB sutarties 56 straipsnio nuostatos neapriboja Suomijos teisės taikyti nagrinėjamas Įstatymo dėl mokesčio kredito

16. P. Manninen ir Komisijos nuomone, yra ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, nes teisės aktai dėl mokesčio kredito gali sulaukyti investuotojus nuo kapitalo investavimo kitoje valstybėje narėje. Kadangi apmokestinant iš užsienio gautus dividendus negali būti įskaitytas joks mokesčio kreditas, šios

pajamos galiausiai yra apmokestinamos daugiau, nei šalies viduje išmokėti dividendai. Tuo pačiu šis teisės aktas bendrovėms, įsteigtoms kitoje valstybėje narėje, ap sunkina kapitalo iš Suomijos gavimą.

17. Jų manymu, EB 58 straipsnis ir mokesčių schemos darnumas nepagrindžia šio teisės akto. Teisingumo Teismas sprendime *Verkooijen*⁷ jau yra nustatęs, kad negalima remtis mokestiniu darnumu, jeigu kalbama apie skirtingus mokesčių subjektus ir skirtingas mokesčių rūšis. Ginčijami teisės aktai yra susiję, viena vertus, su mokėtinu pelno mokesčiu, o, kita vertus, su dividendų gavėjo apmokestinimu pajamų mokesčiu.

18. Komisijos nuomone, mokesčio kredito schema, skirta dvigubam apmokestinimui išvengti, yra leistina tik tada, kai ji nėra diskriminuojanti ir yra faktiškai darni. Suomijos teisės aktai neatitinka šių reikalavimų, nes užsienio investicijų atveju nėra suteikiamas mokesčio kreditas. Be to, kitoje valstybėje įsteigtiems mokesčių mokėtojams nėra suteikiamas kreditas už iš Suomijos bendrovių gautus dividendus. Iš esmės ginčijamais teisės aktais norima užtikrinti mokesčines įplaukas.

19. P. Manninen taip pat mano, kad schema galėtų būti darni tik tada, jei mokesčio kreditas būtų suteikiamas ir užsienyje išmokėtų dividendų atžvilgiu. Kad tai yra įmanoma, įrodo atitinkama nuostata tarp Airijos ir Suomijos sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, pagal kurią Airijoje įsteigtiems mokesčių mokėtojams, gaujantiems dividendus iš Suomijos bendrovių, tam tikrose ribose yra suteikiamas mokesčio kreditas.

20. Suomijos, Prancūzijos ir Britanijos vyriausybės atkreipia dėmesį į teismų praktiką, leidžiančią skirtingą požiūrį į mokesčių mokėtojus, nors jie nėra tokioje pačioje situacijoje⁸. Šiuo atveju situacija skiriasi tuo, kad Suomijoje įsteigtų įmonių atžvilgiu papildomas mokestis leidžia užtikrinti visišką pusiausvyrą tarp dividendo gavėjui suteikto kredito ir bendrovės faktiškai sumokėto pelno mokesčio. To nebūtų įmanoma užsienio bendrovių, nemokančių papildomo mokesčio, atžvilgiu. Prancūzijos vyriausybės nuomone, šis teisės aktas yra Teisingumo Teismo pripažinto teritoriškumo principo išraiška⁹.

21. Britanijos, Prancūzijos ir Suomijos vyriausybės teigia, kad kalbama apie darnią schemą. Teisės aktai užtikrina, kad tos pačios

7 — Nurodytas 22 išnašoje, 57 ir 58 punktai. Taip pat žr. generalinio advokato Tizzano išvados minėtame sprendime *Schmid* (2 išnaša) 51 punktą.

8 — Minėtas sprendimas *Verkooijen* (nurodytas 2 išnašoje, 43 punktas) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 26 ir paskesni punktai).

9 — 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations und Singer* (C-250/95, Rink., p. I-2471, 22 punktas).

pajamos Suomijoje būtų apmokestinamos tik vieną kartą. Kadangi užsienio bendrovių pajamos Suomijoje nėra apmokestinamos, Suomijos mokesčių administratorius negali dvigubai apmokestinti dividendų, kuriuos šios bendrovės išmoka Suomijos mokesčių mokėtojams.

tais yra siekiama teisėto tikslo – išvengti dvigubo apmokestinimo. Nesant derinimo Bendrijos lygiu, Teisingumo Teismas negali pernelyg paveikti nacionalinės mokesčių sistemos struktūros, leisdamas tik atitinkamą pelno mokesčio įskaitymo ar atleidimo nuo pelno mokesčio formą.

22. Be to, tarp dividendų gavėjo ir bendrovės apmokestinimo egzistuoja tiesioginis ryšys, nes mokesčio kredito suteikimas priklauso nuo to, ar atitinkamas pelno mokestis faktiškai buvo sumokėtas. Tuo ginčijamas teisės aktas skiriasi nuo byloje *Verkooijen* nagrinėtos atleidimo nuo mokesčių nuostatos.

V – Teisinis vertinimas

23. P. Manninen siekiamas užsienyje sumokėto pelno mokesčio įskaitymas prieštarautų schemai, kuri grindžiama būtent kredito susiejimu su pelno mokesčiu. Įmonių, įsteigtų užsienyje atžvilgiu, ši sąsaja neegzistuoja.

25. Abiem prejudiciniais klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokios nuostatos, kaip ginčijamas Suomijos įstatymas dėl mokesčio kredito, neprieštarauja nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, konkrečiai EB 56 straipsniui ir 58 straipsnio 1 dalies a punktui bei 3 daliai.

