



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2014 m. sausio 16 d.¹

Sujungtos bylos C-24/12 ir C-27/12

X BV ir TBG Limited

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„SESV 63 straipsnis — Teritorinė laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritis — Kapitalo judėjimas iš valstybės narės į jai priklausančią užjūrio šalį ir teritoriją (toliau – UŠT) — Trečiosios šalies sąvoka pagal SESV 63 straipsnį — SESV 64 straipsnio 1 dalis — Standstill išlyga — 1993 m. gruodžio 31 d. egzistavę apribojimai“

I – Įžanga

1. Pagal EB 56 straipsnio 1 dalį (dabar – SESV 63 straipsnio 1 dalis) ES teisė reglamentuoja laisvą kapitalo judėjimą ne tik tarp valstybių narių, bet ir esant santykiams su trečiosiomis šalimis. Tačiau nė viena iš Sutartyse įtvirtintų pagrindinių laisvių netaikoma išimtinai valstybių narių vidaus situacijoms. Todėl neaišku, ar tariamai diskriminuojantis dividendų, kuriuos valstybėje narėje įsisteigusi bendrovė išmoka akcininkui, įsisteigusiam tos pačios valstybės narės teritorijoje, kuri nepriklauso Europos Sąjungai, apmokestinimas gali būti laikomas kapitalo judėjimo į trečiąją šalį apribojimu, kaip tai suprantama pagal EB sutarties 56 straipsnio 1 dalį, ar tokio pobūdžio veiksmas yra išimtinai vidinis atitinkamoje valstybėje narėje vykstantis veiksmas. Pastaruoju atveju EB 56 straipsnio 1 dalis netaikoma.

2. Sujungtos bylos *X BV* (C-24/12) ir *TBG Limited* (C-27/12) susijusios su tariamai diskriminuojančiomis Nyderlanduose išmokamiems dividendams taikomo mokesčio prie šaltinio taisyklėmis, nes Nyderlandų Antiluose įsisteigusioms bendrovėms išmokamiems dividendams yra taikomos kitokios sąlygos negu dividendams, kuriuos gauna Nyderlanduose įsisteigusios bendrovės.

3. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausiasis teismas) Teisingumo Teismui pateikė tris prejudicinius klausimus dėl Nyderlandų Antilų teisinio statuso, kiek tai susiję su Nyderlandais ir laisvo kapitalo judėjimu tarp Europos Sąjungos valstybių narių ir trečiųjų šalių.

4. Konkrečiai *Hoge Raad* siekia išsiaiškinti, ar kapitalo judėjimas iš Nyderlandų į Nyderlandų Antilus patenka į EB 56 straipsnio 1 dalies taikymo *ratione materiae* sritį, ar tai yra išimtinai vidaus situacija. Jeigu EB 56 straipsnio 1 dalis taikoma, *Hoge Raad* prašo pateikti išaiškinimą dėl EB 57 straipsnyje (dabar – SESV 64 straipsnis) numatytos vadinamosios „standstill išlygos“.

¹ — Originalo kalba: anglų.

5. Šiuo atveju problema susijusi su tuo, kokia teisės sistema taikoma. Ar sprendamas, ar buvo sugriežtintas 1993 m. gruodžio 31 d. buvęs apribojimas, nacionalinis teismas turi orientuotis tik į Nyderlanduose padidintą mokesčių prie šaltinio, ar jis turi taip pat atsižvelgti į Nyderlandų Antiluose tuo pačiu metu taikytą atleidimą nuo mokesčio? Ar pastaruoju atveju taip pat turi būti atsižvelgiama į ankstesnę Nyderlandų Antiluose taikytą įgyvendinimo tvarką (toliau – Nyderlandų Antiluose suformuota nutarimų praktika), pagal kurią faktinis mokesčio dydis sumažinamas individualiai?

6. Taigi, nagrinėjamosiose bylose Teisingumo Teismas SESV 63 straipsnio 1 dalies taikymo kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir užjūrio šalių ir teritorijų (toliau – UŠT) klausimu pagal SESV ketvirtąją dalį gali remtis byla *Prunus ir Polonium* (C-384/09)². Taip pat turi būti nagrinėjamas 2001 m. lapkričio 27 d. Tarybos sprendimas Nr. 2001/822/EB dėl užjūrio šalių bei teritorijų ir Europos bendrijos asociacijos³ ir tai, ar jis taikomas sprendžiant tokio pobūdžio ginčus. Tačiau nagrinėjamos bylos skiriasi nuo *Prunus* byloje nagrinėto atvejo tuo, kad Nyderlandų Antilai priklauso Nyderlandams (toliau – nuosava UŠT), o *Prunus* byla buvo susijusi su kapitalo judėjimu tarp Prancūzijos ir Didžiosios Britanijos Mergelių Salų.

II – Nacionalinė konstitucinė ir teisinė sistema, aplinkybės, procedūra ir pateikti prejudiciniai klausimai

A – Konstitucinis pagrindas

7. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu – 2005 ir 2006 metais – Nyderlandų Karalystę sudarė trys vienetai, kurių kiekvienas turėjo savo konstituciją ir savo institucinę struktūrą. Tai – Nyderlandai (anksčiau – Nyderlandai ir Naujoji Gvinėja), Nyderlandų Antilai ir Aruba⁴.

8. Šių trijų vienetų konstituciniai santykiai nustatyti 1954 m. *Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden* (Nyderlandų Karalystės Chartija su atitinkamais pakeitimais)⁵. Sprendimus Karalystės klausimais priimdavo Karalystės Ministrų Taryba (*De raad van ministers van het Koninkrijk*), kurią iki 2010 m. spalio 10 d. sudarė Nyderlandų Ministrų Tarybos nariai ir atitinkamai Nyderlandų Antilų ir Arubos įgaliotieji ministrai⁶.

9. Be Chartijoje Karalystės kompetencijai paliktų Karalystės reikalų, remiantis Chartijos 38 straipsniu, bendru sutarimu galima priimti teisės aktus kitais klausimais.

B – Teisės aktai

10. Šių trijų teritorinių vienetų fiskalinius santykius reguliavo *Belastingregeling voor het Koninkrijk* (Įstatymas dėl Karalystės mokesčių sistemos nustatymo, toliau – BRK) – bendru sutarimu priimtas teisės aktas; jam pritarė Karalystės Ministrų Taryba, vėliau jis buvo priimtas įprastine Nyderlandų Karalystės įstatymų leidybos tvarka. Kiekvienas iš trijų Nyderlandų Karalystės valstybinių vienetų BRK nustatytose ribose savarankiškai vykdė mokesčių įgaliojimus.

