

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. lapkričio 14 d.\*

Byloje C-513/04

dėl 2004 m. gruodžio 1 d. *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* (Belgija) sprendimu pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. gruodžio 15 d., priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Mark Kerckhaert,**

**Bernadette Morres**

prieš

**Belgische Staat**

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts ir E. Juhász, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

\* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,  
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. sausio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- M. Kerckhaert ir B. Morres, atstovaujamų *advocaten* L. De Broe ir P. Wytinck,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos E. Dominkovits ir M. Wimmer,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson, padedamos *barrister* S. Moore,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Wils,

susipažinęs su 2006 m. balandžio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 73b straipsnio 1 dalies (dabar – EB 56 straipsnio 1 dalis) išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp M. Kerckhaert ir B. Morres (toliau – sutuoktiniai Kerckhaert-Morres), iš vienos pusės, ir *Gewestelijke Directie Antwerpen I* (toliau – Belgijos mokesčių administracija), iš kitos pusės, dėl pastarosios atsisakymo jiems atskaityti užsienyje sumokėtą fiksuoto 15 % dydžio mokestį, kaip tai numatyta 1964 m. kovo 10 d. Belgijos ir Prancūzijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės bei teisinės pagalbos taisyklių pajamų mokesčio srityje nustatymo, iš dalies pakeistos 1971 m. vasario 15 d. pasirašytu papildomu protokolu, 19 straipsnio A skirsnio 1 ir 2 dalyse.

## **Belgijos mokesčių teisės aktai**

### *Pajamų mokesčio kodeksas*

- 3 Pagal Pajamų mokesčio kodekso 171 straipsnio 3 dalį apmokestinant dividendus taikomas 25 % dydžio tarifas.
  
- 4 Pajamų mokesčio kodekso 187 straipsnis iš pradžių numatė, kad, kiek tai susiję su pajamomis iš akcijų arba dalių ir investuoto kapitalo, kurios užsienyje buvo apmokestintos pajamų mokesčiu, pelno mokesčiu arba ne rezidentų pajamų mokesčiu, mokestis pirmiausia buvo sumažinamas fiksuotu šio užsienyje sumokėto mokesčio dydžiu.
  
- 5 Pasikeitus teisės aktams, fiziniai asmenys nebegali naudotis šiuo mokesčių atskaitymu, kai jie iš kitoje valstybėje įsteigtų įmonių gauna dividendus, išmokėtus iš pajamų, kurios toje valstybėje jau buvo apmokestintos pajamų mokesčiu, taigi šioms pajamoms pastarojoje valstybėje taikomas mokestis prie šaltinio ir Pajamų mokesčio kodekso 171 straipsnio 3 dalyje numatytas 25 % dydžio mokestis.

### *Prancūzijos ir Belgijos sutartis*

- 6 Prancūzijos ir Belgijos sutartimi, be kita ko, siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų, susijusių su pajamų mokesčio mokėjimu, kurį atlieka vienas ir tas pats asmuo Prancūzijoje ir Belgijoje.

7 Sutarties 15 straipsnio 3 dalis numato:

„Prancūzijos bendrovės rezidentės išmokėti dividendai, kurie, jeigu juos gautų Prancūzijos rezidentai, suteiktų teisę pasinaudoti mokesčių atskaitymu, išmokant juos Belgijoje gyvenančiam fiziniam asmeniui, suteikia teisę pasinaudoti mokesčių atskaitymu atėmus prie šaltinio sumokėtą mokestį, apskaičiuotą taikant 15 % dydžio tarifą dividendams prieš apmokestinimą, kuriuos sudaro išmokėti dividendai, pridėjus prie jų mokestinį kreditą.“

8 Remiantis šios sutarties 19 straipsnio A skirsnio 1 dalimi, yra numatyta, kad kai Prancūzijos bendrovė rezidentė išmoka dividendus kitokiam Belgijos rezidentui nei pelno mokesčiu apmokestinama bendrovė ir kai šie dividendai Prancūzijoje faktiškai buvo apmokestinti mokesčiu prie šaltinio, nuo jų sumos, atskaičius Prancūzijoje sumokėtą mokestį, Belgijoje mokėtinas mokestis sumažinamas, pirma, sumokėtu standartinio tarifo mokesčiu prie šaltinio už pajamas iš investuoto kapitalo (*précompte mobilier*) ir, antra, fiksuoto dydžio užsienyje sumokėtu mokesčiu, kurį galima atimti taikant Belgijos teisės aktuose nustatytas sąlygas, tačiau ši dalis negali būti mažesnė nei 15 % minėtos neto sumos.

