



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2015 m. birželio 25 d.¹

Sujungtos bylos C-10/14, C-14/14 ir C-17/14

**J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),
X (C-14/14),
Société Générale SA (C-17/14)
prieš
Staatssecretaris van Financiën**

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai) pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Tiesioginiai mokesčiai — SESV 63 straipsnis — Laisvas kapitalo judėjimas — Valstybės narės teisės aktų nulemtas apribojimas — Pajamų iš dividendų, kuriuos išmokėjo šioje valstybėje įsteigta bendrovė, apmokestinimas prie šaltinio — Mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų skirtingas vertinimas — Lyginamieji kriterijai — Atsižvelgimas atliekant palyginimą į pajamų ar pelno mokesčių, į kurių dividendų mokestis visuomet įskaitomas tik rezidentams — Aplinkybės, į kurias atsižvelgtina vertinant šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojams tenkančią tikrąją mokesčių našta — Galimybė neutralizuoti apribojimą taikant sutartį, sudarytą su kita valstybe nare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“

I – Įvadas

1. Trys prašymai priimti prejudicinį sprendimą, kuriuos pateikė *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai)², yra susiję su SESV 63 straipsnio išaiškinimu, atsižvelgiant į šiame straipsnyje įtvirtinto laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių principo ir valstybės narės priimtų nuostatų, susijusių su tiesioginiais mokesčiais, turinio sąsają. Dėl mokesstinio pobūdžio kliūčių, galinčių trukdyti šiai laisvei, jau yra suformuluota labai gausi Teisingumo Teismo praktika, tačiau šios bylos ypatingos tuo, kad jos susijusios su teisės aktais, pagal kuriuos išmokami dividendai apmokestinami pajamų šaltinio valstybėje narėje ne tik jeigu jie mokami šios valstybės narės teritorijoje reziduojantiems akcininkams, bet ir jeigu jie išmokami kitoje valstybėje narėje reziduojantiems akcininkams.

2. Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant ginčus tarp Nyderlandų mokesčių administratoriaus ir kitoje valstybėje narėje įsteigtų trijų mokesčių mokėtojų, būtent Nyderlandų pilietybę turinčių dviejų fizinių asmenų, gyvenančių Belgijoje, ir pagal Prancūzijos teisę įsteigtos bendrovės, kurios buveinė yra Prancūzijoje.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas, toliau – *Hoge Raad*.

3. Visi suinteresuotieji asmenys kaltina šį administratorių tuo, kad jis atsisakė grąžinti jiems mokesčių prie pajamų šaltinio už portfelinius dividendus, kuriuos šiems asmenims išmokėjo Nyderlandų bendrovės. Jie tvirtina, kad pagal Nyderlandų teisę Nyderlanduose reziduojantys mokesčių mokėtojai visais atvejais turi galimybę išskaičiuoti minėtą pajamų mokestį arba pelno mokestį, kurį jie turi sumokėti, o nerezidentai tokios lengvatos neturi. Jų teigimu, dėl šių nacionalinės teisės aktų atsiranda skirtingas mokestinis vertinimas, sudarantis kliūtį laisvam kapitalo judėjimui.

4. Nyderlandų valdžios institucijos tvirtina, kad pajamos iš dividendų Nyderlanduose apmokestinamos ta pačia tvarka, neatsižvelgiant į jų gaunančio fizinio asmens gyvenamąją ar bendrovės įsisteigimo vietą, ir kad nereikia atsižvelgti į lengvatas, kurios suteikiamos tik rezidentams remiantis kitu pagrindu. Jos priduria, kad jeigu vis dėlto būtų laikoma, jog gali egzistuoti kliūtis, neigiamus jos padarinius būtų galima neutralizuoti taikant sutartį, sudarytą su valstybe nare, kurioje reziduoja į nepalankią padėtį patekęs suinteresuotasis asmuo, ir taip būtų galima kompensuoti pagrindinį mokestį, šiuo atveju mokėtiną Belgijoje arba Prancūzijoje.

5. Kad galėtų nustatyti, ar dėl nagrinėjamų teisės aktų atsiranda draudžiamas apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas prašo Teisingumo Teismo patikslinti, pirma, kokios aplinkybės yra svarbios lyginant nerezidentų ir rezidentų mokestinę padėtį esant tokioms nacionalinėms nuostatoms kaip tos, kurios taikomos pagrindinėse bylose, darant prielaidą, kad ir vienu, ir kitų padėtis yra objektyvai panaši. Visų pirma jam kyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į galimybę, kuri suteikiama tik rezidentams, visuomet atskaičiuoti dividendų mokestį, laikomą avansiniu mokesčiu, t. y. išankstiniu mokėjimu, siekiant sumažinti kito mokesčio, atitinkamai – pajamų arba pelno mokesčio, sumą, o gal reikia prašyti grąžinti pirmąjį mokestį, jei dividendai neapmokestinami antruoju mokesčiu.

6. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad ši galimybė lemiamą, tuomet jo prašoma nustatyti, kaip reikia vertinti tai, kad fiziniams asmenims arba bendrovėms nerezidentėms tenkanti tikroji mokesčių našta yra didesnė nei rezidentams, ir, visų pirma, ar šiuo atžvilgiu reikia atsižvelgti į tokius duomenis kaip neapmokestinama mokesčiu dalis, taikoma rezidentams, arba įvairios išlaidos, susijusios su akcijomis, už kurias gaunama dividendų.

7. Trečia, Teisingumo Teismo klausama dėl sąlygų, kuriomis sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurią Nyderlandų Karalystė yra sudariusi atitinkamai su Belgijos Karalyste arba Prancūzijos Respublika, galėtų turėti taisomąjį poveikį, kuris galėtų neutralizuoti nerezidentams nepalankaus skirtingo vertinimo padarinius.

8. Papildomai reikia pažymėti, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, nei Nyderlandų vyriausybė nenurodo jokio privalomojo bendrojo intereso pagrindo, kuriuo remiantis prireikus būtų galima pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kurio neigiamo poveikio nebūtų galima ištaisyti dvišalėmis sutartimis laikantis teismų praktikoje nustatytų reikalavimų³.

3 — Visų pirma žr. Nutartį *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 45 punktą) ir Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 74 punktą).

II – Nyderlandų teisės aktai

A – Reikšmingos vidaus nuostatos

1. Dividendų mokesčio įstatymas

9. Klostantis pagrindinių bylų aplinkybėms galiojusios redakcijos 1965 m. Dividendų mokesčio įstatymo⁴ (toliau – Dividendų mokesčio įstatymas) 1 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad „tiesioginiu mokesčiu“, t. y. „dividendų mokesčiu“, apmokestinami „tie asmenys, kurie tiesiogiai arba turėdami sertifikatus gauna pajamų iš <...> akcinių bendrovių, ribotos atsakomybės uždarytųjų akcinių bendrovių, komanditinių ūkinių bendrijų ir kitų Nyderlanduose įsteigtų bendrovių, kurių visas kapitalas ar jo dalis padalyta į akcijas, išleidžiamų akcijų“.

10. Minėto įstatymo 3 straipsnio 1 dalies a punkte apibrėžiama dividendų mokesčio bazė, konkrečiai įtraukiant į ją visą „tiesioginį ar netiesioginį paskirstytąjį pelną, nepaisant jo pavadinimo ar formos <...>“. Pagal 5 straipsnį šio mokesčio tarifas yra 15 % nuo minėtų pajamų iš akcijų.

2. Pajamų mokesčio įstatymas

11. Klostantis pagrindinių bylų C-10/14 ir C-14/14 aplinkybėms galiojusios redakcijos 2001 m. Pajamų mokesčio įstatyme⁵ (toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) apibrėžiama fizinių asmenų pajamų mokesčio sistema.

12. Minėto įstatymo 2.13 straipsnyje nustatytas 30 % mokesčio tarifas, taikomas pajamoms, gautoms iš santaupų ir investicijų, kurios priskiriamos prie apmokestinamųjų pajamų kategorijos ir dažniausiai laikomos „3 lygio“ arba „3 kategorijos“ pajamomis.

13. 5.1 straipsnyje nurodyta, kad „pajamas iš santaupų ir investicijų“ sudaro „nauda, gauta iš santaupų ir investicijų, atskaičius asmenines išlaidas“.

14. Pagal 5.2 straipsnį „nauda, gauta iš santaupų ir investicijų“, fiksuojama kaip 4 % vidutinės „gražos vertės kalendorinių metų pradžioje (pradžios data)“ ir „gražos vertės kalendorinių metų pabaigoje (pabaigos data)“, „jeigu šis vidurkis viršija neapmokestinamą turto dalį“.