2 — 2011 m. gegužės 5 d. sprendimas, Rink. p. I-3319.

3 — OL L 314, 2001, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 38 t., p. 319 (toliau – UŠT sprendimas). Pažymėtina, kad UŠT sprendimas buvo panaikintas 2013 m. lapkričio 25 d. Tarybos sprendimu 2013/755/ES dėl užjūrio šalių bei teritorijų ir Europos Sąjungos asociacijos (Užjūrio asociacijos sprendimas), OL L 344, 2013, p. 1. Tarybos sprendimas 2013/755/ES įsigaliojo 2014 m. sausio 1 d. Taigi nagrinėjamoje byloje *ratione temporis* taikomas Tarybos sprendimas Nr. 2001/822/EB.

4 — Žr. generalinio advokato A. Tizzano išvados bylose *Ispanija prieš Jungtinę Karalystę* (C-145/04, Rink. p. I-7917) ir *Eman ir Sevinger* (C-300/04, Rink. p. I-8055) 26 punktą ir jo argumentus dalyje „Nyderlandų Karalystės konstitucinė santvarka“.

5 — 1954 m. *Staatsblad* Nr. 503, iš dalies pakeistas 1998 m. rugsėjo 7 d. Karalystės įstatymu (1988 m. *Staatsblad* Nr. 579) (*Rijkswet van 28 oktober 1954 (Stb. 503; PB 121) houdende aanvaarding van een Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals gewijzigd bij de rijkswet van 7 september 1998 (Stb. 579; PB 1999, 22)*).

6 — Iš Nyderlandų Antilų 2010 m. spalio 10 d. buvo sudarytos dvi naujos valstybės Kiurasao ir Sen Martenas, o Bonero, Sabos ir Sint Eustatijaus salos tapo tiesiogiai valdomos Nyderlandų.

11. Iki 2002 m. sausio 1 d., įskaitant ir laikotarpį nuo 1993 m., pagal BRK 11 straipsnio 3 dalį dividendams, kuriuos Nyderlanduose įsteigta bendrovė išmokėdavo Nyderlandų Antiluose įsteigtai bendrovei, buvo taikomas 7,5 % arba 5 % dydžio mokestis prie šaltinio. O Nyderlandų Antiluose pagal (ankstesnės redakcijos) *Landsverordening op de winstbelasting* (Nacionalinis nutarimas dėl pelno mokesčio) 8A, 8B, 14 ir 14A straipsnius buvo taikomas mažas (nuo 2,4 % iki 3 %) arba didelis (5,5 %) pelno mokesčio tarifas. Jeigu nebūtų atsižvelgiama į Nyderlandų Antilų nutarimų suformuluotą praktiką dėl apmokestinimo Nyderlandų Antilų pelno mokesčiu, bendra mokesčių našta, tenkanti už akcijas mokamiems dividendams, sudarė maždaug 10 %⁷. Taip pat pažymėtina, kad pagal 1965 m. *Wet op de dividendbelasting* (1965 m. Įstatymas dėl dividendų mokesčio) Nyderlanduose įsikūrusioms bendrovėms išmokami dividendai atleidžiami nuo mokesčio.

12. Tačiau nuo 2002 m. sausio 1 d. BRK 11 straipsnio 3 dalis buvo pakeista. Nuo to laiko dividendai už akcijas, išmokami Nyderlandų Antiluose įsteigtai bendrovei iš Nyderlandų, apmokestinami taikant naują – 8,3 % dydžio – mokesčio prie šaltinio tarifą. Taip pat nuo 2002 m. Nyderlandų Antiluose nuo pelno mokesčio visiškai atleisti dividendai, mokami už Nyderlanduose įsikūrusių dukterinių bendrovių akcijas (25 % pasirašytų akcijų). Taigi, nuo to laiko faktinė dividendų, mokamų už akcijas, mokesčio našta yra 8,3 % dydžio mokestis prie šaltinio.

C – Pagrindinės bylos aplinkybės ir procesas

13. *X BV* įsteigta pagal Nyderlandų teisės aktus. Jos buveinė registruota Nyderlanduose. Ji užsiima tarptautiniu krovininių vežimų jūra. Visos *X BV* akcijos priklauso *Stichting A*. Išleistus akcijų sertifikatus turi *B NV*, jos buveinė registruota Nyderlandų Antiluose. 2005 m. birželio 27 d. *X BV* išmokėjo dividendus, tačiau pagal BRK 11 straipsnio 3 dalį iš jų buvo išskaičiuotas 8,3 % dydžio dividendų mokestis.

14. *Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland American Investment Corporation NV* (toliau – *HAIC*)⁸ – pagal Nyderlandų teisės aktus įsteigta akcinė bendrovė, kurios vienintelė akcininkė buvo pagal Nyderlandų Antilų teisės aktus įsteigta bendrovė *TBG Holding NV*. 2006 m. rugsėjo 1 d. *HAIC* išmokėjo *TBG* dividendus, tačiau pagal BRK 11 straipsnio 3 dalį iš jų buvo išskaičiuotas 8,3 % dydžio dividendų mokestis.

15. *TBG Limited* ir *X BV* pareiškė prieštaravimus dėl šio dividendų mokesčio sumokėjimo ir pareikalavo jį grąžinti. Šiuos prieštaravimus kompetentinga Nyderlandų mokesčių institucija atmetė. Šie sprendimai buvo apskųsti *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo apylinkės teismas), tačiau skundai buvo atmesti kaip nepagrįsti.

16. Tuomet apeliaciniai skundai buvo pateikti *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apygardos teismas), tačiau jis paliko galioti *Rechtbank* sprendimus. *Gerechtshof* nuomone, EB 56 straipsnis nėra bendrai taikomas UŠT. Be to, atsižvelgiant į UŠT sprendimą, Bendrijos požiūriu, Nyderlandų ir Nyderlandų Antilų santykiai turi būti laikomi „vidaus situacija“. Dėl to šiam ginčui taikoma tik Nyderlandų teisė.

⁷ — Tokia individuali tvarka galbūt lėmė tai, kad iki 2002 m. sausio 1 d. – ir jau 1993 m. – faktiškai mokėtas mokestis už dividendus, kuriuos Nyderlandų Antilų bendrovei išmokėdavo Nyderlanduose įsteigta dukterinė bendrovė, būdavo gerokai mažesnis nei 8,3 %.

⁸ — Remiantis bylos medžiaga, 2009 m. *TBG Holding NV* persikėlė iš Kiurasao į Maltą ir buvo pertvarkyta į *TBG Limited* – ribotos atsakomybės bendrovę, kuriai taikomi Maltos įstatymai. Vėliau *HAIC* buvo su ja sujungta ir teisiškai nustojo egzistuoti. Todėl *TBG Limited* perėmė ir *TBG BV*, ir *HAIC* reikalavimus dėl sumokėto mokesčio prie šaltinio.