24. Britanijos ir Prancūzijos vyriausybės kelia klausimą, kokia apskritai yra EB 58 straipsnio 1 dalies a punkto ir mokestinio darnumo principo taikymo sritis, jeigu Suomijos schema neatitinka šių nuostatų reikalavimų. Darnumas nėra nustatomas atsižvelgiant tik į *vieno* mokesčių mokėtojo apmokestinimą. Tačiau teisės ak-

26. Kalbant apie laisvo kapitalo judėjimo principo taikymą nacionalinės teisės nuostatomis dėl tiesioginio apmokestinimo, reikėtų atsižvelgti į nusistovėjusią teismų praktiką, pagal kurią „nors pagal galiojančią Bendrijos teisę tiesioginių mokesčių sritis nepriklauso Bendrijos kompetencijai, valstybės narės privalo įgyvendinti savo kompetenciją laikyda-

mosi Bendrijos teisės¹⁰. Taigi Suomijos mokesčių įstatymų leidėjas turi atsižvelgti į pagrindines laisves ir būtent į laisvo kapitalo judėjimo nuostatas.

28. Kiekviena priemonė, apsunkinanti tarpvalstybinį kapitalo judėjimą ar jį padaranti mažiau patrauklų ir taip sulaikanti investuotojus nuo jo vykdymo, apriboja laisvą kapitalo judėjimą¹³. Laisvo kapitalo judėjimo apribojimo sąvoka atitinka apribojimo sąvoką, kurią Teisingumo Teismas pateikė kitų pagrindinių laisvių srityje, būtent dėl laisvo prekių judėjimo¹⁴.

A — Kapitalo judėjimo apribojimas

27. Pagal EB 56 straipsnio 1 dalį bet kokie kapitalo tarp valstybių narių judėjimo apribojimai yra draudžiami. Komisija teisingai teigia, kad rezidentų vykdomas užsienio vertybinių popierių, kuriais prekiaujama vertybinių popierių biržoje, įsigijimas pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo¹¹ I priede įtvirtintos nomenklatūros III-A-2 punktą yra sandoris, patenkantis į laisvo kapitalo judėjimo sritį. Net Maastrichto sutartimi įterpus EB sutarties 73b–73d straipsnius (dabar EB 56–58 straipsniai), nomenklatūra galima remtis ir toliau¹².

29. Ginčijamos nacionalinės nuostatos tiesiogiai neapitaria akcijų įgijimo, tačiau yra susijusios su pajamų, gaunamų iš investicijų, apmokestinimu. Kadangi investicijų tikslas visų pirma yra gauti grynąsias pajamas, teisės aktai dėl pajamų apmokestinimo daro įtaką ir pačių kapitalo investicijų patrauklumui.

30. Pagal Suomijos teisės aktus užsienio ir nacionalinių bendrovių dividendai yra apmokestinami skirtingai. Akcininkui, kuris gauna nacionalinių bendrovių išmokamus dividendus, yra suteikiamas mokesčio kreditas, kurio įskaitymas pajamų mokesčių praktikoje sumažina iki nulio. Iš užsienio gauti dividendai apmokestinami 29 % dydžio tarifu, nesudarant galimybės įskaityti užsienio bendrovės sumokėto pelno mokesčio. Taigi kapitalo in-

10 — Minėto sprendimo *Schumacker* (8 išnaša), 21 punktas; minėto sprendimo *Verkoijen* (2 išnaša) 32 punktas ir 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Barbier* (C-364/01, Rink. p. I-15013, 56 punktas).

11 — OL, L. 178, p. 5.

12 — Komisija daro nuorodą į generalinio advokato Tesouro 1995 m. rugsėjo 19 d. išvadą susijusiose bylose *Sanz de Lera ir kt.* (C-163/94, C-165/94, C-250/94, Rink., p. I-4821, I-4823, Nr. 9 ir 10).

13 — Šiuo klausimu žiūrėti 1999 m. kovo 16 d. Sprendimą *Trummer und Mayer* (C-222/97, Rink., p. I-1661, 26 punktas).

14 — Žr. pagrindinius sprendimus: 1974 m. liepos 11 d. Sprendimą *Dassonville* (8/74, Rink., p. 837, 5 punktas), 1991 m. liepos 25 d. Sprendimą *Säger* (C-76/90, Rink., p. I-4221, 12 punktas), ir 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimą *Gebhard* (C-55/94, Rink., p. I-4165, 37 punktas).

vesticijų užsienyje atveju įmonių pajamos, nors ir ne to paties mokesčių administratoriaus, yra apmokestinamos dvigubai, o to turėtų būti išvengta suteikiant mokesčio kreditą vidaus investicijų atvejais.

B — *Apribojimo pagrindimas*

1. EB 58 straipsnio aiškinimas

31. Užsienyje sumokėtas mokestis prie pajamų šaltinio yra įskaitomas. Tačiau dėl to dividendų gavėjo mokestinė prievolė nėra sumažinama. Jis ir toliau turi mokėti 29% dydžio mokesčius, kurių dalį sumoka prie šaltinio išmokančios bendrovės įsteigimo valstybėje, o likusią dalį — kaip pajamų mokestį Suomijoje.

32. Dėl mažiau palankios investicijų į užsienyje įsteigtų bendrovių akcijas apmokestinimo tvarkos investuotojai yra mažiau suinteresuoti tokiomis investicijomis nei nacionalinių bendrovių akcijų įgijimu, o tai apriboja laisvą kapitalo judėjimą.