15. 5.3 straipsnio 1 dalyje „gražos vertė“ apibrėžiama kaip „turto vertė atėmus įsipareigojimų vertę“. Jo 2 dalyje į kategoriją „turtas“ konkrečiai įeina teisės į nekilnojamąjį ir kilnojamąjį turtą ir teisės, nesusijusios su materialiuoju turtu, pavyzdžiui, pinigų suma. Jo 3 dalyje nurodyta, kad „įsipareigojimai“ – tai ekonominę vertę turinčios prievolės, į kurias atsižvelgiama nurodytomis sąlygomis.

16. Pagal 5.5 straipsnio 1 dalį „neapmokestinamasis kapitalas yra 20 014 EUR“. Minėto straipsnio 2–4 dalyse ši taisyklė pritaikoma konkrečiam „partnerių“ turinčio mokesčių mokėtojo atvejui.

17. 9.2 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta, kad gautų dividendų mokestis laikomas „avansiniu mokesčiu“, t. y. išankstiniu mokėjimu, kurį sumokėjus ir atskaičiavus gali sumažėti Nyderlanduose mokėtinas pajamų mokestis.

4 – *Wet op de dividendbelasting 1965* (arba sutrumpintai *Wet DB 1965*).

5 – *Wet inkomstenbelasting 2001* (arba sutrumpintai *Wet IB 2001*).

3. Pelno mokesčio įstatymas

18. Klostantis pagrindinės bylos C-17/14 aplinkybėms galiojusios redakcijos 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo⁶ (toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 3 straipsnio a punkte numatyta, kad ne Nyderlanduose įsteigti juridiniai asmenys, gaunantys pajamų Nyderlanduose, privalo mokėti mokesť kaip užsienio mokesčių mokėtojai.

19. Iki pakeitimo 2009 m. gruodžio 23 d. įstatymu⁷ minėto įstatymo 25 straipsnio 1 dalyje buvo nurodyta, kad „avansiniai mokesčiai“ visų pirma apima dividendų, kurie yra konkrečiais finansiniais metais Nyderlanduose gauto apmokestinamojo pelno ar apmokestinamųjų pajamų dalis, mokesčio mokėjimą. Iš 25bis straipsnio matyti, kad jeigu apskaičiuojamas mokesť negaunama teigiama suma, mokesťinis pranešimas nesurašomas, arba nustatomas nulinis mokesťis, ir avansiniai mokesčiai neišskaičiuojami.

4. Nyderlandų mokesčių kodeksas

20. Mokesčių kodekso⁸ 15 straipsnyje numatyta, kad „mokesčio įstatyme nurodyti avansiniai mokesčiai įskaičiuojami remiantis pranešimu apie mokesčio dydį arba prireikus inspektorius sprendimu, kurį galima apskusti“. Jeigu mokesčių mokėtojo mokėtino pajamų arba pelno mokesčio sumos nepakanka šiam mokesčių mokėtojui apskaičiuotam dividendų mokesčiui kompensuoti, dividendų mokesťis jam gražinamas.

B – Reikšmingos tarptautinės nuostatos

21. Dvi Nyderlandų Karalystės sudarytos dvišalės sutartys, taikytinos bylose C-14/14 ir C-17/14, buvo parengtos pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengtą pavyzdinę sutartį dėl apmokestinimo⁹.

1. Belgijos ir Nyderlandų sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

22. Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sutartyta sutartis, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokesčių vengimui pajamų ir turto mokesčių srityje, pasirašyta 2001 m. birželio 5 d. Liuksemburge (toliau – Belgijos ir Nyderlandų sutartis), aktuali nagrinėjant bylą C-14/14.

23. Jos 10 straipsnyje numatyta dividendų apmokestinimo padalijimo tarp šių dviejų susitariančiųjų valstybių sistema. Minėto straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį „susitariančiojoje valstybėje reziduojančios bendrovės dividendai, išmokėti kitos susitariančiosios valstybės rezidentui, apmokestinami pastarojoje valstybėje“. 2 dalyje priduriama, kad „vis dėlto [laikantis šio straipsnio 3 dalies nuostatų¹⁰] šie dividendai taip pat apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės narės teisės aktus, tačiau, jei realus dividendų gavėjas yra kitos susitariančiosios valstybės rezidentas, taip apskaičiuotas mokesťis negali viršyti: <...> b) 15 [%] dividendų sumos neatskaičius mokesčių <...>“.

6 – *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (arba sutrumpintai *Wet Vpb 1969*).

7 – *Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)*.

8 – Įtvirtintas Bendrajame valstybės mokesčių įstatyme (*Algemene wet inzake rijksbelastingen* arba AWR).

9 – 2010 m. EBPO pavyzdinė sutartis dėl pajamų ir turto apmokestinimo, skirtingos jos redakcijos pateikiamos interneto adresu <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm>. Konkrečiai žr. „komentarai dėl [šios pavyzdinės sutarties] 23A ir 23B straipsnių, susijusių su dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodais“.

10 – Pagal jo 3 dalį „šio straipsnio 2 dalies nuostatos neturi įtakos bendrovės pelno, iš kurio išmokami dividendai, apmokestinimui“.

24. Šios sutarties 23 straipsnyje apibrėžiami „dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai“. 23 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, „kiek tai susiję su Belgija“, kad „laikantis Belgijos teisės aktų nuostatų, susijusių su užsienyje sumokėtų mokesčių įskaitymu į Belgijoje mokamą mokestį, jeigu Belgijos rezidentas gauna pajamų dalių, kurios įeina į bendrąsias jo pajamas, apmokestinamas mokesčiu Belgijoje, ir kurias sudaro pagal šios dalies c punktą nuo Belgijos mokesčio neatleisti dividendai <...> Nyderlanduose už šias pajamas sumokėtas mokestis įskaitomas į Belgijoje mokėtiną su šiomis pajamomis susijusių mokesčių“.

2. Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

25. Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės sudaryta sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pelno bei turto mokesčių vengimo prevencijos, pasirašyta 1973 m. kovo 16 d. Paryžiuje (toliau – Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis), aktuali nagrinėjant bylą C-17/14.

26. Jos 10 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį „vienoje iš valstybių reziduojančios bendrovės dividendai, sumokėti kitos valstybės rezidentui, apmokestinami pastarojoje valstybėje“. 2 dalyje nustatyta tokia išimtis: „Vis dėlto šie dividendai gali būti apmokestinami valstybėje, kurioje reziduoja dividendus išmokėjusi bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus, tačiau taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti: <...> b) 15 [%] dividendų sumos neatskaičius mokesčių <...>“

27. Pastaruoju atveju „dvigubam apmokestinimui panaikinti“ taikomas mokesčio kredito įskaitymo dividendų gavėjo rezidavimo valstybėje metodas, numatytas minėtos sutarties 24 straipsnyje. Minėto straipsnio B dalies b punkte nurodyta: „Kiek tai susiję su [10 straipsnyje konkrečiai nurodytomis] pajamomis, kurios buvo apmokestintos Nyderlandų mokesčiu pagal [šio straipsnio] nuostatas, Prancūzija joje reziduojantiems asmenims, gaunantiems tokių pajamų, suteikia galimybę įskaityti Nyderlandų mokesčiui lygią sumą.“ Patikslinta, kad „šis mokesčio kreditas, kuris negali viršyti Prancūzijoje už nagrinėjamas pajamas sumokėto mokesčio sumos, įskaitomas į 2 straipsnio 3 dalies b punkte nurodytus mokesčius, į kurių mokesčio bazę įeina minėtos pajamos“¹¹.

III – Pagrindinės bylos ginčai, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

28. Trims pagrindinėms byloms bendra tai, kad kiekvienas ieškovas gavo portfelinių dividendų, kuriuos kiekvienam iš jų paskirstė Nyderlandų bendrovės, tačiau visi ieškovai reziduoja kitoje valstybėje narėje nei Nyderlandų Karalystė. Pagal Nyderlandų dividendų mokesčio įstatymą išmokėtoms sumoms buvo taikytas 15 % mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas. Šis mokestis galėjo būti įskaitytas į mokesčius, mokėtinus valstybėje, kurioje reziduoja aptariamieji asmenys, pagal taikytinas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

29. Tiksliau iš *bylos C-10/14* medžiagos matyti, kad J. B.G.T. Miljoen yra Belgijoje gyvenantis Nyderlandų pilietis, turintis trijų Nyderlandų biržoje kotiruojamų fondų akcijų, ir šie fondai mokėjo jam dividendus, iš kurių už 2007 m. jam buvo apskaičiuotas 729 EUR Nyderlandų dividendų mokestis.