17. Vėliau apeliaciniai skundai buvo pateikti *Hoge Raad* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar siekiant taikyti EB 56 straipsnį (dabar – SESV 63 straipsnis) nuosava UŠT gali būti laikoma trečiąja šalimi, todėl kapitalo judėjimo tarp valstybės narės ir jai priklausančios UŠT atveju galima remtis EB 56 straipsniu?
- 2a. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar atsakant į klausimą, ar siekiant taikyti EB 57 straipsnio 1 dalį (dabar – SESV 64 straipsnio 1 dalis) yra mokesčio padidinimas, nagrinėjamu atveju, kai 2002 m. sausio 1 d., palyginti su 1993 m., mokesčio prie šaltinio už dividendus už akcijas, kuriuos Nyderlanduose įsteigta dukterinė bendrovė išmoka Nyderlandų Antiluose įsteigta savo holdingo bendrovei, tarifas buvo padidintas nuo 7,5 % arba 5 % iki 8,3 %, svarbu tik Nyderlandų mokesčio prie šaltinio tarifo padidinimas, ir ar reikia atsižvelgti ir į tai, jog Nyderlandų Antilų valdžios institucijos, atsižvelgdamos į Nyderlandų mokesčio prie šaltinio tarifo padidinimą, nuo 2002 m. sausio 1 d. atleidžia nuo mokesčio dividendus už akcijas, kuriuos išmoka Nyderlanduose įsteigta dukterinė bendrovė, nors prieš tai šie dividendai buvo įtraukiami į pelną, apmokestinamą nuo 2,4 % iki 3 % arba 5,5 % dydžio mokesčio tarifu?
- 2b. Jeigu svarbu ir mokesčio sumažinimas Nyderlandų Antiluose, kurį lemia 2a klausime nurodyto dividendų už akcijas atleidimo nuo mokesčio nustatymas, ar taip pat reikia atsižvelgti į Nyderlandų Antilų igyvendinimo nuostatas (šiuo atveju – Nyderlandų Antilų nutarimų praktiką), kurios galbūt lėmė tai, kad iki 2002 m. sausio 1 d. – ir jau 1993 m. – faktiškai mokėtinas mokestis už dividendus, kuriuos išmoka Nyderlanduose įsteigta dukterinė bendrovė, buvo gerokai mažesnis nei 8,3 %“

18. 2012 m. vasario 27 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-24/12 ir C-27/12 buvo sujungtos. Rašytines pastabas pateikė *TBG Limited*, Nyderlandų ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės vyriausybės, taip pat Komisija. Jos visos dalyvavo 2013 m. spalio 23 d. surengtame posėdyje.

III – Pirminės pastabos

19. Pirmiausia pažymėtina, kad reikšmingos pagrindinės bylos aplinkybės vyko iki Lisabonos sutarties įsigaliojimo. *X BV* atveju dividendų mokestis buvo išskaičiuotas 2005 m. birželio 27 d., *TBG Limited* atveju – 2006 m. rugsėjo 1 d., o Lisabonos sutartis įsigaliojo 2009 m. gruodžio 1 d. Taigi, taikomos EB sutarties, o ne ESV sutarties nuostatos.

20. Nors atrodo, kad tai neturi jokios esminės svarbos nuostatoms dėl laisvo kapitalo judėjimo, Lisabonos sutartis tam tikru mastu pakeitė nuostatas dėl Sutarčių taikymo srities.

21. Dabar valstybės narės, kurioms taikomos Sutartys, nurodytos ESS 52 straipsnio 1 dalyje, o anksčiau jos buvo nurodytos EB 299 straipsnio 1 dalyje⁹. Iki 52 straipsnio 1 dalies ES sutartyje nebuvo nuostatos dėl jos teritorinės taikymo srities. Dėl to nebuvo aišku, ar nuostatos dėl bendros užsienio ir saugumo politikos bei policijos ir teisminio bendradarbiavimo baudžiamosiose bylose pagal Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės¹⁰ 29 straipsnį buvo taikomos visoje valstybių narių teritorijoje, ar ES sutartis galiojo tik toms teritorijoms, kurioms pagal EB 299 straipsnį buvo taikoma EB sutartis¹¹.

9 — Dabar panaikinta.

10 — Sudaryta Vienoje 1969 m. gegužės 23 d. Įsigaliojo 1980 m. sausio 27 d. *Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 1155 tomas, p. 331.

11 — Pirmąjį aiškinimą Suomijos vyriausybė gynė savo derybose dėl stojimo, tačiau, pavyzdžiui, V. Stapper (žr. V. Stapper „Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien im Rahmen der EG“, *Nomos Verlag*, Baden Badenas, 1999, p. 17-18) gina antrąją nuomonę.

22. ESS 52 straipsnio 1 dalis, savaime aišku, apima ir „Nyderlandų Karalystę“. Išsamios taisyklės, kuriomis reguliuojama teritorinė Sutarčių taikymo sritis, numatytos SESV 355 straipsnyje (jis atitinka ankstesnį EB 299 straipsnio 2 dalies pirmą punktą ir EB 299 straipsnio 3–6 dalis). Nors Nyderlandų Antilai ir yra Nyderlandų Karalystės dalis, į teritorinę Sutarčių taikymo sritį nepatenka.

23. Tai matyti iš EB 299 straipsnio 3 dalies (dabar – SESV 355 straipsnio 2 dalis) ir šių Sutarčių II priedo. EB sutarties II priede „Užjūrio šalys ir teritorijos, kurioms taikomos sutarties ketvirtosios dalies nuostatos“ paminėti ir Nyderlandų Antilai. Nyderlandų Karalystės vyriausybė 1957 m. kovo 25 d. Protokolu dėl Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo Nyderlandų Karalystės neeuropinėms dalims Sutartį Karalystės vardu ratifikavo tik tiek, kiek tai susiję su Europa ir Nyderlandų Naująja Gvinėja¹².

24. Pagal EB 182 straipsnį asociacijos tikslas – skatinti UŠT ekonominę ir socialinę plėtrą bei užmegzti glaudžius jų ir Bendrijos kaip visumos ekonominius santykius. EB 183 straipsnio 1 dalyje (dabar – SESV 199 straipsnis) nustatyta, kad prekybai su UŠT valstybės narės taiko tą patį režimą, kokį jos pagal Sutartį nustato viena kitai.