33. Kadangi fiziniams asmenims mokestine prasme nenaudinga įsigyti užsienio bendrovių akcijų, užsienio bendrovėms yra sunkiau pritraukti kapitalą iš Suomijos rinkos. Tai taip pat yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, darantis žalą užsienio kapitalo bendrovėms.

34. EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas¹⁵ leidžia valstybėms narėms „taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai pagal jų skirtingą gyvenamąją vietą arba kapitalo investavimo vietą“.

35. Ginčijamos mokestinės nuostatos įtvirtina nevienodą požiūrį į mokesčių mokėtojus, investavusius į nacionalines bendroves, ir mokesčių mokėtojus, padariusius tokias pat investicijas kitoje valstybėje narėje. Taigi taikomas nevienodas apmokestinimas pagal kapitalo investavimo vietą, o tai mokesčių teisės srityje yra leidžiama valstybėms narėms, remiantis EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu.

36. Per posėdį Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodė, jog gali būti, kad valstybės narės

15 — Pagal deklaraciją Nr. 7 prie Maastrichto sutarties, ši nuostata turi būti taikoma tik tų nacionalinių mokesčių teisės aktų atžvilgiu, kurie galiojo 1993 m. pabaigoje. Suomijos atžvilgiu gatėtų būti taikoma įstojimo data. Panašu, kad galiojanti įstatymo dėl mokesčio kredito redakcija yra priimta 1998 m. Tačiau pagal Suomijos vyriausybės vykstant procesui pateiktus argumentus, mokesčio kredito sistema buvo įvesta jau 1990 m.

Mastrichto sutartimi priėmė EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą (dabar EB 58 straipsnis), turėdamos tikslą kai kurioms valstybėms narėms suteikti galimybę išlaikyti jų taikomą pagal investavimo vietą diferencijuotą įskaitymo tvarką¹⁶. Tačiau priėmus minėtą *Verkooijen* sprendimą buvo nustatyta, kad ši nuostata nesuteikia valstybėms narėms teisės nacionalinės mokesčių teisės aktuose numatyti bet kokį nevienodą mokesčių mokėtojų apmokestinimą, atsižvelgiant į kapitalo investavimo vietą.

37. EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip išimtis iš laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinamas siauriau¹⁷. Be to, ši nuostata turi būti aiškinama kartu su EB 58 straipsnio 3 dalimi, numatančia, kad 1 dalyje numatytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo¹⁸.

38. Be to, *Verkooijen* sprendime¹⁹ Teisingumo Teismas nurodė, kad EB 58 straipsnyje numatytos laisvo kapitalo judėjimo išimties teismų praktikoje buvo pripažintos jau anksčiau. Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad EB 58 straipsnį laiko tarsi ankstesnės

savo praktikos kodifikavimu²⁰. Todėl ši nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant ir į teismų praktiką iki jos priėmimo²¹.

39. Todėl konstatuotina, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimai pagal EB sutarties 58 straipsnio 1 dalies a punktą yra ribojami EB 58 straipsnio 3 dalimi ir teismų praktikoje pripažintais principais.

2) Nacionalinių kapitalo investicijų ir kapitalo investicijų užsienyje situacijų palyginimas (*Schumacker* teisminė praktika)

40. Nevienodas dividendų apmokestinimas pagal investavimo vietą yra leidžiamas, jeigu tai nėra savavališkas diskriminavimas ar užslėptas apribojimas pagal EB 58 straipsnio 3 dalį.

41. Savavališko diskriminavimo nėra, jei nevienodas apmokestinimas grindžiamas skirtingomis aplinkybėmis. Teisingumo Teis-

16 — Žr. Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3 leidimas, 2001, p. 19.

17 — 2000 m. kovo 14 d. Sprendimas *Église de scientologie* (C-54/99, Rink., I-1335, 17 punktas).

18 — Minėtas sprendimo *Verkooijen* (nurodytas 2 išnašoje), 44 punktas ir minėtos generalinio advokato išvados byloje *Schmid* (2 išnaša) 44 punktas.

19 — Minėto sprendimo *Verkooijen* (nurodytas 2 išnašoje) 43 punktas.

20 — Žr. mano 2004 m. vasario 12 d. išvadą byloje *Weidert und Paulus* (C-242/03, 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas, Rink. p. I-7379, p. I-7381, 27 punktas).

21 — Taip pat ir Generalinio advokato Tizzano išvada byloje *Schmid* (nurodyta 2 išnašoje, Nr. 44).

mas *Schumacker* sprendime pripažino, kad nevienodas apmokestinimas dėl to, kad mokesčių mokėtojas gyvena savo šalyje ar kitoje valstybėje narėje, nėra laikomas draudžiamu diskriminavimu, nes rezidentų ir nerezidentų padėtis nėra panaši²².

42. Prancūzijos vyriausybės paminėtas teritoriškumo principas iš esmės susijęs su šia išvada. Teisingumo Teismas sprendime *Futura Participations und Singer*²³ nurodė, jog šis principas numato, kad apmokestinant nerezidentus turi būti atsižvelgta tik į tas pajamas ir išlaidas, kurios buvo turėtos apmokestinimo valstybėje, o nacionalinio mokesčių mokėtojo atžvilgiu į apskaičiavimo pagrindą turi būti įtrauktos visos pajamos ir išlaidos. Kadangi šiuo atveju kalbama apie visiškai apmokestinamą fizinį asmenį, iš teritoriškumo principo neišplaukia, kad negalima įskaičiuoti užsienyje sumokėto pelno mokesčio.