11 — Pagal šią nuostatą „mokesčiai, kuriems taikoma sutartis <...> Prancūzijos atveju yra: pajamų mokestis; pelno mokestis; <...>, įskaitant visus mokesčius prie pajamų šaltinio, atskaitymus ir avansinius mokėjimus, susijusius su šiais mokesčiais“.

30. 2007 m. Nyderlanduose gautų pajamų mokesčio deklaracijoje suinteresuotasis asmuo nurodė bendrąsias nulines pajamas ir nenurodė dividendų mokesčio, atskaitytino kaip avansinio mokesčio, manydamas, kad šioje šalyje jis juo neapmokestinamas. Nyderlandų mokesčių administratorius surašė pranešimą apie pajamų mokesčio dydį pagal minėtą deklaraciją. 2010 m. sausio 22 d. J. B. G. T. Miljoen padavė skundą dėl šio pranešimo ir nesėkmingai prašė grąžinti dalį, t. y. 438 EUR¹², jam apskaičiuoto dividendų mokesčio.

31. Ginčas buvo perduotas nagrinėti *Rechtbank Breda* ir buvo susijęs su klausimu, ar, kaip teigė J. B. G. T. Miljoen, skirtingas Nyderlanduose reziduojančių ir ten nereziduojančių akcininkų mokestinis vertinimas reiškia SESV 63 straipsnyje draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą. 2012 m. kovo 27 d. sprendimu *Rechtbank* atmetė šį ieškinį remdamasis tuo, kad ginčijamas dividendų mokesčio taikymas neprieštarauja Sąjungos teisei¹³. J. B. G. T. Miljoen kasacine tvarka apskundė tokį sprendimą *Hoge Raad*.

32. Kalbant apie bylą C-14/14, X yra Belgijoje gyvenanti Nyderlandų pilietė, kuriai priklauso Nyderlanduose įsteigtos bendrovės akcijų sertifikatai. 2007 m. dividendai jai buvo išmokėti šešis kartus, nuo jų buvo apskaičiuotas 16 105,80 EUR Nyderlandų dividendų mokestis. Tais pačiais metais X Belgijoje turėjo sumokėti fizinių asmenų pajamų mokestį, kuris sudarė 25 % minėtu būdu gautų dividendų grynosios sumos¹⁴, t. y. maždaug 22 816 EUR. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad pagal Belgijos teisę Nyderlanduose sumokėto dividendų mokesčio neleidžiama atskaičiuoti iš Belgijoje mokėtino pajamų mokesčio sumos.

33. Nyderlandų mokesčių administratorius atmetė skundą, kurį X pateikė tvirtindama, kad dividendų mokestis prie pajamų šaltinio prieštarauja Sąjungos teisei, nes tik Nyderlanduose reziduojantys mokesčių mokėtojai gali visais atvejais įskaityti arba susigrąžinti jiems apskaičiuotą Nyderlandų dividendų mokestį, o Belgijoje jo neleidžiama įskaityti. *Rechtbank Breda* pripažino įvairius dėl šio administracinio sprendimo pateiktus skundus iš dalies pagrįstais. Apeliaciniame procese *Gerechthof's-Hertogenbosch* iš dalies patvirtino *Rechtbank* sprendimą 2012 m. rugpjūčio 29 d. sprendimu¹⁵; dėl pastarojo sprendimo X ir Nyderlandų mokesčių administratorius padavė kasacinius skundus *Hoge Raad*.

34. Kalbant apie bylą C-17/14, *Société Générale SA* (toliau – *Société Générale*) yra pagal Prancūzijos teisę įsteigta bendrovė, kuriai priklauso biržoje kotiruojamų Nyderlandų bendrovių akcijų paketai, iš kurių 2000–2008 m. ji gavo dividendų, kurių suma iš viso sudarė keletą šimtų tūkstančių eurų. Šios pajamos kasmet buvo apmokestinamos 15 % Nyderlandų dividendų mokesčiu¹⁶. 2000–2007 m. suinteresuotasis asmuo iš Prancūzijoje mokėtino pelno mokesčio galėjo atskaičiuoti visą Nyderlanduose sumokėtą dividendų mokestį, tačiau už 2008 m. jis nebegalėjo jo įskaityti, nes Prancūzijoje patyrė nuostolių.

12 — Šios sumos apskaičiavimo tvarka pateikta J. B. G. T. Miljoen rašytinėse pastabose (5.2.1 punktą), o jos analizė – išvadoje, susijusioje su pagrindinės bylos ginču, kurią 2013 m. sausio 9 d. generalinis advokatas P. J. Wattel pateikė generalinio prokuroro prie *Hoge Raad* vardu (toliau – generalinio advokato prie *Hoge Raad* išvada); ši išvada pridėta prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-10/14 (1.1, 1.5 ir 2.3 punktai).

13 — Minėto teismo sprendimo motyvai apibendrinti sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-10/14 (žr. 3.2 punktą), o jis visas pridėtas prie to sprendimo.

14 — Minėta suma atskaičius mokesčius buvo 91 266,20 EUR, t. y. iš visos Nyderlanduose išmokėtų dividendų sumos (107 372 EUR) atėmus Nyderlandų dividendų mokestį prie pajamų šaltinio (16 105,80 EUR).

15 — Minėto sprendimo motyvai apibendrinti sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-14/14 (žr. 3.6.1 ir 3.6.2 punktus), o jis visas pridėtas prie to sprendimo.

16 — Tikslūs skaičiai nurodyti išvadoje dėl pagrindinės bylos, kurią 2013 m. vasario 12 d. pateikė generalinis advokatas prie *Hoge Raad* ir kuri pridėta prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-17/14 (2.3 punktą).

35. Nyderlandų mokesčių administratorius atsisakė patenkinti įvairius *Société Générale* prašymus, kuriais ši siekė įskaitymo arba susigrąžinimo dividendų mokesčių, kurie buvo jai apskaičiuoti¹⁷ ir kurie buvo grindžiami tuo, kad Nyderlanduose įsteigtos įmonės turi teisę atskaityti šioje valstybėje sumokėtą dividendų mokestį iš taip pat mokėtino pelno mokesčio, nors akcininkai nerezidentai neturi galimybės tai atlikti visais atvejais.

36. *Rechtbank Haarlem* pripažino pagrįstu tik vieną iš keturių skundų dėl minėtų administracinių sprendimų. Nagrinėdamas *Société Générale* ir Nyderlandų mokesčių administratoriaus apeliacinius skundus, *Gerechtshof Amsterdam* 2012 m. gegužės 24 d. sprendimu¹⁸ iš dalies panaikino ir iš dalies patvirtino *Rechtbank* priimtus sprendimus. *Société Générale* apskundė šį sprendimą kasacine tvarka *Hoge Raad*.

37. Šiomis aplinkybėmis 2013 m. gruodžio 20 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2014 m. sausio 13 d. (C-10/14), 2014 m. sausio 15 d. (C-14/14) ir 2014 m. sausio 16 d. (C-17/14), *Hoge Raad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

— byloje C-10/14:

- „1. Ar, taikant SESV 63 straipsnį, rezidento ir nerezidentų palyginimas, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji šioje byloje, kai pajamų šaltinio valstybėje išmokėti dividendai apmokestinami dividendų mokesčiu, turi apimti ir pajamų mokestį už pajamas iš dividendų, iš kurio rezidentų atveju atskaičiuojamas dividendų mokestis?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vertinant tai, ar nerezidentui tenka didesnė reali mokesčių našta nei rezidentui, reikia palyginti nerezidentams Nyderlanduose taikomą dividendų mokestį prie pajamų šaltinio ir rezidentams Nyderlanduose taikomą pajamų mokestį, kuris apskaičiuojamas remiantis fiksuotomis pajamomis, kurias tais metais, kuriais buvo išmokėti dividendai, galima priskirti prie pajamų iš visų turimų Nyderlanduose įsteigtų bendrovių akcijų, o gal pagal Europos Sąjungos teisę reikia taikyti kitokį lyginimo kriterijų?“

— byloje C-14/14:

- „1. Ar, taikant SESV 63 straipsnį, rezidento ir nerezidentų palyginimas, esant tokiai situacijai kaip nagrinėjamoji šioje byloje, kai pajamų šaltinio valstybėje išmokėti dividendai apmokestinami dividendų mokesčiu, turi apimti ir pajamų mokestį už pajamas iš dividendų, į kurių rezidentų atveju įskaitomas dividendų mokestis?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vertinant tai, ar nerezidentui tenka didesnė reali mokesčių našta nei rezidentui, reikia palyginti nerezidentams Nyderlanduose taikomą dividendų mokestį prie pajamų šaltinio ir rezidentams Nyderlanduose taikomą pajamų mokestį, kuris apskaičiuojamas remiantis fiksuotomis pajamomis, kurias tais metais, kuriais buvo išmokėti dividendai, galima priskirti prie pajamų iš visų turimų Nyderlanduose įsteigtų bendrovių akcijų, o gal pagal Europos Sąjungos teisę reikia taikyti kitokį lyginimo kriterijų? Ar atliekant tokį palyginimą reikia *atsižvelgti* į rezidentų *neapmokestinamąjį kapitalą* ir, jei taip, *kiek* (Sprendimas *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662)?
3. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vertinant, ar tariamai diskriminacinis mokestis prie pajamų šaltinio veiksmingai neutralizuojamas valstybės, kurioje gaunama pajamų, sudaryta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pakanka to, kad i) tokioje sutartyje dėl dvigubo

17 — Šie prašymai detalizuoti sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-17/14 (žr. 1.1 ir paskesnius punktus).