25. Remdamasi EB 187 straipsniu (dabar – SESV 203 straipsnis), Taryba priėmė kelis sprendimus, kuriais nustatytos UŠT asociacijos su Bendrija išsamios taisyklės ir tvarka. UŠT sprendimas, kaip nurodyta šios išvados 6 punkte, – tai šiam ginčui *ratione temporis* taikoma jų redakcija.

26. Dėl to, nepaisant Nyderlandų Antilų statuso pagal Nyderlandų konstitucinę teisę arba tarptautinę viešąją teisę, kiek tai susiję su ES teise, Nyderlandų Antilai nuo pat pradžių nebuvo Europos ekonominės bendrijos dalis ir dabar nėra Europos Sąjungos dalis.

27. Kadangi nėra aiškos nuorodos, bendrosios ES sutarties ir ESV sutarties nuostatos netaikomos UŠT¹³, kurioms akivaizdžiai priskiriami Nyderlandų Antilai. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad „UŠT taikomos Sąjungos teisės nuostatos taikomos UŠT analogiškai kaip ir valstybėms narėms tik tada, kai toks UŠT prilyginimas valstybėms narėms *aiškiai* numatytas Sąjungos teisėje“¹⁴. Tai – atskaitos taškas, kuriuo remiantis galima vertinti, ar Nyderlandų Antilai reiškia trečiąją šalį pagal EB 56 straipsnį.

28. Nors Teisingumo Teismas dar turi nuspręsti, ar kapitalo judėjimas iš valstybės narės į vieną iš jos UŠT patenka į EB 56 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, jis jau yra išaiškinęs UŠT sprendimą kitų Nyderlandų ir Nyderlandų Antilų santykių kontekste¹⁵. Taigi, nėra *a priori* priežasties, dėl kurios ginčas, į kurį įtraukta valstybės narės nuosava UŠT, turėtų skirtis nuo ginčo, kylančio tarp valstybės narės ir kurios nors UŠT.

29. Tai iliustruoja du pavyzdžiai. Vienoje byloje Teismas pripažino, kad laivo perkėlimas iš Nyderlandų Antilų į Nyderlandus turi būti laikomas įvežimu į Bendriją, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 7 straipsnio 1 dalį.¹⁶ Kitoje byloje buvo konstatuota, kad 1992 m. birželio 16 d. Tarybos direktyvos 92/46/EEB, nustatančios sveikatos taisyklės žalio pieno, termiškai apdoroto pieno ir pieno pagrindo produktų gamybai ir tiekimui į rinką¹⁷, III skyriaus nuostatos, nustatančios sveikatos taisyklės pieno pagrindo produktų importui iš trečiųjų šalių, turi būti aiškinamos kaip taikomos šių produktų įvežimui į Bendrijos rinką iš tokių UŠT kaip Nyderlandų Antilai¹⁸.

12 — 1999 m. sausio 28 d. Sprendimo *van der Kooy*, C-181/97, Rink. p. I-483, 4 punktas.

13 — 1992 m. vasario 12 d. Sprendimo *Leplat*, C-260/90, Rink. p. I-643, 10 punktas; Sprendimo *van der Kooy* 37 punktas.

14 — Sprendimo *Prunus* 29 punktas. Išskirta mano.

15 — Žr., pvz., 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *DADI ir Douane-Agenten*, C-106/97, Rink. p. I-5983; Sprendimą *van der Kooy*.

16 — Sprendimo *van der Kooy* 42 punktas.

17 — OL L 268, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 103.

18 — Sprendimo *DADI ir Douane-Agenten* 46 punktas.

30. Taigi, Nyderlandų ir Nyderlandų Antilų santykius reguliuoja visų pirma specialūs asociacijos susitarimai, nustatyti EB sutarties ketvirtojoje dalyje, kaip numatyta EB 229 straipsnio 3 dalyje, nes Nyderlandų Antilai nurodyti II priedo sąraše¹⁹. Tai reiškia, kad UŠT sprendimas ir jį aiškinant svarbios Sutarčių nuostatos Nyderlandų Antilų ir Europos Sąjungos, kaip visumos,²⁰ santykiams taikomi net tada, kai kyla ginčas dėl jos ir Nyderlandų santykių.

31. Tačiau, kaip jau minėjau, kadangi nėra aiškos nuorodos, bendrosios Sutarčių nuostatos UŠT netaikomos,²¹ tačiau tai nedraudžia taikyti laisvo kapitalo judėjimo taisyklių Nyderlandų Antilams. Taip yra, nes pagal EB 56 straipsnį laisvo kapitalo judėjimo apribojimai uždrausti ne tik tarp valstybių narių, bet ir tarp „valstybių narių ir trečiųjų šalių“.

IV – Analizė

A – Atsakymas į pirmąjį klausimą

32. Pirmasis klausimas susijęs su kapitalo judėjimu tarp valstybės narės ir jos nuosavos UŠT. Pirmiausia turi būti remiamasi UŠT sprendimo, kuriuo įgyvendinama speciali ir pagal EB sutartį, ir pagal ESV sutartį privaloma ES tvarka ir kuris taikomas visoms UŠT, aiškinimu. Taigi, UŠT sprendimas yra *lex specialis*, kuriam turi būti teikiama pirmenybė prieš galimai konkuruojančias ES teisės taisykles. Tačiau, kaip nurodė generalinis advokatas P. Cruz Villalón byloje *Prunus*, tai nereiškia, kad tai vienintelis teisės šaltinis, kuriuo Teisingumo Teismas turi teisę remtis, tarsi UŠT sprendimas ir EB sutarties ketvirtoji dalis egzistuočiau tam tikrame teisiniame vakuume. Taip pat būtina atsižvelgti į jiems abiem ir bendrai ginčo sprendimui taikomas Sutarčių nuostatas²².

33. Antra, reikia pripažinti, kad, kaip generalinis advokatas P. Cruz Villalón nurodė byloje *Prunus*, Teisingumo Teismas tam tikrose situacijose traktavo UŠT kaip trečiąsias šalis, o kai kuriais atvejais – kaip paprastas valstybės narės teritorijas, kaip nustatyta EB 299 straipsnio 1 dalyje²³. Taigi, nors Teismas dviejose nuomonėse dėl tarptautinių sutarčių pripažino, kad UŠT nepatenka į ES teisės taikymo sritį ir dėl to „Bendrijos požiūriu, yra tokioje pačioje padėtyje kaip ir šalys, kurios nėra narės,²⁴ būtina įvertinti, kuri iš šių dviejų pozicijų yra tinkamesnė aiškinant EB 56 straipsnio 1 dalies „trečiosios šalies“ sąlygą.