43. Atsižvelgiant į *Schumacker* teismų praktiką, dalyvaujančios procese vyriausybės teigė, kad situacija skiriasi priklausomai nuo to, ar dividendus išmoka nacionalinė, ar užsienio bendrovė.

44. Šiuo atveju pastebėtina, kad abiejų situacijų pradinės pozicijos nesiskiria. Įmonės pelno dvigubo apmokestinimo rizika vis tiek kyla, nesvarbu, ar įmonė, kuri išmoka dividendus, yra įsteigta kitoje valstybėje narėje nei dividendų gavėjas, ar toje pačioje valstybėje narėje. Abiem atvejais pajamos visų pirma yra apmokestinamos pelno mokesčiu ir vėliau – jei jos paskirstomos dividendų forma – pajamų mokesčiu.

45. Vienintelis skirtumas yra tas, kad vienu atveju dvigubą apmokestinimą atlieka ta pati valstybė, o išmokant dividendus į kitą valstybę, apmokestinimą atlieka dvi valstybės narės. Šis skirtumas nei investuotojo, nei įmonės, siekiančios pritraukti kapitalą, pozicijai nėra reikšmingas.

46. Ta aplinkybė, kad mokesčių mokėtojai yra įsteigti skirtingose valstybėse ir todėl apmokestinimo galią turi dvi valstybės, turi ypatingą reikšmę tik tada, kai yra siekiama priimti teisės aktus dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Tokių sistemų tikslas yra siekis įmonės pelną apmokestinti tik vieną kartą. Todėl abiejų mokesčių institucijų apmokestinimas privalo būti tarpusavyje suderintas. Kadangi tiesioginio apmokestinimo srityje nebuvo vykdomas derinimas Bendrijos lygiu, taip pat tarp Suomijos ir Švedijos nėra sudarytos atitinkamos dvigubo

22 – Sprendimas *Schumacker* (nurodytas 8 išnašoje, 31 ir paskesni punktai).

23 – Žr. minėto sprendimą *Futura Participations und Singer* (nurodytas 9 išnašoje) 20–22 punktus.

apmokestinimo išvengimo sutarties, toks derinimas yra galimas tik tada, kai abu mokesčių mokėtojai reziduoja toje pačioje valstybėje narėje.

47. Konstatuotina, kad, atsižvelgiant į įmonės pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimą, egzistuoja skirtingos situacijos – priklausomai nuo to, ar pelno mokesčiu apmokestinama bendrovė ir fizinis asmuo, kuris dėl šios bendrovės jam skirtų dividendų išmokėjimo privalo sumokėti pajamų mokesį, yra įsteigti toje pačioje, ar skirtingose valstybėse.

48. Tačiau tai nereiškia, kad yra leidžiamas bet koks skirtingas traktavimas. Skirtingos situacijos gali būti traktuojamos skirtingai tik tiek, kiek tai yra neišvengiama dėl esamų skirtumų²⁴.

3) Mokesčių schemos darnumas ir proporcingumo principas

49. Kad skirtingas nacionalinių ir tarpvalstybinio pobūdžio situacijų traktavimas mokes-

tinu atžvilgiu, kuris daro įtaką kapitalo judėjimui, nebūtų laikomas savavališku diskriminavimu ar užslėptu apribojimu EB 58 straipsnio 3 dalies atžvilgiu, jis turi būti taikomas dėl privalomų bendrojo intereso pagrindų. Be to, nagrinėjamas teisės aktas turi atitikti proporcingumo principą, t. y. jis turi būti tinkamas, būtinas ir siaurąja prasme proporcingas vienam iš Sutartyje numatytų tikslų pasiekti²⁵.

a) Mokesčių schemos darnumo sąvoka

50. Suomijos ir kitos vyriausybės laikosi nuomonės, kad teisės aktai dėl mokesčių kredito yra pateisinami siekiu užtikrinti mokesčių schemos darnumą.

51. Ši gana plati sąvoka, priėmus sprendimus *Bachmann*²⁶ ir *Komisija prieš Belgiją*,²⁷ tvirtai įsitvirtino ir teisinėje praktikoje, ir literatūroje. Šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad mokesčių schemos darnumo išsaugojimas yra vienas iš Bendrijos teisės sistemos pripažintų tikslų, kuriuo valstybės narės gali remtis

24 — Žr. 2003 m. birželio 12 d. sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933). Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčių mokėtojo, neturintio pagrindinės apmokestinimo vietos, atžvilgiu yra leidžiamas apmokestinimas konkrečia suma, kai nėra atsižvelgiama į asmenines pajamas, nes mokesčių mokėtojų nerezidentų (neturintį pagrindinės apmokestinimo vietos) situacija skiriasi nuo mokesčių mokėtojų rezidentų situacijos. Tačiau skirtinga sąnaudų traktavimą jis pripažino prieštaraujančiu Bendrijos teisei.

25 — Žr. 2000 m. rugsėjo 26 d. sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-478/98, Rink., p. I-7587, 41 punktą) ir 1995 m. gruodžio 14 d. sprendimą susijusiose bylose *Sanz de Lera ir kt.* (C-163/94, C-165/94, ir C-250/94, Rink., p. I-4821, 23 punktas). Taip pat žr. Generalinio advokato Mischo 2002 m. birželio 6 d. išvadą byloje *X ir Y* (C-436/00, Rink., p. I-10829, I-10832, Nr. 80) ir Generalinio advokato Tizzano išvadą byloje *Schmid* (nurodyta 2 išnašoje, Nr. 44).