18 — Minėto sprendimo motyvai apibendrinti sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-17/14 (žr. 1.4 ir 3.2.2 ir paskesnius punktus), o jis visas pridėtas prie šio sprendimo.

apmokestinimo išvengimo numatytas mokesčio sumažinimas gyvenamosios vietos valstybėje, kuris pasiekiamas įskaitant mokesčių prie pajamų šaltinio, ir kad konkrečiu atveju tokia galimybė nėra neribojama ii) dėl gyvenamosios vietos valstybėje užtikrinamo mokesčio sumažinimo, kuris pasiekiamas apmokestinant tik grynuosius dividendus, visiškai kompensuojama diskriminacinio pobūdžio mokesčio prie pajamų šaltinio dalis?“

— byloje C-17/14 :

- „1. Ar, taikant SESV 63 straipsnį, rezidento ir nerezidento palyginimas, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji šioje byloje, kai pajamų šaltinio valstybėje išmokėti dividendai apmokestinami dividendų mokesčiu, turi apimti ir pelno mokesčių, į kurių rezidento atveju įskaitomas dividendų mokesčių?
2. a) Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar, atliekant palyginimą, reikia atsižvelgti į visas išlaidas, kurios ekonominiu požiūriu susijusios su akcijomis, už kurias išmokami dividendai?
2. b) Jei į ankstesnį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar reikia atsižvelgti į galimą į akcijų įsigijimo kainą įtrauktą dividendų atskaitymą ir galimai dėl turimų susijusių akcijų patirtas finansavimo išlaidas?
3. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vertinant tai, ar tariamai diskriminacinis mokesčių prie pajamų šaltinio veiksmingai neutralizuojamas valstybės, kurioje gaunama pajamų, sudaryta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pakanka to, kad i) tokioje sutartyje būtų numatyta tokia nuostata, net jei tokia galimybė nėra besąlyginė, ii) joje būtų numatyta, kad nerezidentui tenkanti mokesčių našta Nyderlanduose nebūtų didesnė už rezidentui tenkančią mokesčių našta? Ar tuo atveju, kai nepakankamai kompensuojama tais metais, kuriais buvo išmokėti dividendai, vertinant neutralizavimą svarbu tai, kad yra galimybė neįskaitytą dalį perkelti ir kad įmanoma įskaitymo galimybe pasinaudoti vėlesniais metais?“

38. 2014 m. balandžio 2 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-10/14, C-14/14 ir C-17/14 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

39. J. B. G. T. Miljoen, X ir *Société Générale* pateikė Teisingumo Teismui rašytines pastabas, susijusias su kiekvienu iš jų byla. Nyderlandų, Jungtinės Karalystės vyriausybių, Europos Komisijos pateiktos rašytinės pastabos susijusios su trimis sujungtomis bylomis, o Švedijos vyriausybės rašytinės pastabos pateiktos tik dėl bylos C-17/14. 2015 m. kovo 18 d. posėdyje buvo atstovaujama J. B. G. T. Miljoen, X, *Société Générale*, Nyderlandų, Vokietijos, Švedijos vyriausybėms ir Komisijai.

IV – **Analizė**

A – *Pirminės pastabos*

40. Pirmiausia norėčiau pabrėžti, kad šiose bylose pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą motyvuoti labai glaustai, todėl šių prašymų tikslą, taip pat nacionalinės teisės turinį ir pagrindines bylos dalyką tam tikrais atvejais galima suprasti tik iš dokumentų, pridėtų prie sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Taigi galima abejoti dėl šių prašymų priimtimumo, atsižvelgiant į

Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje pateiktus reikalavimus¹⁹. Iš to galima spręsti, kad tokiu atveju įvairiais atžvilgiais reikia remtis išvada, kurią trijose pagrindinėse bylose pateikė generalinis advokatas prie *Hoge Raad*, nors tai ir neleidžia užtikrinti, kad taip pavyks visiškai ištaisyti šių sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą trūkumus.

41. Be to, reikia patikslinti, kad pagal Nyderlandų teisės aktus kai kurie užsienio mokesčių mokėtojai nerezidentai gali būti apmokestinami pajamų arba pelno mokesčiu, taigi Nyderlanduose pasinaudoti analogiškomis galimybėmis įskaityti arba susigrąžinti avansinius mokesčius, kaip ir mokesčių mokėtojai rezidentai, tačiau nepaneigiama, kad nė vienas iš trijų pagrindinių bylų ieškovų nepriklauso šiai kategorijai ginčijamais finansiniais metais²⁰. Todėl šių teisės aktų nuostatos, taikomos būtent tokiems užsienio mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurių padėtis yra ypatinga, palyginti su mokesčių mokėtojais nerezidentais apskritai, šioje išvadoje nebus nagrinėjamos.

42. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi ją įgyvendinti atsižvelgdamos į Sąjungos teisę. Tai visų pirma reiškia, kad valstybės narės negali imtis priemonių, kurios yra draudžiamos pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį kaip kapitalo judėjimo apribojimai, nes atgraso nerezidentus nuo investavimo valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus nuo investavimo kitose valstybėse, visų pirma atsižvelgiant į nacionalinės kilmės dividendų apmokestinimą²¹.

43. Teisingumo Teismas yra ne kartą priminęs, „kad nacionalinė mokesčių teisės norma [„nustatanti skirtingą mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų vertinimą,] būtų laikoma suderinama su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodai būtų vertinamos situacijos, kurios nėra objektyviai panašios, arba kad nevienodas vertinimas būtų pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais“²².

44. Teisingumo Teismui šiose bylose pateikti prejudiciniai klausimai susiję būtent su atitinkamos akcininkų rezidentų ir akcininkų nerezidentų mokestinės padėties galimo objektyvaus panašumo problema atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus, kurie taikomi pagrindinėse bylose.

B – Dėl aplinkybių, į kurias reikia atsižvelgti siekiant palyginti akcininko nerezidento ir akcininko rezidento mokestinį vertinimą (trijose bylose pateikti pirmieji prejudiciniai klausimai)

1. Dėl pirmųjų prejudicinių klausimų dalyko

45. Šiose trijose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma nori sužinoti ar, siekiant nustatyti, ar Nyderlanduose taikomas Nyderlandų bendrovių išmokėtų dividendų mokestis lemia SESV 63 straipsnyje draudžiama apribojimą, lyginant rezidentų ir nerezidentų mokestinę padėtį reikia atsižvelgti tik į šį dividendų mokestį, o gal ir į pajamų ar pelno mokestį, taikomą rezidentams išmokėtiems dividendams.

19 — Šiuo atžvilgiu reikia priminti, jog labai svarbu, kad visa naudinga informacija būtų pateikta pačiame sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, o ne jo prieduose, nes tai yra vienintelis bylos dokumentas, kuris verčiamas ir pateikiamas visiems suinteresuotiesiems asmenims, kuriems leidžiama pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį (žr. Rekomendacijas nacionaliniams teismams dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo, OL C 338, 2012, p. 1, 20 ir paskesni punktai).

20 — Iš tiesų iš bylos medžiagos matyti, pirma, kad J. B.G.T. Miljoen deklaravo pensiją ir nemažai akcijų Nyderlanduose, tačiau dėl to apmokestinimas šioje valstybėje narėje 2007 m. nebuvo taikomas, antra, kad X nepasirinko rezidentams taikomos schemos, kiek tai susiję su jos 2007 m. Nyderlanduose gauta pensija, ir, galiausiai, kad ginčijami dividendai, kuriuos 2000–2008 m. mokėjo *Société Générale*, priskirtini ne bankui, kurį ji eksploatuoja Nyderlanduose kaip nuolatinį padalinį, bet Prancūzijoje turimam jos investiciniam fondui.