34. Šiuo atveju, žinoma, būtina turėti omenyje, kad valstybių narių nuosavą UŠT priskyrus trečiajai šaliai, jai bus taikoma EB 56 straipsnio 1 dalis – priešingai negu kitų pagrindinių laisvių atveju, kai UŠT *nebepatenka* į atitinkamos laisvės taikymo sritį. Tačiau jeigu Teisingumo Teismas pripažintų, kad Nyderlandų ir Nyderlandų Antilų santykiai tiek, kiek tai susiję su ES teise, yra vien vidaus situacija, nagrinėjama byla nepatektų į Sutarties taikymo sritį ir dėl to joje nebūtų taikomos pagrindinės laisvės²⁵.

19 — Iš pradžių Europai nepriklausančių šalių ir teritorijų, dėl kurių valstybės narės sutiko įsteigti asociaciją su bendrija, sąraše Nyderlandų Antilų nebuvo. Jie buvo įtraukti 1962 m. lapkričio 13 d. Susitarimu 64/533/EEB, pakeičiančiu Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartį, kad Sutarties ketvirtojoje dalyje nustatyti santykiai būtų taikomi Nyderlandų Antilams (OL 150, 1964, p. 2414). Žr. Sprendimo *DADI ir Douane-Agenten* 13 punktą.

20 — Žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvados byloje *Prunus* 33–35 punktus.

21 — Sprendimo *van der Kooy* 37 punktą; Sprendimo *Leplat* 10 punktą.

22 — Žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvados byloje *Prunus* 33–35 punktus.

23 — Išvados byloje *Prunus* 36–38 punktai. 37 ir 38 punktuose generalinis advokatas nurodo, kad 1990 m. gruodžio 12 d. Sprendime *Kaefer ir Procacci* (sujungtos bylos C-100/89 ir C-101/89, Rink. p. I-4647), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Eman ir Sevinger* (C-300/04, Rink. p. I-8055) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409) Teisingumo Teismas laikėsi požiūrio, kad atitinkama UŠT turi būti traktuojama kaip priklausanti Europos Sąjungai, o sprendimuose *van der Kooy* ir *DADI ir Douane-Agenten*, 1979 m. spalio 4 d. Nuomonėje 1/78 (Rink. p. 2871) ir 1994 m. lapkričio 15 d. Nuomonėje 1/94 (Rink. p. I-5267) Teisingumo Teismas konstatavo, kad UŠT galima traktuoti taip pat, kaip ir trečiąją šalį.

24 — 1979 m. spalio 4 d. Nuomonės 1/78 61 punktą ir 1994 m. lapkričio 15 d. Nuomonės 1/94 17 punktą.

25 — Tačiau būna aplinkybių, kuriomis ginčai, susiję vien su vidaus situacijomis, bus priimtini Teisingumo Teisme. Žr., pvz., 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Libert ir kt.*, sujungtos bylos C-197/11 ir C-203/11, 32–36 punktus.

35. Taip pat atkreipiu dėmesį į tai, kad UŠT sprendimo 6 konstatuojamosios dalies paskutinėje dalyje teigiama, kad UŠT „privalo laikytis su prekyba susijusių įpareigojimų, skirtų trečiosioms šalims, būtent kilmės taisyklių, sveikatos ir augalų sveikatos standartų bei apsaugos priemonių“²⁶. Tai atitinka generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *Prunus*, kad jei UŠT sprendime nėra konkrečios atitinkamą situaciją reguliuojančios teisės normos, manytina, kad „Sutartyje nustatyta bendroji laisvė, kuri labai konkrečiai taikoma visoms trečiosioms šalims be išimties, turi būti taikoma ir UŠT“²⁷.

36. Taigi, atsakant į pirmąjį klausimą, pirmiausia turi būti remiamasi UŠT sprendimu kaip *lex specialis*. Tačiau, mano nuomone, Jungtinė Karalystė klaidingai teigia, kad šiuo atveju taikomas UŠT sprendimo 47 straipsnio 1 dalies b punktas ir kad dėl to taikoma UŠT sprendimo 55 straipsnyje numatyta mokesčių mažinimo sąlyga²⁸.

37. Mano nuomone, UŠT sprendimo 47 straipsnio 1 dalies b punktu pirmiausia – bet ne vien tik – siekiama apsaugoti ir skatinti valstybių narių vidaus investicijas į UŠT, o ne iš UŠT į valstybes nares. Tik toks aiškinimas atitinka EB 182 ir 183 straipsniuose atspindėtus tikslus, ypač skatinti UŠT ekonominį ir socialinį vystymąsi. Tokį aiškinimą taip pat patvirtina paties UŠT sprendimo 47 straipsnio 1 dalies b punkto priėmimo istorija²⁹. Skatindamas investicijas iš Europos Sąjungos į UŠT, UŠT sprendimo 47 straipsnis taip pat saugo iš investicijų gautų pajamų grąžą.

38. Atsižvelgiant į tai, kad, remiantis UŠT sprendimo 1 straipsnio 1 dalimi, šiuo sprendimu siekiama užmegzti glaudžius UŠT ir Bendrijos kaip visumos santykius, ir į tai, kad Europos Sąjunga vienašališkai liberalizavo kapitalo judėjimą iš trečiųjų šalių ir į jas, būtų sunku įsivaizduoti, kad Europos Sąjunga būtų pasilikusi sau teisę UŠT šiuo požiūriu taikyti *mažiau palankias* sąlygas negu taikomos trečiosioms šalims, kurios neturi jokių ypatingų ryšių su Europos Sąjunga. Dėl šios priežasties ir nepaisant to, kad UŠT sprendimo 47 straipsnio tekste nedaroma skirtumo tarp Bendrijos, valstybių narių ir UŠT pareigų, vienintelis pagrįstas tos nuostatos taikymo srities aiškinimas yra toks, kad joje apibrėžiamas *liberalizavimo standartas*, kurį UŠT turi taikyti santykiuose su Europos Sąjunga ir jos valstybėmis narėmis.

39. Taigi, Nyderlandų Antilų institucijoms UŠT sprendimo 47 straipsnis nustato pareigas, susijusias su vidaus investicijomis iš valstybių narių. Jos taip pat turi taikyti UŠT sprendimo 47 straipsnį išorės kapitalo judėjimui, pavyzdžiui, dividendų mokėjimams į ES valstybes nares, o tai yra dar vienas, nors ir ne toks svarbus glaudesnių ekonominių ryšių užmezgimo aspektas.

26 — Taip pat žr. Sprendimą *DADI ir Douane-Agenten*.

27 — Išvados byloje *Prunus* 57 punktą.

