

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS
2004 m. rugsėjo 7 d.*

Byloje C-319/02

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2002 m. rugsėjo 10 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2002 m. rugsėjo 12 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

Petri Manninen,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissechet ir J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr ir K. Lenaerts (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,
sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

* Proceso kalba: suomių.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. vasario 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- P. Manninen,

- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos E. Bygglin ir T. Pynnä,

- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir D. Petrausch,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos K. Manji, padedamo *barrister* M. Hoskins,

- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,

susipažinęs su 2004 m. kovo 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 56 ir 58 straipsnių išaiškinimu.

- 2 Šis prašymas buvo pateiktas *Korkein hallinto-oikeus* nagrinėjamoje byloje, pradėtoje P. Manninen, kuris iškėlė klausimą dėl Suomijos mokesčių teisės aktų, susijusių su dividendų apmokestinimu (toliau – Suomijos mokesčių teisės aktai), suderinamumo su Bendrijos teise.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

- 3 EB 56 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių, taip pat tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai.“

4 EB 58 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

- a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojai skiriami pagal jų skirtingą gyvenamąją vietą arba kapitalo investavimo vietą;
- b) imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo <...> srityje“.

5 EB 58 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir procedūros negali būti naudojamos savavališkam diskriminavimui ar paslėptam laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų apribojimui, kaip nustatyta 56 straipsnyje.“

Suomijos teisė

- 6 Pagal *tuloverolaki* (Pajamų mokesčio įstatymas) (1535/1992) 32 straipsnį, asmens, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, iš Suomijos ar užsienio bendrovės, kurios akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, gauti dividendai yra apmokestinami kaip pajamos iš kapitalo.

- 7 Pagal minėto *tuloverolaki*, iš dalies pakeisto Įstatymu 1459/2001, 124 straipsnį, pajamoms iš kapitalo taikomas mokestis, kurio tarifas 29 %.

- 8 Suomijoje įsteigtos bendrovės nuo savo pelno moka mokestį, kurio tarifas taip pat yra 29 %. Kad būtų išvengta šių pajamų, gautų paskirsčius dividendus, dvigubo apmokestinimo, *laki yhtiöveron hyvityksestä* (Įstatymas dėl mokesčio kredito) (1232/1988), pakeistas įstatymu 1224/1999, 4 straipsnio 1 dalimi akcininkams suteikiamas 29/71 dividendų sumos, gautos per atitinkamus mokestinius metus, dydžio mokesčio kreditas.

- 9 Pagal Įstatymo dėl mokesčio kredito, iš dalies pakeisto Įstatymu 1224/1999, 4 straipsnio 2 dalį dividendai ir mokesčio kreditas sudaro akcininko apmokestinamas pajamas. Suteikiant mokesčio kreditą, bendrovės, kurios akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, paskirstytasis pelnas galutinai apmokestinamas 29 % tarifu.

- 10 Pagal Įstatymo dėl mokesčio kredito 1 straipsnį mokesčio kreditas taikomas tik Suomijos bendrovių dividendams, mokamiems asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje.

- 11 Pagal Įstatymo dėl mokesčio kredito, iš dalies pakeisto įstatymu 1542/1992, 9 straipsnį, jeigu Suomijos bendrovės sumokėtas pelno mokestis yra mažesnis nei 29/71 dividendų, kuriuos buvo numatyta paskirstyti per mokestinius metus, sumos, skirtumą ši bendrovė padengia sumokėdama papildomą mokestį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 P. Manninen pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje. Jis turi Švedijos bendrovės akcijų, kotiruojamų Stokholmo (Švedija) vertybinių popierių biržoje.
- 13 Atitinkamos Švedijos bendrovės dividendų forma P. Manninen paskirstytas pelnas jau buvo apmokestintas pelno mokesčiu Švedijoje. Dividendai Švedijoje taip pat apmokestinami pajamų iš kapitalo mokesčiu, išskaičiuojant jį iš pajamų šaltinio. Kadangi užsienio bendrovių Suomijos mokesčių mokėtojams paskirstyti dividendai nesuteikia teisės į mokesčio kreditą Suomijoje, pastarojoje valstybėje narėje jiems taikomas 29% tarifo pajamų iš kapitalo mokestis. Vis dėlto pagal Šiaurės Tarybos šalių konvenciją (26/1997), pasirašytą siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo pajamų ir turto mokesčių srityje, Švedijoje prie pajamų šaltinio taikomas pajamų mokestis, kurio dydis pagal šios konvencijos 10 straipsnį negali viršyti 15 proc., yra išskaičiuojamas iš acininko, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, mokamo pajamų iš kapitalo mokesčio.
- 14 2000 m. lapkričio 23 d. P. Manninen pateikė prašymą Centrinei mokesčių komisijai (*keskusverolautakunta*) siekdamas išsiaiškinti, ar remiantis EB 56 ir 58 straipsniais Švedijos bendrovės jam mokami dividendai yra apmokestinami Suomijoje.
- 15 *Keskusverolautakunta* savo 2001 m. vasario 7 d. preliminariniame sprendime nurodė, kad P. Manninen neturėjo teisės pasinaudoti mokesčio kreditu Švedijos bendrovės jam išmokėtų dividendų atžvilgiu.