21 — Visų pirma žr. Nutartį *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 18 ir 21 punktai) ir Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 38 ir 39 punktai).

22 — Visų pirma žr. sprendimus *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 38 punktas) ir *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 45 punktas).

46. Neginčijama, kad rezidentams ir nerezidentams taikoma iš pirmo žvilgsnio tokia pati sistema ir apmokestinimo būdo, ir Nyderlandų dividendų mokesčio tarifo požiūriu. Iš tiesų šiuo 15 % dydžio mokesčiu prie pajamų šaltinio apmokestinamos visos Nyderlanduose įsteigtų bendrovių paskirstomos pajamos iš akcijų, nepaisant šias akcijas turinčio fizinio ar juridinio asmens gyvenamosios ar įsisteigimo vietos²³.

47. Tačiau pagrindinių bylų šalys nesutaria dėl to, ar draudžiamą skirtingą vertinimą lemia tai, kad rezidentams dividendų mokestis yra avansinis mokestis, t. y. išankstinis mokėjimas, o nerezidentams šis mokestis paprastai yra galutinis. Iš tiesų tik rezidentai turi teisę visomis aplinkybėmis susigrąžinti jiems apskaičiuotą dividendų mokestį, atskaičiuodami jį iš pajamų ar pelno mokesčio, kurį jie ir taip turi sumokėti, arba jį susigrąžindami, jeigu jų pajamos ar pelnas nėra pakankamai apmokestinami, kad jie galėtų padaryti tokį atskaitymą.

48. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar į šią susigrąžinimo galimybę reikia atsižvelgti vertinant, kiek tokiais teisės aktais ribojamas laisvas kapitalo judėjimas. Pastabas pateikusios vyriausybės mano, kad, lyginant dividendų mokesčiu apmokestinamų rezidentų ir nerezidentų mokestinę padėtį, nereikia nagrinėti rezidentų mokėtino pajamų ar pelno mokesčio, o pagrindinių bylų ieškovai ir Komisija teigia priešingai.

49. Norėčiau pažymėti, kad Teisingumo Teismo klausiami tik apie lyginamuosius kriterijus, kurie svarbūs atsižvelgiant į tokius nacionalinės teisės aktus kaip nagrinėjamieji, o ne apie konkrečius padarinius, kurių atsirastų vėliau, jau atlikus tokį palyginimą, atsižvelgiant į trims pagrindinėms byloms būdingas faktines aplinkybes, turint omenyje tai, kad pastarąją analizę turės atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

50. Nors Teisingumo Teismui šiose trijose sujungtose bylose pateikti pirmieji klausimai yra panašūs, manau, kad bylose C-10/14 ir C-14/14 pateiktus klausimus reikia nagrinėti atskirai nuo byloje C-17/14 pateikto klausimo, atsižvelgiant į skirtumus tarp nacionalinių taisyklių, taikytinų, viena vertus, dividendų Nyderlanduose gaunantiems fiziniams asmenims ir, kita vertus, Nyderlanduose jų gaunančioms bendrovėms.

51. Prieš atliekant bet kokią analizę reikia išnagrinėti, suprantant, kad tai yra pirminis klausimas, kiek akcininkų rezidentų ir akcininkų nerezidentų padėtis šiuo atveju yra iš tikrųjų panaši.

2. Dėl akcininkų rezidentų ir akcininkų nerezidentų mokestinės padėties objektyvaus panašumo

52. Kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos darytina išvada, kad rezidentų ir nerezidentų padėtis tiesioginių mokesčių srityje nebūtinai yra panaši ir kad, pirmiausia kalbant apie pajamų mokestį, nerezidentų padėtis skiriasi, nes didžioji jų pajamų dalis dažniausiai sutelkta ne pajamų šaltinio valstybėje, o jų rezidavimo valstybėje²⁴. Vis dėlto nuo tada, kai valstybė narė tuo pačiu mokesčiu apmokestina ne tik akcininkus rezidentus, bet ir akcininkus nerezidentus, už dividendus, kurių jie gauna iš šioje valstybėje įsteigtos bendrovės, kaip yra Nyderlanduose, atitinkama šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų padėtis supanašėja, taigi mokesčių tikslais jie turi būti vertinami lygiavertiškai, laikantis SESV 63 straipsnio²⁵.

23 — Tuo šios bylos skiriasi nuo bylos *Pensioenfonds Metaal en Technie* (C-252/14), dar nagrinėjamos Teisingumo Teisme, kurioje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar SESV 63 straipsniu draudžiama Švedijoje skirtingai apmokestinti dividendus, kurių gauna pensijų fondai rezidentai ir pensijų fondai nerezidentai, kai mokestis prie šaltinio taikomas tik fondų nerezidentų gaunamiems dividendams.

24 — Visų pirma žr. sprendimus *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 37 punktą ir nurodyta teismo praktika) ir *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 25 punktą).

25 — Žr. Sprendimą *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 38 ir 39 punktai) ir Nutartį *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 31 ir 32 punktai ir nurodyta teismo praktika).

53. Aišku, Sprendime *Truck Center* Teisingumo Teismas nutarė, kad skirtingos, palyginti su rezidentais, apmokestinimo technikos taikymas nerezidentams²⁶ savaime neprieštarauja laisvam kapitalo judėjimui, patikslinęs, kad šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų padėtis šiuo atveju nėra objektyviai panaši, pirmiausia atsižvelgiant į tai, kad atitinkamos valstybės narės padėtis skyrėsi atsižvelgiant į tai, ar ji rinko mokestį kaip rezidavimo valstybė, ar kaip pajamų šaltinio valstybė, taip pat į tai, kad toje byloje nagrinėtas skirtingas apmokestinimas buvo grindžiamas skirtingais teisiniais pagrindais²⁷. Tačiau, kaip Komisija pabrėžė per posėdį, ta byla buvo susijusi su objektyviu panašumu, susijusiu su mokesčio rinkimo technika, ir nuo to laiko diskusijų šiuo klausimu nebevyksta, o šiose bylose pateiktas galimo panašumo klausimas yra kito lygmens, t. y. jis susijęs su rezidentų ir nerezidentų mokestinės padėties skirtumu atsižvelgiant į patį mokestį, kuris renkamas už konkrečią kapitalo dalį, t. y. dividendus, ir tai yra visai kita problema.

54. Šiose bylose pagal taikytinus teisės aktus ir mokesčių mokėtojams rezidentams, ir mokesčių mokėtojams nerezidentams taikoma ta pati dividendų mokesčio rinkimo tvarka, t. y. taikant mokestį prie pajamų šaltinio, tačiau taip nebuvo byloje *Truck Center*, nes joje nagrinėtas mokestis prie pajamų šaltinio buvo renkamas tik už palūkanas, mokamas jų gaunančioms bendrovėms nerezidentėms. Be to, man atrodo, kad Teisingumo Teismas savo analizę grindė aplinkybe, kad palūkanų gaunančios bendrovės rezidentės nebuvo visada vertinamos palankiau nei jų gaunančios bendrovės nerezidentės²⁸. Todėl minėtas sprendimas negali patvirtinti Nyderlandų vyriausybės teiginio, kad tokie atvejai, kai ir rezidentai, ir nerezidentai moka mokestį prie pajamų šaltinio už tos pačios rūšies pajamas, tačiau rezidentai gali įskaityti šį mokestį į kitą mokestį, o nerezidentams šis mokestis yra galutinis, nėra objektyviai panašūs.

55. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką aplinkybė, kuri man atrodo lemiamą lyginant tokius panašius mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų atvejus, siekiant kvalifikuoti galimą apribojimą, draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo požiūriu, yra *ne tiek* nagrinėjamų teisės aktų *tikslas*²⁹, kaip tvirtina Nyderlandų ir Švedijos vyriausybės, kiek tai, kad valstybės narės teisės aktuose negali būti nustatomas skirtingas vertinimas, kuris *praktiškai lemtų didesnę mokesčių našlą* nerezidentams, ir tai juos atgrasytų nuo naudojimosi šia laisve³⁰. Prie šių motyvų dar sugrįšiu vėliau³¹.