28 — UŠT sprendimo 47 straipsnio „Einamieji mokėjimai ir kapitalo judėjimas“ 1 dalyje numatyta:

„1. Nepažeisdamos šio straipsnio 2 dalies:

a) valstybės narės ir UŠT institucijos netaiko jokių apribojimų Bendrijos ir UŠT gyventojų tarpusavio mokėjimams laisvai konvertuojama valiuta į mokėjimų balanso einamąją sąskaitą;

b) sandorių į mokėjimų balanso kapitalo sąskaitą srityje valstybės narės ir UŠT institucijos netaiko jokių apribojimų laisvam kapitalo judėjimui, skirtam tiesioginėms investicijoms į bendroves, sudarytas pagal priimančiosios valstybės narės, šalies ar teritorijos įstatymus, užtikrinamos, kad tokių investicijų sukurtas turtas ir iš jo gautas pelnas galėtų būti realizuojamas ir repatriuojamas.“

UŠT sprendimo 55 straipsnyje „Mokesčių mažinimo klausimai“ nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 56 straipsnio nuostatų, palankiausio režimo statusas, suteiktas pagal šio sprendimo nuostatas, netaikomas mokesčių lengvatoms, kurias valstybių narių arba UŠT institucijos suteikia arba ateityje gali suteikti, remdamosi susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar kitų mokesčių priemonių, arba galiojančiais vidaus įstatymais mokesčių klausimu.

2. Nė viena šio sprendimo nuostata negali būti aiškinama taip, kad neleistų priimti arba taikyti kokią nors priemonę, kuria siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui ar klastojimui pagal susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, ar kitų mokesčių priemonių arba galiojančių vidaus įstatymų mokesčių klausimais nuostatas.

3. Nė viena šio sprendimo nuostata negali būti aiškinama taip, kad neleistų atitinkamoms kompetentingoms institucijoms, taikant savo mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas, skirtingai traktuoti mokesčių mokėtojus, kurių padėtis yra skirtinga, visų pirma jų gyvenamosios vietos atžvilgiu arba jų investuoto kapitalo vietos atžvilgiu.“

29 — Žr., visų pirma, generalinio advokato P. Cruz Villalón išvados byloje *Prunus* 50 punktą.

40. Panašios logikos turi būti laikomasi ir dėl UŠT sprendimo 55 straipsnyje numatytos mokesčių mažinimo nuostatos. Šiuo atveju aiškinime taip pat būtina remtis prielaida, kad Europos Sąjunga neketina UŠT taikyti nepalankesnių sąlygų negu bendrai taikomos trečiosioms valstybėms³⁰. Taigi, UŠT sprendimo 55 straipsnio 2 ir 3 dalimis, jas tinkamai aiškinant, siekiama nustatyti liberalizavimo standartą, kurį UŠT turi taikyti investuotojams vidaus ir išorės mokėjimų ir kapitalo srautų iš ES valstybių narių ir į jas atvejais.

41. Taigi, patvirtinus, kad konkrečios UŠT sprendimo nuostatos konkrečiu atveju netaikomos, būtina atsižvelgiant į EB sutarties ketvirtosios dalies tikslus nustatyti, ar galima remtis Sutarties nuostata, susijusia su trečiosiomis šalimis,³¹ net tais atvejais, kai nagrinėjama problema susijusi su valstybės narės nuosava UŠT. Mano nuomone, atsakymas į šį klausimą turi būti teigiamas. Dėl to, kad Europos Sąjungos ir UŠT asociacijos santykis yra ypatingas, tiems santykiams taikomos Sutarties nuostatos turi būti aiškinamos UŠT naudai, o ne priešingai.

42. Be to, kaip per teismo posėdį nurodė Komisija, jeigu valstybės narės ir jos nuosavos UŠT sandoriams būtų sukurta išimtinė taisyklė, būtų iškraipyta ES vidaus rinka. Taip yra dėl to, kad tokia valstybė narė nuosavų UŠT atveju neturėtų laikytis tokių pačių taisyklių kaip kitos valstybės narės.

43. Pridursiu, kad šį argumentą patvirtina Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Prunus*, kurioje buvo atkreiptas dėmesys į tai, kad ginče „pirmiausia reikia nustatyti, ar, taikant laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančias sutarties nuostatas, UŠT reikia priskirti valstybės narėms, ar trečiosioms šalims“³². Kitaip tariant, reikšminga nebuvo laikoma ta aplinkybė, kad byloje *Prunus* nagrinėjama problema buvo susijusi su kapitalo judėjimu tarp Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės UŠT, tai yra Didžiosios Britanijos Mergelių Salų.

44. Be to, mano nuomone, apskritai, ES teisės teritorinė taikymo sritis yra atskiras teisinis klausimas, kuris skiriasi nuo konkrečių ES teisės taisyklių taikymo srities klausimo, ypač kai jose yra konkrečių nuostatų, dėl kurių į jų taikymo sritį patenka trečiųjų šalių veikla.

45. Kaip jau minėjau, teritorijos, kuriose galioja ES teisė, yra nustatytos EB 299 straipsnio 1 ir 2 dalyse. Tačiau tai nereiškia, kad konkreti ES teisės taisyklė, kuri dėl savo pobūdžio gali turėti pasekmių už ES ribų, yra netaikoma UŠT. Klasikinis tokio poveikio pavyzdys – konkurencijai prieštaraujanti veikla už Europos Sąjungos ribų, nagrinėta sujungtose bylose *Ahlström Osakeyhtiö ir kt. prieš Komisiją* (89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 ir 125/85–129/85)³³, tačiau taip gali atsitikti visais atvejais, kai ES teisės reguliuojamas dalykas yra neišvengiamai susijęs su veikla arba teisiniais santykiais, vykstančiais už Europos Sąjungos ribų³⁴.

46. Taigi, kalbant apie pagrindines teises, išimtinai vidaus situacijos susidaro tais atvejais, kai pagal tą klausimą reguliuojančią ES teisę tarp dviejų valstybės narės dalių nėra atitinkamo geografinio padalijimo. Taip yra, pavyzdžiui, kapitalo judėjimo tarp Anglijos ir Škotijos atveju.³⁵ Kita vertus, remiantis kitu pavyzdžiu, prekių judėjimas tarp valstybės narės ir jos teritorijos, esančios už ES muitų ir (arba) mokesčių teritorijos ribų, laisvo prekių judėjimo prasme nėra vien vidinė situacija, nes tai susiję su ES teisės apibrėžtu geografiniu padalijimu.

30 — Nepaisant galimybės netaikyti palankiausio režimo statuso mokesčių srityje remiantis dvišaliais susitarimais dėl mokesčių, kaip numatyta UŠT sprendimo 55 straipsnio 1 dalyje.

31 — Žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvados byloje *Prunus* 54 punktą.