26 — Nurodyta 5 išnašoje.

27 — Nurodyta 6 išnašoje.

pagrįsdamos pagrindinių laisvių apribojimus²⁸. Šiuo atveju omenyje turima ne kas kita, kaip dvigubo apmokestinimo išvengimas²⁹ ar užtikrinimas, kad tam tikros pajamos būtų apmokestinamos vieną kartą³⁰ (vienintelio apmokestinimo principas). Minėtose bylose ginčytu Belgijos teisės aktu buvo siekiama užtikrinti, kad mokesčių mokėtojo pajamos, kurias jis investuoja į pensijos draudimą, nebūtų apmokestinamos visų pirma kaip pajamos iš profesinės veiklos ir vėliau išmokant pensiją dar kartą pajamų mokesčiu.

52. Šiuo atveju esminis aspektas yra tas, kad konkurencijos požiūriu dvigubo apmokestinimo išvengimas daro poveikį mokesčių schemos neutralumui. Suomijos įstatymų leidėjas pelno mokesčio įstatymo priėmimą motyvavo noru nuosavo kapitalo įgijimą mokesetine prasme prilyginti finansavimui bankų kreditais. Kredito palūkanos taip pat yra apmokestinamos tik vieną kartą, t. y. kaip banko pajamos. Kredito gavėjas gali savo išlaidas, turėtas gaunant kreditą, atimti iš mokesčių kaip sąnaudas.

53. Priėmus *Bachmann* sprendimą, mokesčių schemos darnumas buvo dažnai nurodomas kaip įvairių pagrindinių laisvių apribojimo pagrindas. Norėdamas šiam pagrindimui suteikti išimtinį pobūdį, Teisingumo Teismas mokesstinio darnumo sąvoką vėlesniuose sprendimuose aiškino siaurai. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką jis reikalauja, kad būtų nustatytas tiesioginis ryšys tarp mokesstinės lengvatos suteikimo ir šios lengvatos kompensavimo apmokestinimu, vykdomu vienintelio apmokestinimo būdu³¹.

54. *Bosal* sprendime Teisingumo Teismas pridūrė: „jeigu trūksta šio tiesioginio ryšio, nes, pavyzdžiui, tai yra skirtingi mokesčiai ar skirtingų mokesčių mokėtojų apmokestinimas, tokiu atveju negali būti remiamasi mokesčių schemos darnumo argumentu“³².

55. Nėra aišku, ar kriterijai „tas pats mokesčių mokėtojas“ ir „ta pati mokesčių rūšis“ turi būti įvykdyti privalomai ir abu kartu, ar šiuo atveju tai tėra įrodymai, – bet kuriuo atveju stiprūs – parodantys ryšį tarp mokesčių lengvatų ir atlyginimo už jas.

28 – Pats Bendrijos teisės aktų leidėjas taip pat siekia šio tikslo (žr. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvos 2003/123/EB dėl Direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dalinio pakeitimo (OL 2004, L 7, p. 41), antrąjį konstatuojamąjį dalį: „atleisti nuo apmokestinimo mokesčiu prie pajamų šaltinio dividendų mokėjimą ir pelno išmokėjimą kita forma, atliekamą dukterinės bendrovės savo patronuojančiai bendrovei, bei panaikinti šios rūšies pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygmenyje“).

29 – Šis argumentas atrodo buvo grindžiamas atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis, kurios buvo nagrinėjamos 2002 m. spalio 3 d. Sprendime *Danner* (C-136/00, Rink., p. I-8147) ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendime *Skandia ir Ramstedt* (C-422/01, Rink., p. I-6817).

30 – Žr. 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829): šioje byloje nagrinėto Švedijos teisės akto tikslas buvo užtikrinti, kad iš akcijų gaunamos pajamos būtų apmokestinamos vieną kartą.

31 – Sprendimas *Verkooyen* (nurodytas 2 išnašoje, 57 punktas), bei 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimas *Bosal* (C-168/01, Rink. p. I-9409, 29 punktas).

32 – Sprendimas *Bosal* (nurodytas 31 išnašoje, 30 punktas), nukreipiantis į 2000 m. balandžio 13 d. sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink., p. I-2787, 40 punktas).

56. Jeigu būtų remiamasi minėtu aiškinimu, Suomija negalėtų iš pat pradžių remtis mokesčių schemos darnumu. Pelno ir pajamų mokestį iš esmės būtų galima laikyti vienarūšiais mokesčiais, nes jie – skirtingai nei turto mokesčiai³³ – yra susiję su gaunamomis pajamomis. Tačiau šiuo atveju nėra įvykdytas to paties mokesčių mokėtojo kriterijus, nes Teisingumo Teismas *Verkooijen* sprendime jau yra nustatęs, kad bendrovės apmokestinimas pelno mokesčiu ir dividendų gavėjo apmokestinimas pajamų mokesčiu yra du atskiri skirtingų mokesčių mokėtojų apmokestinimo atvejai³⁴.

57. Šis siauras mokestinio darnumo sąvokos supratimas yra pagrįstas tuo, kad taip konkrečiai yra pateisinamas tikslas ribotai taikyti laisvo kapitalo judėjimo išimtis. Kita vertus, griežtas to paties mokestinio subjekto kriterijaus laikymasis, be kita ko, turi savavališkus padarinius – tai tampa aišku šioje situacijoje.