- 16 P. Manninen šį sprendimą apskundė Aukščiausiajam administraciniam teismui (*Korkein hallinto-oikeus*).
- 17 Tokiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1) Ar EB 56 straipsnis draudžia anksčiau (šio sprendimo 6–11 punktuose) 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 juos gauna iš Švedijoje įregistruotos akcinės bendrovės?
- 2) Jei atsakymas į pirmą klausimą yra teigiamas, ar EB 58 straipsnį galima aiškinti taip, kad EB 56 straipsnio nuostatos neapriboja Suomijos teisės taikyti nagrinėjamas Įstatymo dėl mokesčio kredito nuostatas, nes mokesčio kredito suteikimas priklauso nuo to, ar dividendus skirstanti bendrovė Suomijoje sumokėjo mokestį, ar atitinkamą papildomą mokestį, o taip nėra užsienio bendrovės mokamų dividendų atveju, kai dividendai iš viso nėra apmokestinami?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 18 Savo klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 ir 58 straipsniai draudžia teisės tokius aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, ir kuriais remiantis asmuo, kurio

pagrindinė apmokestinimo vieta yra vienoje valstybėje narėje, neturi teisės į mokesčio kreditą tais atvejais, kai dividendus jam išmoka ne šioje valstybėje įsteigtos akcinės bendrovės.

- 19 Visų pirma pažymėtina, kad remiantis nusistovėjusia teismų praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosios Bendrijos teisės (1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink., p. I-2463, 16 punktas, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink., p. I-4695, 19 punktas ir 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink., p. I-2651, 19 punktas).
- 20 Norint išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčių teisės aktai sudaro laisvo kapitalo judėjimo apribojimą EB 56 straipsnio atžvilgiu, svarbu konstatuoti, kad Suomijos mokesčių teisės aktuose numatyto mokesčio kredito tikslas yra išvengti dvigubo bendrovių akcininkams paskirstyto pelno apmokestinimo, dividendus mokančios bendrovės pelno mokesčių įskaitant į akcininko mokėtiną pajamų iš kapitalo mokesčių. Iš tokios schemos galiausiai matyti, kad akcininko gaunami dividendai nėra apmokestinami. Kadangi mokesčio kreditas taikomas tik Suomijoje įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų atžvilgiu, minėti teisės aktai yra nepalankūs tiems asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, o dividendus, kurie savo ruožtu apmokestinami 29 % tarifo pajamų iš kapitalo mokesčiu, jie gauna iš kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių.
- 21 Akivaizdu, kad Šiaurės Tarybos šalių sudaryta konvencija mokesčių srityje, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, nepašalina šio nepalankaus traktavimo. Iš tikrųjų ši konvencija nenumato jokios pelno mokesčio įskaitymo į mokėtiną pajamų iš kapitalo mokesčių schemos. Ja tik siekiama sumažinti dvigubo apmokestinimo poveikį akcininkui pastarojo mokesčio atžvilgiu.