32 — Sprendimo *Prunus* 28 punktą.

33 — 1988 m. rugsėjo 27 d. sprendimas, Rink. p. I-5193.

34 — Žr., pavyzdžiui, klausimus, nagrinėtus mano 2013 m. birželio 25 d. išvadoje byloje *Google Spain ir Google* (C-131/12).

35 — 2008 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Prancūzų bendruomenės vyriausybė ir Valonijos vyriausybė* (C-212/06, Rink. p. I-1683) 37 ir 38 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, jog tai, kad į slaugos draudimo sistemą buvo neįtraukiami olandų kalbą vartojančiame ar dvikalbiame Briuselio-Sostinės regione dirbantys Belgijos piliečiai, kurie gyvena prancūziškai ar vokiškai kalbančiame regione ir niekada nesinaudojo laisve judėti Europos Bendrijoje, buvo išimtinai valstybės vidaus situacija, kuriai netaikoma ES teisė.

47. Galiausiai norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad situacija, Teisingumo Teismo nagrinėta Sprendime *Eman ir Sevinger*, skiriasi nuo nagrinėjamų bylų. Byla *Eman ir Sevinger* buvo susijusi su ES piliečių teisių taikymo sritimi, o tai yra *acquis communautaire* dalis, tačiau jos teritorinio taikymo ribos nėra nustatytos nei ES sutartyse, nei kitur³⁶. Pavyzdžiui, nėra konkrečios taisyklės, kuri įpareigotų valstybės nares savo piliečiams, gyvenantiems UŠT, netaikyti ES pilietybę reglamentuojančių teisės aktų ir juose numatytų teisių ir pareigų. Teisingumo Teismas konstatavo, kad „asmenys, turintys vienos valstybės narės pilietybę ir nuolatinę gyvenamąją vietą arba gyvenamąją vietą EB 299 straipsnio 3 dalyje nurodytoje teritorijoje, priklausančioje UŠT, gali remtis Sutarties antroje dalyje Sąjungos piliečiams pripažįstamomis teisėmis“³⁷.

48. Taigi, kapitalo judėjimas tarp Nyderlandų ir Nyderlandų Antilų – kitaip tariant, dviejų teritorijų, kurių statusas ES teisės taikymo požiūriu skiriasi – nėra išimtai valstybės vidaus situacija. Dėl to EB 56 straipsnio 1 dalis yra taikoma ir Nyderlandų Antilai, Nyderlandų požiūriu, turi būti laikomi esančiais tokioje pačioje padėtyje kaip ir trečiosios šalys.

B – Atsakymas į antrąjį klausimą

– Pirminės pastabos

49. Antrojo klausimo a ir b dalys susijusios su veiksniais, į kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas turi atsižvelgti, nustatydamas, ar EB 57 straipsnyje numatyta vadinamoji *standstill* išlyga yra taikoma siekiant suteikti apsaugą galimai neteisėtam laisvo kapitalo judėjimo apribojimui. Ar nustatydamas, ar apribojimas egzistavo 1993 m. gruodžio 31 d., prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas turi orientuotis tik į Nyderlandų teisės aktus, kuriais nustatytas nagrinėjamas mokestis prie šaltinio, ar jis turi taip pat atsižvelgti į Nyderlandų Antiluose tuo pačiu metu taikytą atleidimą nuo mokesčio (2 klausimo a dalis)? Jeigu į šį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar taip pat turi būti atsižvelgta į Nyderlandų Antiluose taikomą įgyvendinimo tvarką, įtvirtintą Nyderlandų Antilų nutarimų praktikoje (2 klausimo b dalis)?

50. Visų pirma atkreipiu dėmesį į tai, kad, pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso nacionalinio teismo, iš BRK priėmimo istorijos matyti, kad 2002 m. pataisa buvo siekiama atsikratyti Nyderlandų Antilų kaip „mokesčių rojaus“ įvaizdžio ir išlaikyti jau egzistuojančią faktinę mokesčių naštą, tenkančią už akcijas išmokamiems dividendams, kurie iš Nyderlandų mokami į Nyderlandų Antilus.

51. Be to, pažymiu, kad nekeliamas klausimas dėl to, ar EB 57 straipsnyje numatyta *standstill* išlyga yra suteikiama apsauga Nyderlandų mokesčiui prie šaltinio, dėl kurio kilo ginčas pagrindinėje byloje. 2 klausimo a ir b dalyse siekiama nustatyti taikomus teisės šaltinius, kuriais turėtų remtis nacionalinis teismas, atlikdamas šį vertinimą.

– Nyderlandų Antilų teisės aktų svarba

52. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, BRK koordinuojama dviejų autonominių mokesčių teritorijų, tai yra Nyderlandų ir Nyderlandų Antilų, kompetencija mokesčių srityje ir nustatomi faktiniai mokesčių dydžiai už dividendus, kurie iš Nyderlandų yra išmokami į Nyderlandų Antilus. Šiuo požiūriu BRK funkcija yra analogiška dvišalės sutarties dėl mokesčių funkcijai, nors tokia sutartis ir yra konsensusu paremtas dokumentas, valstybės narės priimtas bendradarbiaujant su nuosava UŠT.

36 — J. Ziller „The European Union and the Territorial Scope of European Territories“, *Victoria University of Wellington Law Review*, 2007, 38 t., p. 51, p. 56–57.

37 — Sprendimo *Eman ir Sevinger* 29 punktas.

53. Dėl šios priežasties manytina, kad sprendžiant šį ginčą yra taikytina Teisingumo Teismo praktika dėl dvišalių sutarčių dėl mokesčių. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad „valstybės narės turi nustatyti, ar reikia vengti paskirstytojo pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo ir kuria dalimi ir šiuo atžvilgiu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio ekonominio dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti. Vis dėlto vien tai joms neleidžia taikyti EB sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių“³⁸.

54. Iš šių sprendimų matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas ir į BRK, ir į atitinkamas Nyderlandų Antilų teisės normas galėtų atsižvelgti sprendžiamas ar apribojimas egzistuoja ir ar įvykdyti reikalavimai dėl *standstill* išlygos taikymo. Taip yra todėl, kad BRK ir atitinkamas Nyderlandų Antilų atleidimas nuo mokesčio sudaro tarpusavyje suderintą ir teisiškai privalomą sistemą.