58. Iš esmės išvengti įmonių pelno dvigubo apmokestinimo galima įvairiais būdais. Pelno

mokestis gali būti visiškai įskaitomas apmokestinant nacionalinius dividendus) arba dividendai gali būti iš viso neapmokestinami pajamų mokesčiu. Šiuo atveju apmokestinimas yra vykdomas vieną kartą – tik įmonės lygmeniu. Yra galimas ir atvirkščias būdas, kada pelno mokesčiu yra apmokestinamas tik nepaskirstytas įmonės pelnas. Tada akcininkas savo dividendus gauna iš dar neapmokestintų pajamų; pirmą kartą jos bus apmokestinamos pajamų mokesčiu³⁵.

59. Galiausiai iš dalies apmokestinama gali būti ir įmonė, ir dividendų gavėjas, taip, pavyzdžiui, yra pagal 50 proc. mažinimo sistemą arba sistemas, kurias Komisija įvardija rūšinėmis.³⁶ Pagrindinėje byloje tik dalis P. Manninen dividendų yra apmokestinami Suomijoje. Kita dalis yra jau anksčiau išskaičiuota kaip mokestis prie pajamų šaltinio, kai įmonė išmokėjo dividendus Švedijoje.

33 — Minėtame sprendime *Baars* (nurodytas 32 išnašoje) pagrindimas mokestiniu darnumu buvo atmestas todėl, kad buvo kalbama apie dvi skirtingas mokesčių rūšis, t. y. turto ir pelno mokestį (sprendime vadinami įmonės mokesčiais).

34 — Minėtas sprendimas *Verkooijen* (nurodytas 2 išnašoje, 58 punktą).

35 — Pagal šį modelį valstybė mokesčiu prie pajamų šaltinio siekia užtikrinti, kad į užsienį išmokami dividendai neišvengtų apmokestinimo. Atitinkama sistema egzistuoja (egzistavo) Graikijoje (žr. *Terra/Wattel*, nurodytas 16 išnašoje, 4.2.3.2 punktą, 166 ir paskesnį puslapius).

36 — Žiūrėti 2003 m. gruodžio 19 d. Komisijos pranešimą (nurodytas 2 išnašoje, 2.2.2 punktą). Remiantis Komisijos pateikiama informacija, tai šiuo metu yra – su tam tikrais pakeitimais – daugumos valstybių narių pasirinktas variantas (žr. pranešimo 2.4 punktą).

60. Šie pavyzdžiai rodo, kad santykinai nėra skirtumo, kas – įmonė ar akcininkas – galiausiai bus apmokestintas vienintelį kartą, tačiau tik tuomet, jei abiem atvejais bus taikomi vienodi mokesčio tarifai. Suomijos įskaitymo modelio atveju būtų galima – taip ir elgiasi prejudicinį klausimą pateikiantis teismas – pabrėžti tai, kad įmonė akcininko vardu galiausiai sumoka tam tikrą avansinį dividendų mokestį, nes ji išskaito pelno mokestį už pelną, kurį vėliau paskirsto dividendų forma.

61. Šios prielaidos leidžia teigti, kad mokesčių darnumą pagrindžiantis ryšys išimties atveju gali egzistuoti ir tada, kai vieno mokesčių mokėtojo apmokestinimas yra kompensuojamas kito mokesčių mokėtojo atleidimu nuo mokesstinės pareigos, tačiau su sąlyga, kad:

- yra apmokestinama nors ir ne tų pačių mokesčių mokėtojų, tačiau tų pačių pajamų ar to paties ekonominio sandorio atžvilgiu, ir

- teisine schemas konstrukcija yra užtikrinama, kad mokesčių mokėtojui lengvatos yra taikomos tik tada, kai yra apmokestinama kito mokesčių mokėtojo atžvilgiu faktiškai ir ta pačia apimtimi.

62. Šių kriterijų taikymas, taip pat ir to paties mokesčių mokėtojo kriterijus užtikrina, kad mokesčių schemas darnumas nėra neribotai naudojamas kaip pagrindimo priemonė. Taip, pavyzdžiui, sprendimuose *Verkooyen*³⁷ bei *Svensson und Gustavsson*³⁸ nagrinėti nacionalinės teisės aktai, taikant minėtas sąlygas, nebuvo laikomi darnia schema.

63. Byloje *Verkooyen* nebuvo užtikrinta, kad dividendai tik tada nebūtų apmokestinami pajamų mokesčiu, kai juos išmokanti įmonė faktiškai sumokėtų atitinkamo dydžio pelno mokestį. Liuksemburgo teisės aktų, dėl kurių buvo priimtas *Svensson und Gustavsson* sprendimas, atžvilgiu trūko to paties ekonominio ryšio arba tų pačių pajamų. Pagal šiuos teisės aktus mokesčių mokėtojams Liuksemburge buvo suteikiama palūkanų kompensacija už kreditus, skirtus nuosavam būstui finansuoti, kuriuos teikė nacionaliniai bankai. Apsiribojimas nacionaliniais bankais buvo grindžiamas tuo, kad tik jie buvo apmokestinami nacionaliniais mokesčiais.

64. Ginčijami Suomijos teisės aktai atitinka 61 punkte nurodytas sąlygas. Jie yra taikomi tų pačių pajamų atžvilgiu, būtent bendrovės

37 – Nurodytas 2 išnašoje.