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

9 Belgijoje gyvenantys sutuoktiniai Kerckhaert-Morres 1995 ir 1996 m. gavo dividendus iš Prancūzijoje įsteigtos bendrovės *Eurofers SARL*.

- 10 Viena – 50 % pervestų dividendų dydžio – gautų sumų dalis atitiko mokestinį kreditą, kurį Prancūzijos mokesčių institucijos pagal Prancūzijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnio 3 dalį suteikė kaip pelno mokesčio kompensaciją. Remiantis šia nuostata, šis mokestinis kreditas prilyginamas pajamoms iš dividendų. Iš bruto dividendų Prancūzijoje buvo atskaitytas 15 % mokestis prie šaltinio kaip pajamų mokestis.
- 11 Situoktiniai Kerckhaert-Morres deklaravo iš bendrovės *Eurofers SARL* gavę 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) ir 7 173 702 BEF (177 831,43 EUR) pajamų atitinkamai už 1995 ir 1996 metus. Savo pajamų deklaracijoje jie paprašė pritaikyti mokesčio lengvatą, numatytą Prancūzijos ir Belgijos sutarties 19 straipsnio A skirsnio 1 dalyje ir atitinkančią Prancūzijoje sumokėtą mokestį prie šaltinio.
- 12 Atsižvelgiant į tai, kad Belgijos įstatymų leidėjas šią mokesčio lengvatą buvo panaikinęs, jų prašymas nebuvo patenkintas.
- 13 Manydami, kad dėl atsisakymo taikyti pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokesčio lengvatą Prancūzijoje išmokėtiems dividendams taikoma didesnė mokestinė našta nei Belgijoje įsteigtų bendrovių dividendams, situoktiniai Kerckhaert-Morres, remdamiesi, be kita ko, Sutarties 73b straipsnio 1 dalies pažeidimu, kreipėsi į *Rechtbank van eerste aanleg te Gent*, siekdami, kad būtų panaikintas Belgijos mokesčių administratoriaus sprendimas atmesti jų prašymą.

- 14 Manydamas, kad sprendžiant šį ginčą reikalingas Bendrijos teisės išaiškinimas, *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 56 straipsnio 1 dalis (ginčijamų įvykių metu – EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis) turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia apribojimą, atsirandantį dėl valstybės narės (šiuo atveju – Belgijos) pajamų mokesčių reglamentuojančio teisės akto nuostatos, pagal kurią ir toje valstybėje narėje, ir kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių akcininkui už turimas akcijas išmokamiems dividendams taikomas vienas ir tas pats mokesčio tarifas, tačiau dividendų už ne šioje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas atveju kitoje valstybėje narėje pritaikyto mokesčio prie šaltinio atskaitymas neleidžiamas?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 15 Pirmiausia reikėtų priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas; 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 32 punktas; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 21 punktas; 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063, 19 punktas ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas).
- 16 Minėtuose sprendimuose *Verkooijen*, *Lenz* ir *Manninen* Teisingumo Teismas nusprendė, kad atitinkamų valstybių narių teisės aktai įtvirtina skirtingą pajamų,

gautų dividendų forma iš atitinkamo mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje įsteigtų bendrovių, ir pajamų, gautų kaip dividendai iš bendrovių, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje, traktavimą, nes nesuteikia pastarųjų dividendų gavėjams kitiems suteikiamų mokesčio lengvatų. Konstatavęs, kad mokesčių mokėtojų, gaunančių dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių, situacija objektyviai nesiskiria nuo mokesčių mokėtojų, gaunančių dividendus iš bendrovių, įsteigtų valstybėje narėje, kurioje jie gyvena, situacijos, Teisingumo Teismas pripažino, kad aptariamais teisės aktais gali sudaryti kliūčių Sutartyje įtvirtintoms laisvėms.