– Nyderlandų Antilų nutarimų svarba

55. Dėl antrojo klausimo b dalies ir Nyderlandų Antilų nutarimais įtvirtintos praktikos reikšmės vertinant EB 57 straipsnį atkreipiu dėmesį į tai, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog „nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina arba panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią naudojimosi Bendrijos teisėje įtvirtintomis teisėmis ir laisvėmis kliūtį, patenka į (EB 57 straipsnyje numatytos) leidžiančios nukrypti nuostatos taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami nuo ankstesnių įstatymų logikos besiskiriančia logika ir kuriais įtvirtinamos naujos procedūros, negali būti prilyginami nagrinėjamame Bendrijos akte nurodytą dieną galiojusiam teisės aktui“³⁹.

56. Be to, būtų naudinga pagal analogiją pasiremti su PVM teisės aktais ir konkrečiai išlaidomis, kurios yra leidžiamos atskaitant PVM, susijusiais sprendimais, kuriuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad „reikia atsižvelgti ne tik į teisės aktus tiesiogine prasme, bet ir administracines priemones bei atitinkamos valstybės narės valdžios institucijų praktiką“⁴⁰.

57. Kadangi pagal Teisingumo Teismo praktiką vertinant, ar *standstill* išlyga suteikiama apsauga kapitalo apribojimui, itin svarbu analizuoti „požiūrį“ ir „procedūras“, mano nuomone, atliekant šį vertinimą į Nyderlandų Antilų nutarimais įtvirtintą praktiką būtinai reikia atsižvelgti. Manau, kriterijus turi būti faktinis mokesčio dydis, taikytas išmokant dividendus akcininkams Nyderlandų Antiluose 1993 metais⁴¹. Šiuo atveju naudinga priminti, kad ši praktika buvo paremta individualiais administraciniais sprendimais, kuriais mokesčių mokėtojai buvo iš dalies atleisti nuo pelno mokesčio, taip sumažinant faktinį mokesčio tarifą⁴².

– Papildomos pastabos

58. Kaip jau minėjau, nacionalinis teismas prašo išaiškinti, kokie veiksniai yra svarbūs taikant EB 57 straipsnį, o ne įvertinti, ar ši nuostata suteikia apsaugą valstybės narės teisės aktams. Tačiau jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad, norint pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, šis klausimas turėtų būti nagrinėjamas išsamiau, pateikčiau šias pastabas.

38 — 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 24 punktas. Taip pat žr. 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 49–51 punktus.

39 — 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the F II Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 192 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

40 — 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C-371/07, Rink. p. I-9549, 42 punktas.

41 — 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Test Claimants in the F II Group Litigation*, C-35/11.

42 — Šiuo aspektu norėčiau pažymėti, kad nagrinėjamos faktinės aplinkybės yra kitokios nei aplinkybės, Teisingumo Teismo nagrinėtos 2012 m. gegužės 10 d. Sprendime *Santander Asset Management SGIC ir kt.* (sujungtos bylos C-338/11–C-347/11), ypač 38 punkte pateiktos išvados, kad negriežta administracinė praktika negali suteikti apsaugos mokesčių teisės aktams, kurie kitu atveju būtų laikomi diskriminuojančiais.

59. 2002 m. priimta nauja reguliavimo sistema paremta kitokia koncepcija negu buvusioji. Ankstesnę schemą sudarė Nyderlandų mokestis prie šaltinio ir Nyderlandų Antilų pelno mokestis, sumažintas individualiais sprendimais. Nuo 2002 m., jeigu Nyderlanduose taikomas mokestis prie šaltinio, Nyderlandų Antiluose atleidžiama nuo mokesčio. Nacionalinis teismas pripažino, kad dėl tokio naujo požiūrio panašios pajamos apmokestinamos didesniu faktiniu mokesčio tarifu, nors Nyderlandų įstatymų leidėjas siekė išsaugoti tokį patį faktinį apmokestinimo lygį.

60. Dėl to manytina, kad EB 57 straipsnyje numatyta *standstill* išlyga nesuteikia apsaugos naujai sistemai.

61. Galiausiai norėčiau pripažinti tai, kad per Nyderlandų mokestį prie šaltinio surinktas pajamas Nyderlandų vyriausybė perduoda Nyderlandų Antilų vyriausybei. Nyderlandų vyriausybė per teismo posėdį nurodė, kad nepritarė tokio pobūdžio susitarimui su bet kuria trečiaja šalimi, pagal kurį viena susitariančioji valstybė surenka mokestį, tačiau visas pajamas iš mokesčio perduoda kitai susitariančiajai valstybei.

62. Remiantis tokiais argumentais, atrodo, nėra jokio Nyderlandams priskirtino apribojimo, nes ekonomine prasme ši valstybė narė ne apmokestina dividendus, mokamus akcininkams Nyderlandų Antiluose, o paprasčiausiai surenka mokestį savo UŠT vardu ir paskui jį perduoda Nyderlandų Antilų išdui. Kitaip tariant, Nyderlandų mokestis prie šaltinio ekonominiu požiūriu turėtų būti laikomas Nyderlandų Antilų mokesčiu. Dėl to valstybės vidaus ir išorės dividendams skirtingos sąlygos netaikomos, nes Nyderlandų valstybės išdo naudai nerenkamas joks mokestis.

63. Mano nuomone, šio klausimo nagrinėti nebūtina ir nepatartina, nes nacionalinis teismas jo nekėlė.

V – Išvada

64. Dėl nurodytų priežasčių siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Pagal EB 56 straipsnį (dabar – SESV 63 straipsnis) valstybės narės nuosava užjūrio šalis arba teritorija, esant santykiams su ta valstybe nare, turi būti laikoma trečiaja valstybe.
- 2a. Pagal EB sutarties 57 straipsnio 1 dalį (dabar – SESV 64 straipsnio 1 dalis), taikant mokestį prie šaltinio už dividendus, kuriuos valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė išmoka valstybės narės nuosavoje užjūrio šalyje arba teritorijoje, kuri sudaro autonominės mokesstinės teritorijos dalį, įsteigta savo holdingo bendrovei, klausimas, ar buvo sugriežtinti 1993 m. gruodžio 31 d. egzistavę apribojimai, turi būti vertinamas atsižvelgiant į atitinkamas mokesčių teisės normas ir valstybėje narėje, ir atitinkamoje užjūrio teritorijoje, jeigu bendras apmokestinimo lygis nustatomas joms abiem privalomu teisės aktu.
- 2b. Taikant EB sutarties 57 straipsnį (dabar – SESV 61 straipsnis), taip pat būtina atsižvelgti į mokesčio sumažinimą, kurį lemia užjūrio teritorijoje taikoma įgyvendinimo tvarka, jeigu dėl jos 1993 m. faktiškai mokėtinas mokestis už dividendus, gautus iš valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, buvo gerokai mažesnis negu bendras mokesčio dydis pagal teisės normas, nustatytas po 1993 m. gruodžio 31 d.