- 22 Iš to matyti, kad Suomijos mokesčių teisės aktai sulauko asmenis, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, nuo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje savo buveines turinčias bendroves.
- 23 Šie teisės aktai taip pat turi ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių atžvilgiu, nes sudaro joms kliūtis rinkti kapitalą Suomijoje. Kadangi ne Suomijos kilmės pajamoms iš kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis režimas negu Suomijoje įsteigtų bendrovių paskirstytiems dividendams, kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių akcijos Suomijoje gyvenantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios negu tų bendrovių, kurios turi savo buveinę šioje valstybėje narėje (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink., p. I-4071, 35 punktą ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 24 punktą).
- 24 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai sudaro konkrečiai EB 56 straipsniu draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.
- 25 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra pateisinamas remiantis EB sutarties nuostatomis.
- 26 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą „56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties <...> kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

- 27 Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybių manymu, iš šios nuostatos aiškiai matyti, kad valstybės narės turi teisę numatyti, jog mokesčio kreditu galima pasinaudoti tik jų teritorijoje įsteigtų bendrovių mokamų dividendų atžvilgiu.
- 28 Šiuo atveju svarbu pasakyti, kad EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas – nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nukrypti leidžianti nuostata – turi būti aiškinamas siauriau ir nereiškia, kad mokesčių teisės aktai, skiriantys mokesčio mokėtojus pagal vietą, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai atitinka Sutartį. Iš tiesų pačią EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą riboja EB 58 straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“.
- 29 Taigi reikia skirti nevienodą traktavimą, leidžiamą pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamą savavališką diskriminavimą. Iš teismų praktikos matyti, jog tam, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčių teisės aktai, darantys skirtumą tarp pajamų iš nacionalinių ir užsienio dividendų to asmens, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra atitinkamoje valstybėje narėje, atžvilgiu būtų laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu kapitalo judėjimu, ir jų nevienodas traktavimas turi būti susijęs su aplinkybėmis, kurios nėra objektyviai palyginamos arba būtų pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, pavyzdžiui, poreikiu apsaugoti mokesčių schemos darnumą (minėto sprendimo *Verkooijen* 43 punktas). Be to, kad būtų pateisintas nevienodas skirtingų dividendų rūšių traktavimas, jis neturi peržengti to, ko reikia nagrinėjamų teisės aktų tikslui pasiekti.

- 30 Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės visų pirma teigia, kad išmokėti dividendai iš esmės skiriasi, nelygu, ar juos išmoka Suomijos, ar ne Suomijos bendrovės. Jos tvirtina, kad atvirkščiai nei pastarųjų paskirstytas pelnas, iš Suomijoje įsteigtų bendrovių dividendų forma paskirstytas pelnas šioje valstybėje narėje yra apmokestinamas pelno mokesčiu, suteikiant teisę į mokesčio kreditą tam akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra šioje valstybėje narėje. Šioje valstybėje įsteigtų bendrovių sumokėtų dividendų ir dividendų, sumokėtų šios sąlygos neatitinkančių bendrovių, nevienodas traktavimas vis dėlto yra pateisinamas pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 31 Prancūzijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad Suomijos mokesčių teisės aktai atitinka teritoriškumo principą ir neturėtų būti laikomi prieštaraujančiais su laisvo kapitalo judėjimu susijusioms Sutarties nuostatoms (1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink., p. I-2471, 18–22 punktai).
- 32 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą nevienodas požiūris į akcininką, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, atsižvelgiant į tai, ar jis gauna dividendus iš šioje ar kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių, yra susijęs su aplinkybėmis, kurios objektyviai nėra palyginamos.
- 33 Primintina, kad Suomijos mokesčių teisės aktais siekiama išvengti dvigubo bendrovės pelno apmokestinimo, suteikiant dividendus gaunančiam akcininkui mokestinę lengvatą, susijusią su pelno mokesčio, kurį moka dividendus paskirstanti bendrovė, įskaitymu.