38 – 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson und Gustavsson* (C-484/93, Rink., p. I-3955).

pajamų, kurios yra dividendų forma tarsi perleidžiamos pajamų mokesčio mokėtojams, ir užtikrina, kad lengvatos (pelno mokesčio įskaitymas) taikomos tik tokiu atveju, kuomet faktiškai ir apmokestinama (sumokamas pelno mokestis). Be to, nuostatomis dėl papildomo mokesčio yra užtikrinama, kad mokesčio kreditas atitiktų bendrovės sumokėtą mokestį.

65. Taigi mokesčių schemos darnumo argumentas šiuo atveju nėra atmestinas vien dėl to, kad ši schema yra susijusi su dviem mokesčių mokėtojais, t. y. bendrove ir dividendų gavėju.

b) Mokesčių schemos darnumas kaip teisėtas tikslas, pagrindžiant nevienodą nacionalinių bei tarpvalstybinio pobūdžio atvejų traktavimą

66. Kyla klausimas, kokia apimtimi mokesčių schemos darnumas gali būti pasitelktas kaip Sutartį atitinkantis tikslas, jeigu schema skirtingai traktuoja nacionalinius ir tarpvalstybinius atvejus. Jei remiantis Sutartimi darnumas negali būti nustatomas vien nacionaliniu lygmeniu, o kiek įmanoma privaloma atsižvelgti ir į tarpvalstybinius atvejus, Suomijos teisės aktų tikslas neatitinka Bendrijos teisės.

67. Ginčijamos Suomijos Įstatymo dėl mokesčio kredito nuostatos nėra taikomos tuomet, kai bendrovė, išmokanti dividendus, yra įsteigta užsienyje. Šiuo riboto taikymo teisės aktu išvengti dvigubo apmokestinimo norima tik nacionaliniais atvejais, tačiau jis daro poveikį ir atitinkamoms investicijoms užsienyje.

68. Be to, Komisija ginčija tai, kad ir Suomijos įmonės dividendų gavėjui, esančiam užsienyje, nesuteikiamas mokesčio kreditas. Tačiau šiuo klausimu Suomijos vyriausybė per posėdį teisingai pastebėjo, kad Suomijos mokesčių administratorius neturi tokios galios, kad galėtų užtikrinti pelno mokesčio įskaitymą, kai dividendų gavėjas yra apmokestinamas užsienyje.

69. Bendrijos teisė nereguliuoja, kaip valstybės narės turėtų sudaryti savo schemas, skirtas dvigubam ekonominiam apmokestinimui išvengti. Tačiau pradžioje buvo nurodyta, kad nacionalinis mokesčių įstatymų leidėjas privalo vidaus rinkoje visais atvejais atsižvelgti į pagrindines laisves, šiuo atveju laisvą kapitalo judėjimą, nepaisydamas to, kad Bendrija šiuo metu neturi kompetencijos tiesioginio apmokestinimo srityje³⁹. Be to, valstybės narės gali nacionalinius ir tarpvalstybinio pobūdžio atvejus traktuoti skirtingai.

39 — Žiūrėti viršuje, Nr. 26.

Tačiau jeigu skirtingas traktavimas yra susijęs su vienos iš pagrindinių laisvių apribojimu, diferencijavimas negali peržengti to, kas yra neišvengiama dėl situacijų skirtingumo⁴⁰.

nacionalinius dividendų gavėjus ji sumažina mokesčines įplaukas. Mokesčinės įplaukos galiausiai tenka tai valstybei, kur buvo vykdoma komercinė veikla, iš kurios gautas pelnas.

70. Šioje vietoje reikėtų atsižvelgti į procese dalyvaujančių vyriausybės argumentus. Iš esmės yra pateikiami du argumentai. Viena vertus, yra nurodoma, kad užsienyje – šiuo atveju Švedijoje – sumokėto pelno mokesčio Suomijos mokesčių administratorius negauna ir todėl apmokestinant dividendus Suomijoje jis negali būti įskaitomas. Kita vertus, teigiama, kad Suomijos mokesčių administratorius negalėtų užtikrinti visiško Švedijoje sumokėto pelno mokesčio ir atitinkamo Suomijoje suteikiamo kredito įskaitymo, nes jis negali Švedijos bendrovių apmokestinti papildomu mokesčiu.

72. Kalbant apie antrąją vyriausybės pateiktą argumentą negalima paneigti to, kad įskaitymą iš esmės paprasčiau atlikti tada, kai abu dalyvaujantys mokesčių mokėtojai yra pavaldūs tai pačiai mokesčinei galiai. Tačiau tai negali pateisinti to, kad užsienyje sumokėtas pelno mokestis nėra įskaitomas jokiais atvejais, taip apribojant laisvą kapitalo judėjimą.

71. Pirmojo argumento atžvilgiu reikėtų atsižvelgti į nusistovėjusią teismų praktiką, pagal kurią mokesčių įplaukų trūkumu iš esmės negali būti grindžiama priemonė, prieštaraujanti vienai iš pagrindinių laisvių⁴¹. Galiausiai Suomija turi atsižvelgti į tai, kad jai įskaitant pelno mokesį, sumokėtą Švedijos mokesčių administratoriui, apmokestindama

73. Tiksliau sakant, Suomijoje apmokestinamiems dividendų gavėjams turėtų būti bent suteikiama galimybė, pavyzdžiui, pateikiant atitinkamą bendrovės pažymą, įrodyti faktiškai iš dalies sumokėtą pelno mokesį. Tačiau tokio įrodymo atžvilgiu negalėtų būti keliami per daug dideli reikalavimai, dėl kurių praktiškai būtų neįmanoma ar pernelyg sunku įgyvendinti Bendrijos teisės sistemos suteiktas teises⁴².