56. Taigi manau, kad J. B. G. T. Miljoen, X ir *Société Générale* padėtis yra panaši į akcininkų rezidentų padėtį, atsižvelgiant į Nyderlandų dividendų mokesčio rinkimo tvarką, ir kad reikia išnagrinėti galimai diskriminacinį reikšmingų nacionalinių nuostatų, kurios vertinamos kaip visuma, poveikį reikalavimų, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, požiūriu.

26 — C-282/07, EU:C:2008:762. Šioje byloje nerezidentai turėjo mokėti mokestį prie šaltinio, o rezidentai buvo apmokestinami po to, kai mokesčių mokėtojas pateikdavo deklaraciją.

27 — Ten pat, 41–52 punktai. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad „jei palūkanas išmokanti bendrovė ir šias palūkanas gaunanti bendrovė yra Belgijos rezidentės, Belgijos valstybės pozicija skiriasi nuo jos pozicijos tuo atveju, kai bendrovė, šios valstybės rezidentė, sumoka palūkanas bendrovei nerezidentei, nes pirmu atveju Belgijos valstybė veikia kaip valstybė, kurioje atitinkamos bendrovės turi savo buveines, o antru atveju – kaip palūkanų šaltinio valstybė“, ir kad „bendrovės rezidentės kitai bendrovei rezidentei sumokėtos palūkanos ir bendrovės rezidentės bendrovei nerezidentei sumokėtos palūkanos apmokestinamos skirtingai, remiantis skirtingais teisiniais pagrindais“.

28 — Ten pat, 49 punktas. Čia Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nustatytas skirtingas vertinimas, susijęs su mokesčio rinkimo tvarka, nebūtinai yra naudingas rezidentams.

29 — Mano supratimu, šis aspektas labiau taikomas galimai pateisinant laisvo kapitalo judėjimo apribojimą dėl privalomųjų bendrojo intereso priežasčių.

30 — Taigi Sprendime *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 32 ir 33 punktai) Teisingumo Teismas pabrėžė, kad „pensijų fondų *rezidentų* dividendai yra *faktiškai [atleisti arba] beveik atleisti* nuo pajamų mokesčio dėl <...> nagrinėjamos nacionalinės teisės aktų nuostatų“ ir kad „toks *nepalankus* pensijų fondams nerezidentams išmokamų dividendų *vertinimas* <...> gali *atgrasyti* kitoje valstybėje narėje nei Suomijos Respublika įsteigtas bendrovės investuoti joje, todėl jis laikomas SESV 63 straipsniu iš principo *draudžiamu* laisvo kapitalo judėjimo *apribojimu*“ (pažymėta mano). Taip pat žr. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 54 punktas) ir Sprendimą *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 33–35 ir 55 punktai).

31 — Žr. šios išvados 62 ir paskesnius punktus.

3. Dėl fizinių asmenų, apmokestinamų Nyderlandų dividendų mokesčiu, mokesstinės padėties palyginimo (pirmieji klausimai, pateikti bylose C-10/14 ir C-14/14)

57. Kai dividendų iš turimų Nyderlandų bendrovių akcijų gauna Nyderlanduose gyvenantis fizinis asmuo, jis turi mokėti ne tik dividendų mokestį už pajamas iš šių akcijų, bet ir pajamų mokestį dėl šių akcijų turėjimo, laikomą „3 kategorijos“ mokesčiu. Pastarasis mokestis, kurio tarifas 30 %, mokėtinas pagal vidutinę šių akcijų vertę, laikant, kad iš jų kasmet gaunama fiksuota grąža, sudaranti 4 % jų grynosios vertės, gautos atskaičius finansavimo skolas. Nors *Hoge Raad* teisiškai kvalifikavo šį mokestį kaip pajamų mokestį būtent mokesčių sutarčių taikymo tikslais³², šis vadinamasis 3 kategorijos mokestis ekonominiu požiūriu veikia yra turto mokestis, kuriuo apmokestinama fiksuota grąžos bazės vertė, o jo tarifas yra 1,2 %, t. y. 30 % nuo 4 %. Rezidentas gali visada susigrąžinti jam apskaičiuotą dividendų mokestį, įskaitydamas jį į pajamų mokestį, kurį ir taip turi sumokėti, arba susigrąžindamas dividendų mokestį, jeigu yra apmokestinamas už dividendų mokestį mažesniu arba nuliniu pajamų mokesčiu.

58. Tačiau jeigu dividendų gavėjas yra fizinis asmuo, kuris negyvena Nyderlanduose, tuomet paprastai jis apmokestinamas tik dividendų mokesčiu, kurio tarifas yra 15 % nuo faktiškai gautų dividendų sumos neatskaičius mokesčių, nesant galimybės atskaičiuoti bet kokio pobūdžio išlaidų. Kadangi nerezidentas nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu už jam priklausančias Nyderlandų bendrovių akcijas, jis negali įskaityti gautų dividendų mokesčio, taigi toks mokestis yra galutinio pobūdžio, nes juo apmokestinama galutinai, kiek tai susiję su mokesčių mokėtojais nerezidentais³³.

59. Kaip savo išvadoje dėl pagrindinių bylų C-10/14 ir C-14/14³⁴ nurodo generalinis advokatas prie *Hoge Raad*, iš Nyderlandų teisės aktų matyti, kad, pirma, abiem minėtais atvejais taikomas apmokestinimas skiriasi ir pagal mokesčio bazės dydį, ir pagal faktinio tarifo dydį³⁵ ir, antra, nerezidentai gali atsidurti mažiau palankioje padėtyje nei rezidentai, nes tik rezidentams, pirma, taikoma neapmokestinamoji turto dalis, antra, tik jie apmokestinami pagal grynąją mokesčio bazę ir, trečia, tik jie turi teisę į mokesčių lengvatas.

60. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, Nyderlandų teisės aktai gali atrodyti tiesiogiai diskriminuojantys, nes tik rezidentai yra *de facto* atleidžiami nuo dividendų mokesčio visais atvejais. Iš tiesų apmokestinimas šiuo mokesčiu prie šaltinio visada neutralizuojamas vėliau – arba įskaitant jį į avansinį pajamų mokestį, arba susigrąžinant. Kitaip tariant, šiems mokesčių mokėtojams Nyderlandų dividendų mokestis reiškia ne tiek mokestį, kiek išankstinį kitų mokesčių mokėjimą. Be to, į pajamų mokesčio bazę neįeina realiai gauti dividendai, taigi jie patys nėra apmokestinami³⁶. Taigi du akcininkai rezidentai, kurių grynoji investicijų vertė yra vienoda, moka tokio pat dydžio pajamų mokestį, ir nesvarbu tai, ar jie gavo dividendus iš Nyderlandų bendrovių, ar ne.

32 — 2006 m. gruodžio 1 d. sprendime (Nr. 42211, LJN AV5017) *Hoge Raad* pažymėjo, pirma, kad „pajamų mokesčio rinkimas už apmokestinamąsias pajamas iš santaupų ir investicijų, kaip tai suprantama pagal [Pajamų mokesčio] 2.3 straipsnio c punktą ir patikslinta šio įstatymo 5.1 ir paskesniuose straipsniuose, turi turto mokesčio požymių, taigi tam tikrais atžvilgiais jį galima laikyti turto mokesčiu, kuris buvo renkamas Nyderlanduose iki 2001 m. sausio 1 d. <...>, tęsiniu. Tačiau šis mokestis taip pat yra pajamų mokesčio, kuris buvo renkamas iki 2001 m. sausio 1 d., tęsinys.“ Antra, „pajamų mokestis, kuriuo apmokestinamos santaupos ir investicijos, yra įtraukiamas į mokestį už kitas sudedamąsias pajamų dalis. Taigi vyraujanti yra ši aplinkybė. Tad taikant sutartį numatytasis mokestis turi būti laikomas pajamų mokesčiu.“ (cituojamas generalinio advokato prie *Hoge Raad* išvados, susijusios su pagrindine byla C-10/14, 7.16 punkte)

33 — Šios aplinkybės, apibendrinančios Nyderlandų teisinio reglamentavimo turinį, pirmiausia yra aiškios iš generalinio advokato prie *Hoge Raad* išvados dėl pagrindinių bylų C-10/14 (6.1–6.8 punktai) ir C-14/14 (5.1–5.8 punktai), kur nurodyti parlamento darbai, patvirtinantys, kad rezidentams nustatyta sistema siekiama „leisti dividendų mokestį visiškai kompensuoti galutinai mokėtinu turto grąžos mokesčiu“ (*Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, Nr. 3 [*Memorie van Toelichting*], p. 43).

34 — Žr. pirmesnę išnašą.