- 34 Atsižvelgiant į tokius teisės aktus, asmenų, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, padėtis gali skirtis priklausomai nuo vietos, kur jie investavo savo kapitalą. Iš esmės tai būtų atvejis, kai valstybės narės, kur buvo investuota, mokesčių teisės aktai, jau pašalino dividendų forma paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo grėsmę, pelno mokesčiu apmokestinami, pavyzdžiui, tik nepaskirstytą atitinkamos bendrovės pelną.
- 35 Tačiau šiuo atveju taip nėra. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties matyti, kad ir Suomijoje, ir Švedijoje įsteigtos bendrovės paskirstyti dividendai, neatsižvelgiant į mokesčio kreditą, gali būti apmokestinami dvigubai. Abiem atvejais pajamos visų pirma apmokestinamos pelno mokesčiu ir po to, kai jos paskirstomos dividendų forma, pajamų mokesčiu.
- 36 Aplinkybė, kad asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, investuoja kapitalą į Švedijoje įsteigtą bendrovę, neleidžia išvengti bendrovės, į kurią investuota, dvigubo paskirstyto pelno apmokestinimo. Galiojant mokesčiai taisyklei dėl bendrovės pelno mokesčio įskaitymo siekiant išvengti dvigubo paskirstyto pelno apmokestinimo, asmenų, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, padėtis yra panaši, nesvarbu, ar jie gauna dividendus iš šioje valstybėje narėje, ar iš Švedijoje įsteigtos bendrovės.
- 37 Iš to matyti, kad Suomijos mokesčių teisės aktai mokesčio kredito suteikimą sieja su Suomijoje įsteigtų bendrovių paskirstomais dividendais, nors akcininkų, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, padėtis yra panaši, nesvarbu, ar jie gauna dividendus iš šioje, ar kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės (šiuo klausimu žr. 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, Rink., p. I-3089, 41–49 punktus ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink., p. I-5933, 47–54 punktus).

- 38 Be to, atvirkščiai nei byloje, kur buvo priimtas minėtas sprendimas *Futura Participations ir Singer*, nagrinėti teisės aktai, Suomijos mokesčių teisės aktai negali būti laikomi teritoriškumo principo išraiška. Generalinė advokatė savo išvados 42 punkte teisingai pastebi, kad šis principas iš tikrųjų nedraudžia suteikti mokesčio kreditą asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų atžvilgiu (žr. minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 18–22 punktus).
- 39 Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, teritoriškumo principu negali būti grindžiamas nevienodas Suomijoje ir kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų traktavimas, jei su šiuo nevienodu apmokestinimu susijusių atitinkamų dividendų kategorijų objektyvi padėtis yra ta pati.
- 40 Antra, Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės teigia, kad Suomijos mokesčių teisės aktus objektyviai pateisina būtinybė užtikrinti nacionalinės mokesčių schemas darnumą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann*, C-204/90, Rink., p. I-249, ir Sprendimas *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink., p. I-305). Iš esmės jos tvirtina, kad skirtingai nuo byloje, kur buvo priimtas minėtasis sprendimas *Verkooijen*, nagrinėtos mokesčių schemas, pagrindinėje byloje yra tiesioginis ryšys tarp bendrovės pelno apmokestinimo ir dividendus gaunančiam akcininkui suteikto mokesčio kredito. Iš tikrųjų pastarajam mokesčio kreditas suteikiamas tik tada, jei bendrovė tikrai sumokėjo pelno mokestį. Jei toks mokestis neapima minimalaus mokesčio už paskirstytinus dividendus, bendrovė turi mokėti papildomą mokestį.
- 41 Suomijos vyriausybė priduria, kad jei mokesčio kreditas būtų suteikiamas Švedijos bendrovės išmokamus dividendus gaunantiems akcininkams, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, šios valstybės narės valdžios institucijos būtų įpareigosotos suteikti mokestinę lengvatą, susijusią su pelno mokesčiu, kurio ši valstybė negavo, o tai sukeltų grėsmę nacionalinės mokesčių schemas darnumui.