40 – Žiūrėti viršuje, 47 ir paskesni numeriai.

41 – 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink., p. I-4695, 28 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *de Groot* (C-385/00, Rink., p. I-11819, 103 punktas) ir minėtas sprendimas *Verkooijen* (nurodytas 2 išnašoje, 59 punktas).

42 – Dėl veiksmingumo principo žr. konkrečiai 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Rewe* (33/76, Rink., p. 1989, 5 punktas) ir 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimą *Grundig Italiana* (C-255/00, Rink., p. I-8003, 33 punktas).

74. Dėl įskaitymo taip pat negali atsitikti taip, kad iš Švedijos gauti dividendai Suomijoje būtų visiškai atleidžiami nuo pajamų mokesčio. Atvirkščiai, diskriminacijos draudimas atliekant (vienkartinį) apmokestinimą reikalauja, kad į faktiškai sumokėtą pelno mokestį (visiškai) būtų atsižvelgta. Kadangi Suomijos mokesčių administratorius, kad padengtų skirtumą tarp sumokėto pelno mokesčio ir pajamų mokesčio, negali reikalauti kompensacijos iš užsienio bendrovės, būtų teisėta, kad būtų kompensuojama nacionaliniam pajamų mokesčio mokėtojui taikant didesnę mokestį.

76. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, Teisingumo Teismas dalyvaujančioms šalims pateikė klausimą, kokie praktiniai sunkumai apmokestinant dividendus Suomijoje kiltų įskaičius užsienyje sumokėtą pelno mokestį.

77. Per posėdį Suomijos ir Britanijos vyriausybės pabrėžė, kad apmokestinant dividendus mokesčių mokėtojui ar mokesčių administratoriui yra sunku gauti reikalingą informaciją apie bendrovės kitoje valstybėje narėje sumokėtą pelno mokestį. Suomijos vyriausybė papildomai pareiškė, kad įskaitant turi būti atsižvelgiama ne tik į užsienyje taikomą pelno mokesčio tarifą, nes apskaičiavimo pagrindas priklausomai nuo valstybės gali skirtis. Britanijos vyriausybė nurodė ypatingus sunkumus, kylančius dėl to, kad laisvas kapitalo judėjimas taip pat galioja ir santykiuose su trečiosiomis šalimis.

75. Vadovaujantis tokiu sprendimu, dividendų gavėjas, investavęs užsienyje, taip pat būtų traktuojamas ne taip palankiai kaip nacionalinės bendrovės dividendų gavėjas. Viena vertus, tam tikrais atvejais jis turėtų sutikti su nežymiai didesniu apmokestinimu. Kita vertus, siekdamas pasinaudoti mokesčio kreditu, jis turėtų atlikti papildomus formalumus, o tuo tarpu nacionalinių investicijų atveju įskaitoma *ex officio*. Tačiau šio nevienodo traktavimo išvengti negalima, nes yra skirtingos situacijos⁴³.

78. Tačiau šie sunkumai negali pagrįsti visiško užsienyje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo netaikymo. Siekiant atsižvelgti į mokesčių tarifų ir apskaičiavimo bazės sudėties skirtumus, galėtų būti įskaityta faktiškai kiekvienos akcijos atžvilgiu sumokėta pelno mokesčio suma. Šią sumą atitinkama įmonė turėtų nurodyti, pavyzdžiui, savo balanse – už tuos finansinius metus, kuriais ir buvo išmokėti dividendai. Jeigu bendrovė negalėtų

43 — Žr. viršuje, Nr. 48.

to atlikti, neigiamus padarinius patirtų akcininkas, kuris apmokestinant jo dividendus negalėtų pateikti užtektinai įrodymų apie įskaitytinus mokesčius. Tikėtina, kad tokiu atveju jis investuotų kitaip.

tik tada, kai yra panašios situacijos. Atsižvelgiant į ginčo pagrindinėje byloje aplinkybes, nebūtina spręsti, kokia apimtimi čia pateikiami principai gali būti taikomi su trečiosiomis šalimis susijusiais atvejais.

79. Tam tikros problemos gali kilti su trečiosiomis šalimis susijusiais atvejais. EB 56 straipsnio 1 dalyje numatytas laisvo kapitalo judėjimo principas nereikalauja, kad trečiose šalyse sumokėtas pelno mokestis būtų įskaitomas taip pat kaip Bendrijos vidaus atveju. Atvirkščiai, ir šiuo atveju laikytina, kad vienodai traktuojama turi būti

80. Galiausiai turi būti pasakyta, kad teisės aktas dėl pelno mokesčio įskaitymo dividendų apmokestinimo atveju negali būti pateisinamas argumentuojant mokesčių schemos darnumu, jeigu įskaitymas investicijų užsienyje atžvilgiu yra negalimas, nors toks įskaitymas iš esmės galėtų būti atliekamas.

VI — Išvada

81. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, siūlau į *Korkein Hallinto-Oikeus* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

EB 56 straipsnio 1 dalis ir 58 straipsnio 1 dalies a punktas bei 3 dalis prieštarauja tam, kad pagal valstybių narių teisės aktus, kuriais remiantis apmokestinant fizinio asmens, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, dividendus, gaunamus iš Suomijoje įsteigtos akcinės bendrovės, būtų įskaitomas bendrovės sumokėtas pelno mokestis, o atitinkamai pelno mokesčio įskaityti būtų negalima tuo atveju, kai dividendai išmokami užsienyje įsteigtos bendrovės.