35 — Mokesčio bazė skiriasi, nes rezidentų mokėtino pajamų mokesčio bazę sudaro jų pajamų, į kurias įeina akcijos, vidutinė materialioji vertė, o dividendų mokesčio, kuriuo apmokestinami nerezidentai, bazę sudaro iš akcijų faktiškai gautos pajamos. Skiriasi ir mokesčio tarifas, nes pajamų mokesčio, kurį fiksuotai moka rezidentai, atveju jis teoriškai yra 30 %, o nerezidentams taikomo dividendų mokesčio tarifas yra 15 %.

36 — Dividendai įeina į pajamų mokesčio bazę tik kaip pakaitalas, kaip banko sąskaitose esančios pinigų sumos, įtraukiamos į mokesčio bazę. Praktiškai akcininkas, kuris panaudoja iš dividendų įgytą turtą iki metų pabaigos arba investuoja šį turtą įsigydamas kito turto, kuris nėra mokesčio objektas, apskritai nėra apmokestinamas remiantis šiuo turtu.

61. Iš tiesų fiziniai asmenys rezidentai ir nerezidentai mokesčių tikslais vertinami skirtingai ne tik dėl taikomų apmokestinimo metodų, bet ir dėl patiriamų išlaidų, todėl, mano nuomone, beveik neįmanoma palyginti, ar šiuo tikslu atsižvelgiama tik į dividendus. Be to, Nyderlandų vyriausybės nurodytas tikslas, kad nagrinėjama teisės aktais siekiama užkirsti kelią teisiniu požiūriu dvigubam rezidentų apmokestinimui, nevisiškai įtikina. Iš tiesų, kadangi skiriasi dividendų mokesčio ir pajamų mokesčio bazė, neįmanoma teigti, kad *taikomas toks apmokestinimas, kuriuo dvigubai apmokestinamos tos pačios to paties mokesčių mokėtojo pajamos*, nors gali būti, kad Nyderlandų teisės aktų leidėjas rėmėsi šiuo tikslu atsižvelgdamas į mokesčių politiką.

62. Bet kuriuo atveju manau, kad pagal laisvo kapitalo judėjimo principą nėra nei naudinga, nei pakankama atsižvelgti tik į patį dividendų apmokestinimą Nyderlanduose. Kaip tik reikia analizuoti visą apmokestinimą, susijusį su pajamomis, gautomis iš Nyderlanduose įsteigtų bendrovių akcijų. Šiuo atžvilgiu noriu pažymėti, kad akcininkas rezidentas pajamų mokesčiu apmokestinamas remiantis fiksuota mokesčio baze, kuri yra savitas visų iš kapitalo gautų pajamų, kaip antai dividendų, palūkanų ir kapitalo prieaugio, „pakaitalas“. Tačiau akcininkas nerezidentas apmokestinamas dividendų mokesčiu prie šaltinio, kuris jam yra galutinis mokestis, tačiau neapmokestinamas jo kapitalo prieaugis ar kitos iš kapitalo gaunamos pajamos, kurių gali atsirasti iš jo turimų akcijų.

63. Mano supratimu, iš to darytina išvada, kad J. B. G. T. Miljoen pasiūlymas padalyti už akcijų turėjimą mokėtiną pajamų mokestį į dvi dalis, iš kurių viena atitiktų dividendus, o kita – kapitalo prieaugį³⁷, nėra pagrįstas, nors teoriškai jis atrodo tinkamas. Kadangi akcininkas rezidentas gali išvengti tik kapitalo prieaugio arba nerealizuoto kapitalo prieaugio įtraukimo į pajamų mokestį, grindžiamą Nyderlandų bendrovių akcijų turėjimu, manau, nebūtų tinkama į palyginimą įtraukti tik šio mokesčio dalį, kurią teoriškai būtų galima priskirti prie dividendų.

64. Manau, svarbi aplinkybė lyginant rezidentų ir nerezidentų padėtį yra mokesčių našta, kuri galutinai tenka atitinkamai šioms dviem akcininkų kategorijoms ir dėl kurios investicijos Nyderlanduose į akcijų portfelius, reiškiančios kapitalo judėjimą tarp valstybių, tampa daugiau ar mažiau patrauklios nei panašios investicijos kitose valstybėse narėse. Šią poziciją patvirtina jau nurodyta Teisingumo Teismo praktika³⁸, pagal kurią lemiamas kriterijus šiuo atžvilgiu yra tikrosios mokesčių naštos, kuri faktiškai tenka dėl nagrinėjamo reglamentavimo, kriterijus³⁹. Taigi, mano nuomone, palyginimas, susijęs su Nyderlandų bendrovių akcijų turėjimo mokestiniu poveikiu, gali būti pagrįstai taikomas, nepaisant to, kad patys dividendai, išmokami akcininkams rezidentams, nėra apmokestinami.

65. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, siūlau atsakyti, kad pagal SESV 63 straipsnį tokiu atveju, kai pajamų šaltinio valstybė išmokant dividendus taiko dividendų mokestį, lyginant fizinio asmens nerezidento ir fizinio asmens rezidento mokestinį vertinimą, reikia atsižvelgti į pajamų mokestį, kuris taikomas rezidentų turimoms akcijoms ir kurio atžvilgiu dividendų mokestis yra avansinis mokestis.

37 — J. B. G. T. Miljoen teigimu, „rezidento atveju fiksuota mokesčio bazė turi būti skirstoma į pajamas iš dividendų ir pajamas iš kapitalo padidėjimo“, kad atliekant palyginimą būtų atsižvelgta tik į pajamas, atitinkančias faktiškai gautus dividendus (sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-10/14 3.3.3 punkto i papunktis).

38 — Žr. šios išvados 55 punktą.

39 — Šiuo atžvilgiu žr. palyginimą, kurio Teisingumo Teismas reikalauja sprendimuose *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 54 punktas) ir *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 55 punktas).

4. Dėl bendrovių, apmokestinamų Nyderlandų dividendų mokesčiu, mokesstinės padėties palyginimo (pirmasis klausimas byloje C-17/14)

66. Byloje C-17/14 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog *Société Générale* nurodytą skirtingą požiūrį lemia tai, kad vidaus akcininkai gali Nyderlandų dividendų mokesčių kaip išankstinių mokesčių įskaityti į pelno mokesčių, kuriuo jie apmokestinami Nyderlanduose, o išorės akcininkams, kaip antai suinteresuotajam asmeniui, dividendų mokesčiai negali būti įskaitytas kaip išankstinis mokesčiai⁴⁰.

67. Dėl galimos Sprendimo *Truck Center* reikšmės šiuo atžvilgiu manau, jog tai, kad dividendų mokesčiu yra apmokestinamos ir Nyderlanduose, ir kitur įsteigtos jų gaunančios bendrovės, yra aplinkybė, kuri, kaip jau esu pažymėjęs⁴¹, rodo esminį skirtumą tarp šios bylos ir bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas⁴².

68. Be to, pažymiu, kad bylai C-17/14 reikšmingos Nyderlandų teisės nuostatos, susijusios su pelno mokesčiu, akivaizdžiai skiriasi nuo Nyderlandų pajamų mokesčio įstatymo nuostatų, reikšmingų byloms C-10/14 ir C-14/14, nes į pelno mokesčio bazę įeina patys bendrovių rezidentų gaunami dividendai, o taip nėra fizinių asmenų mokamo pajamų mokesčio atveju.

69. Vis dėlto manau, kad pirmiau pateikti svarstymai dėl bylų C-10/14 ir C-14/14 ir juos pateikiant nurodyta teismo praktika yra taip pat ir net *a fortiori* taikoma bylai C-17/14.

70. Todėl siūlau atsakyti, kad, taikant SESV 63 straipsnį, tokiu atveju, kai pajamų šaltinio valstybė išmokant dividendus apmokestina dividendų mokesčiu, lyginant bendrovės nerezidentės ir bendrovės rezidentės mokestinį vertinimą, reikia atsižvelgti į pelno mokesčių, kuriuo apmokestinamos rezidentų turimos akcijos ir kurio atžvilgiu dividendų mokesčiai yra avansinis mokesčiai⁴³.

C – Dėl tikrosios mokesčių naštos, tenkančios akcininkui nerezidentui, vertinimo kriterijų, palyginti su akcininkui rezidentui tenkančia tikrąja mokesčių našta (trijose bylose pateikti antrieji klausimai)

1. Dėl antrųjų prejudicinių klausimų dalyko

71. Antrieji šiose sujungtose bylose pateikti prejudiciniai klausimai yra subsidiarūs, pateikti tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kaip siūlau, kad, lyginant Nyderlanduose nereziduojančių ir reziduojančių mokesčių mokėtojų mokestinę padėtį, reikia atsižvelgti į Nyderlanduose reziduojančių mokesčių mokėtojų mokamą galutinį mokesčių, t. y., atsižvelgiant į konkretų atvejį, į pajamų mokesčių (bylos C-10/14 ir C-14/14) arba pelno mokesčių (byla C-17/14).