- 42 Šiuo atveju primintina, kad minėtų sprendimų *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog būtinybę išlaikyti mokesčių schemos darnumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių įgyvendinimo apribojimas. Tačiau kad tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas būtų priimtinas, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo taikant nustatytą mokestį (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink., I-3955, 18 punktą, minėto sprendimo *Asscher* 58 punktą; minėto sprendimo *ICI* 29 punktą; 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink., p. I-7641, 24 punktą bei 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink., p. I-10829, 52 punktą). Kaip matyti iš minėto sprendimo *Bachmann* 21–23 punktų ir minėto sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 14–16 punktų, šie sprendimai grindžiami išvada, jog Belgijos teisėje paties pajamų mokesčio mokėtojo atžvilgiu egzistavo tiesioginis ryšys tarp galimybės išskaičiuoti draudimo įmokas iš apmokestinamų pajamų ir draudėjų išmokėtų sumų vėlesnio apmokestinimo.
- 43 Taip pat svarbu pasakyti, kad iš teismų praktikos matyti, jog argumentas, pagrįstas būtinybe išsaugoti mokesčių schemos darnumą, turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamų mokesčių teisės aktų siekiamą tikslą (žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 67 punktą).
- 44 Kaip jau buvo minėta šio sprendimo 33 punkte, Suomijos mokesčių teisės aktais siekiama išvengti akcininkams paskirstomo bendrovių pelno dvigubo apmokestinimo. Siekiamas tikslas yra įgyvendinamas suteikiant akcininkui mokesčio kreditą, apskaičiuojamą atsižvelgiant į bendrovių pelno mokesčio tarifą (žr. šio sprendimo 8 punktą). Atsižvelgiant į tai, kad bendrovių pelno mokesčio ir pajamų iš kapitalo mokesčio tarifas yra toks pats, t. y. 29 proc., šis mokestinis režimas galiausiai taikomas Suomijoje įsteigtų bendrovių akcininkų, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, paskirstomam pelnui, pastaruosius tiesiog atleidžiant nuo gautų dividendų apmokestinimo. Jeigu paaiškėtų, kad mokančios dividendus Suomijos bendrovės sumokėtas mokestis yra mažesnis nei mokesčio kredito suma, ši bendrovė skirtumą padengtų sumokėdama papildomą mokestį.

- 45 Nors šie mokesčių teisės aktai yra pagrįsti ryšiu tarp mokesstinės lengvatos ir kompensacinio mokesčio išskaitymo, numatant, kad akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, suteikiamas mokesčio kreditas yra apskaičiuojamas atsižvelgiant į pelno mokestį, kurį šioje valstybėje narėje įsteigta bendrovė turi sumokėti nuo savo paskirstomo pelno, tokie teisės aktai Suomijos mokesčių schemos darnumui išsaugoti nėra būtini.
- 46 Iš tikrųjų atsižvelgiant į Suomijos mokesčių teisės aktų siekiamą tikslą, minėtos mokesčių schemos darnumas yra garantuojamas tol, kol yra išlaikoma sąsaja tarp akcininko naudai suteikiamos mokesstinės lengvatos ir mokėtino pelno mokesčio. Taigi pagrindinės bylos atveju mokesčio kredito suteikimas akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje ir kuris turi akcijų Švedijoje įsteigtoje bendrovėje, apskaičiuotino atsižvelgiant į pelno mokestį, kurį ši bendrovė turi sumokėti pastarojoje valstybėje narėje, nekeltų grėsmės Suomijos mokesčių schemos darnumui ir būtų laisvo kapitalo judėjimą mažiau ribojanti priemonė nei ta, kuri įtvirtinta Suomijos mokesčių teisės aktuose.
- 47 Be to, reikia pasakyti, kad bylose, kur buvo priimti sprendimai *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją*, nagrinėjamų mokesčių nuostatų tikslas taip pat buvo išvengti dvigubo apmokestinimo. Iš tikrųjų Belgijos teisės aktų fiziniams asmenims suteikta galimybė išskaičiuoti gyvybės draudimo įmokas iš jų apmokestinamųjų pajamų, panaudotų šioms įmokoms sumokėti, taip jų neapmokestinant buvo pagrįsta tuo, kad vėliau dėl iš įmokų sukaupto kapitalo apmokestinamas jo turėtojas. Pagal tokią tvarką dvigubo apmokestinimo išvengiama atidedant vienintelį apmokestinimą iki tol, kol išmokamas iš neapmokestinamų įmokų sukauptas kapitalas. Mokesčių schemos darnumui užtikrinti buvo būtina, kad, leisdamos gyvybės draudimo įmokas išskaičiuoti iš apmokestinamųjų pajamų, Belgijos mokesčių institucijos būtų įsitikinusios, jog draudimo bendrovės išmokėtas kapitalas pasibaigus sutarčiai bus apmokestinamas. Būtent šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad nėra mažiau griežtų priemonių nei tos, kurios buvo nagrinėjamos bylose, kur buvo priimti sprendimai *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją*, galinčios išsaugoti nagrinėjamos mokesčių schemos darnumą.