- 17 Priešingai argumentams, kuriais remiasi situoktiniai Kerckhaert-Morres, pagrindinė byla vis dėlto skiriasi nuo bylų, kuriose buvo priimti minėti sprendimai, nes Belgijos mokesčių teisės aktai visiškai neskiria Belgijoje įsteigtų bendrovių dividendų nuo kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių dividendų, ir pagal Belgijos įstatymą apmokestina juos vienodu 25 % dydžio pajamų mokesčiu.
- 18 Be to, negalima sutikti su argumentu, kad nagrinėjamu atveju Belgijoje gyvenantys akcininkai, atsižvelgiant į tai, ar jie dividendus gauna iš bendrovės, įsteigtos toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje, yra skirtingoje situacijoje, todėl vienodas požiūris į juos, būtent vienodo dydžio pajamų mokesčio taikymas, būtų diskriminacinis.
- 19 Tiesa, kad diskriminacija gali būti ne tik tuomet, kai skirtingos taisyklės taikomos panašioms situacijoms, bet ir tuomet, kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 30 punktą ir 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 26 punktą). Vis dėlto akcininko, gaunančio dividendus, padėtis valstybės, kurioje jis gyvena, mokesčių teisės aktų atžvilgiu netampa būtinai skirtinga šių teismo sprendimų prasme vien dėl to, kad jis juos gauna iš bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, kuri, vykdydama savo kompetenciją mokesčių srityje, šiems dividendams taiko pajamų mokestį prie šaltinio.



- 20 Nagrinėjamos aplinkybėmis nepalankių pasekmių, kurias galėtų sukelti tokios pajamų apmokestinimo sistemos, šiuo atveju Belgijos režimo pagrindinėje byloje, taikymas, atsiranda dėl to, kad dvi valstybės narės tuo pačiu metu vykdo savo kompetenciją mokesčių srityje.
- 21 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad tokiomis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kokios nurodytos EB 293 straipsnyje, siekiama pašalinti arba sušvelninti neigiamą poveikį vidaus rinkos funkcionavimui, išplaukiantį iš prieš šį esančiame punkte nurodytų nacionalinių mokesčių sistemų egzistavimo.
- 22 Tačiau dabartinė Bendrijos teisė tokioje situacijoje, kokia yra pagrindinėje byloje, nenustato kompetencijos, susijusios su dvigubo apmokestinimo Bendrijos viduje panaikinimu, pasidalijimo tarp valstybių narių bendrų kriterijų. Iš tiesų, išskyrus 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6), 1990 m. liepos 23 d. Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, p. 10) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38), Bendrijos teisėje iki šiol nebuvo priimta jokia suvienodinanti ar derinanti priemonė, kuria būtų siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų.
- 23 Todėl valstybės narės turi imtis priemonių, būtinų tam, kad būtų išvengta tokių situacijų, kokia yra pagrindinėje byloje, taikydamos, be kita ko, tarptautinėje mokesčių srityje praktikoje naudojamus pasidalijimo kriterijus. Iš esmės tai yra Prancūzijos ir Belgijos sutarties, kuri tokiais atvejais padalija kompetenciją mokesčių srityje tarp Prancūzijos Respublikos ir Belgijos Karalystės, tikslas. Tačiau minėta sutartis nėra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas.

- 24 Atsižvelgiant į visus šiuos argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Sutarties 73b straipsnio 1 dalis nedraudžia tokio valstybės narės teisės akto, kaip antai šis Belgijos teisės aktas, pagal kurį, apmokestinant pajamų mokesčiu, dividendams už šios valstybės teritorijoje įsteigtų bendrovių akcijas ir dividendams už kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas taikomas vienodo dydžio apmokestinimas, nenumatant galimybės atskaityti šioje kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėto mokesčio.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

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

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

**EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis (dabar – EB 56 straipsnio 1 dalis) nedraudžia tokio valstybės narės teisės akto, kaip antai šis Belgijos teisės aktas, pagal kurį, apmokestinant pajamų mokesčiu, dividendams už šios valstybės teritorijoje įsteigtų bendrovių akcijas ir dividendams už kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas taikomas vienodo dydžio apmokestinimas, nenumatant galimybės atskaityti šioje kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėto mokesčio.**

Parašai.