- 48 Tačiau pagrindinėje byloje faktinės aplinkybės skiriasi. Iš tikrųjų tuo metu, kai akcininkas, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, gauna dividendus, taip paskirstytas pelnas jau yra apmokestintas pelno mokesčiu, nesvarbu, ar šie dividendai buvo išmokėti Suomijos, ar užsienio bendrovių. Suomijos mokesčių teisės aktais siekiamas tikslas panaikinti dvigubą paskirstyto pelno apmokestinimą dividendų forma gali būti pasiekiamas suteikiant mokesčio kreditą to pelno atžvilgiu, kurį Švedijos bendrovės paskirsto asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje.
- 49 Iš tikrųjų mokesčio kredito suteikimas, atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje mokėtiną pelno mokestį, sumažintų Suomijos Respublikos mokesčines įplaukas, susijusias su kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtais dividendais. Vis dėlto iš teismų praktikos matyti, kad mokestinių įplaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę (minėto sprendimo *Verkooijen* 59 punktas; 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink., p. I-8147, 56 punktas bei minėto sprendimo *X ir Y* 50 punktas).
- 50 Per posėdį Suomijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės nurodė įvairias praktines kliūtis, kurios, jų manymu, atima iš asmens, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį pelno mokestį, kurį turi sumokėti kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė. Jos pabrėžė, kad Sutartyje įtvirtintos laisvo kapitalo judėjimo taisyklės taikomos ne tik kapitalo judėjimui tarp valstybių narių, bet ir kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. Šių vyriausybių manymu, atsižvelgiant į galiojančių mokesčių sistemų įvairovę, praktikoje neįmanoma tiksliai nustatyti mokesčio dydžio, kuriuo kaip pelno mokesčiu buvo apmokestinami kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės išmokėti dividendai. Toks negalėjimas pirmiausiai priklauso nuo to, jog kiekvienoje šalyje skiriasi pelno mokesčio apskaičiavimo pagrindas, taip pat ir mokesčio tarifai kiekvienais metais gali skirtis. Be to, jos tvirtina, kad bendrovės išmokėti dividendai nebūtinai atsiranda dėl atitinkamu mokestiniu laikotarpiu gauto pelno.

- 51 Šiuo atveju svarbu pabrėžti, kad pagrindinė byla yra visiškai nesusijusi su laisvu kapitalo judėjimu tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. Iš tiesų ši byla susijusi su valstybės narės mokesčių institucijų atsisakymu suteikti mokesčio kreditą asmeniui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, dėl to, kad jis gavo dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės.
- 52 Be to, pastebėtina, kad iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nutarties matyti, jog Suomijoje akcininkui suteikiamas mokesčio kreditas yra lygus 29/71 šitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtų dividendų. Mokesčio kredito apskaičiavimo tikslais taikomas trupmenos skaitiklis yra lygus pelno mokesčio tarifui, o vardiklis – rezultatui, gautam šį mokesčio tarifą atėmus iš 100.
- 53 Galiausiai taip pat reikia pripažinti, kad Suomijos teisėje mokesčio kreditas visada atitinka dividendus paskirstančios bendrovės realiai sumokėto pelno mokesčio sumą. Jeigu nustatoma, kad sumokėtas pelno mokestis yra mažesnis nei mokesčio kredito suma, skirtumą padengia paskirstanti bendrovė, sumokėdama papildomą mokestį.
- 54 Šiomis aplinkybėmis akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, gavusiam dividendų iš Švedijoje įsteigtos bendrovės, suteikiamas mokesčio kreditas apskaičiuojamas atsižvelgiant į realiai kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės sumokėtą mokestį, nes toks mokestis nustatomas pagal bendras taisykles, taikomas apskaičiavimo pagrindui nustatyti, ir pagal pelno mokesčio tarifą pastarojoje valstybėje narėje. Galimi realiai sumokėto mokesčio nustatymo sunkumai bet kuriuo atveju negali pateisinti kliūties laisvam kapitalo judėjimui, išplaukiančios iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų (žr. sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 29 punktą).

- 55 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pateiktus klausimus galima atsakyti taip: EB 56 ir 58 straipsniai draudžia teisės aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje, neturi teisės pasinaudoti mokesčio kreditu dėl to, kad akcinės bendrovės, kurios jam išmokėjo dividendus, yra įsteigtos ne toje valstybėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

EB 56 ir 58 straipsniai draudžia teisės aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje, neturi teisės pasinaudoti mokesčio kreditu dėl to, kad akcinės bendrovės, kurios jam išmokėjo dividendus, yra įsteigtos ne toje valstybėje.

Parašai