72. Šiose trijose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, kokie kriterijai leidžia nustatyti, ar nerezidentui tenkanti tikroji mokesčių našta, susijusi su dividendais, yra didesnė nei nerezidento, ir nurodo įvairius veiksnius, į kuriuos šiuo atžvilgiu būtų galima atsižvelgti.

40 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą toje byloje 3.4.2 punktą.

41 — Žr. šios išvados 53 ir 54 punktus.

42 — C-282/07, EU:C:2008:762.

43 — Kaip avansinis mokesčiai dividendų mokesčiai, kalbant apie rezidentus, paveikia tik piniginius srautus tarp Nyderlandų mokesčių administratoriaus ir atitinkamo mokesčių mokėtojo. Šiuo atžvilgiu tikroji mokestinė našta, į kurią reikia atsižvelgti atliekant šį palyginimą, priklauso tik nuo tos naštos, kuri atsiranda dėl mokesčių mokėtojo mokėtino pajamų ar pelno mokesčio. Dėl šios priežasties, atsakydamas į šiose trijose bylose pateiktus pirmuosius klausimus, renkuosi vartoti žodžius „kurio atžvilgiu dividendų mokesčiai yra avansinis mokesčiai“, o ne prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pasirinktus žodžius „į kurį rezidento atveju įskaitomas dividendų mokesčiai“.

73. Manau, pirmose dvejose bylose pateiktų klausimų ir trečioje byloje pateiktų klausimų vertinimą reikia atsieti, nors jie ir turi bendrų aspektų, ir tai reikia padaryti, pirma, dėl nacionalinės mokesčių teisės nuostatų, kuriomis atitinkamai reglamentuojami dividendų Nyderlanduose gaunantys fiziniai asmenys ir bendrovės, ypatumų ir, antra, dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų lyginamųjų kriterijų skirtumų.

2. Dėl fiziniams asmenims, apmokestinamiems Nyderlandų dividendų mokesčiu, tenkančios tikrosios mokesčių naštos vertinimo (bylose C-10/14 ir C-14/14 pateikti antrieji klausimai)

74. Byloje C-10/14 ir byloje C-14/14 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siūlo įvertinti tikrąją rezidentų ir nerezidentų mokesčių našta, lyginant nerezidentui tenkantį Nyderlandų dividendų mokestį ir rezidento mokėtiną pajamų mokestį, atsižvelgiant į tai, kad pastarajam mokesčiui būdinga tai, kad jis „apskaičiuojamas remiantis fiksuotomis pajamomis, kurias tais metais, kuriais buvo išmokėti dividendai, galima priskirti prie pajamų iš visų turimų Nyderlanduose įsteigtų bendrovių akcijų“. Byloje C-14/14 jis pateikia dar vieną galimą lyginamąjį kriterijų, t. y. rezidentų neapmokestinamąjį kapitalą, aiškiai nurodydamas Sprendimą *Welte*⁴⁴.

75. Iš esmės Teisingumo Teismo prašoma apibrėžti, kiek, norint palyginti minėtą tikrąją mokesčių našta, reikia remtis rezidento pajamų iš turimų Nyderlandų bendrovių akcijų apmokestinimo tvarka, ar reikia remtis kitais kriterijais. Nesant Sąjungos teisės nuostatų, kuriomis suvienodinama dividendų apmokestinimo tvarka, manau, kad atliekant šį palyginimą reikia remtis tokiais kriterijais, kurie kuo labiau atitiktų nagrinėjama mokesčių teisės aktais acininkams rezidentams nustatytos sistemos elementus, nes galima nauda, kurią rezidentas gauna dėl mažesnės mokesčių naštos, yra nustatoma šiai acininkų kategorijai taikomomis taisyklėmis.

76. Manau, kad ši požiūri, susijusi su tikrosios mokesčių naštos nustatymu, patvirtina Sprendimas *Bouanich*, kurio aplinkybės yra panašios į bylų C-10/14 ir C-14/14 aplinkybes⁴⁵. Tame sprendime Teisingumo Teismas nutarė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas „nagrinėdamas savo bylą turi nustatyti, ar nominalios vertės atskaita ir maksimalios 15 % mokesčio ribos taikymas acininkams nerezidentams yra toks jų vertinimas, kuris nėra mažiau palankus nei taikomas rezidentams, turintiems teisę į įsigijimo išlaidų atskaitą ir 30 % tarifo taikymą“⁴⁶. Taigi vertinant, ar mokesčių mokėtojai rezidentai yra vertinami palankiau nei mokesčių mokėtojai nerezidentai, lemiamu buvo laikomas tikrasis rezultatas, kurį galiausiai „lėmė“ bendras valstybės narės teisės aktų taikymas.

77. Iš sprendimų dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą, susijusių su bylomis C-10/14 ir C-14/14, matyti, kad pirmasis lyginamasis kriterijus, dėl kurio klausimą užduoda *Hoge Raad*, yra susijęs su fiksuota baze, nuo kurios skaičiuojamas Nyderlandų rezidentų pajamų mokestis⁴⁷. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar šį mokestį, kuris apskaičiuojamas numanomai, remiantis vidutine grynąja investicijų verte⁴⁸, galima lyginti su Nyderlandų dividendų mokesčiu, kuriuo apmokestinamas nerezidentas ir kuris jam apskaičiuojamas nuo faktiškai gautos dividendų sumos.

44 — C-181/12, EU:C:2013:662.

45 — C-265/04, EU:C:2006:51. Byla, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, buvo susijusi su situacija, kai nacionalinės teisės aktuose buvo numatyta, kad, kai mažinamas įstatinis kapitalas, išperkant akcijas acininkui nerezidentui išmokama suma išmokant dividendus buvo apmokestinama 15 %, nesuteikiant teisės atskaityti šių akcijų įsigijimo išlaidų, tačiau suteikiant teisę atskaityti nominaliąją šių akcijų vertę. Tačiau tokia acininkui rezidentui išmokama suma buvo apmokestinama kaip kapitalo prieaugis taikant 30 % tarifą, suteikiant teisę atskaityti įsigijimo išlaidas.

46 — Ten pat (22 ir 52–55 punktai), pažymėta mano.

47 — Primenu, kad pagal Pajamų mokesčio įstatymo 5.2 straipsnį pajamų, gautų iš Nyderlanduose reziduojančių asmenų investicinių sandorių, mokesčio bazė yra fiksuota ir sudaro 4 % tų metų, kuriais mokestis yra mokėtinas, sausio 1 d. ir gruodžio 31 d. vidutinės gražos vertės.

48 — Pajamų mokesčio įstatymo 5.3 punkte nurodyta, kad „gražos vertė“ yra „turto vertė atėmus įsipareigojimų vertę“.

78. Dėl pirmiau nurodytų priežasčių⁴⁹ manau, kad reikia palyginti, pirma, akcininko nerezidento mokėtiną dividendų mokestį ir, antra, akcininko rezidento mokėtiną pajamų mokestį, remiantis panašių akcijų portfelio turėjimu.

79. Antrasis lyginamasis kriterijus, kurį nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra susijęs su reikšmingu *referenciniu laikotarpiu*. Jis klausia, ar nerezidento mokamą dividendų mokestį ir rezidento mokamą pajamų mokestį reikia lyginti atsižvelgiant tik į tuos metus, kuriais buvo gauti dividendai, ar į daugiau metų ir, jei taip, į kiek⁵⁰.

80. Kadangi pagal Nyderlandų mokesčių mokėtojui taikomas Pajamų mokesčio įstatymo nuostatas kaip atskaitos tašku remiamasi „kalendoriniais metais“ gautomis pajamomis⁵¹, laikausi nuomonės, kad šis laikotarpis yra vienintelis tinkamas kriterijus, kaip subsidiariai siūlo ir J. B. G. T. Miljoen ir X, taip pat Nyderlandų vyriausybė ir Komisija.

81. Kalbant apie trečiąjį lyginamąjį kriterijų, atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar į nerezidento Nyderlanduose referenciniu laikotarpiu gautus dividendus reikia atsižvelgti *bendrai*, įtraukiant visas suinteresuotajam asmeniui priklausančias Nyderlandų bendrovių akcijas, ar *atskirai*, išskiriant dividendus pagal kiekvieną Nyderlandų bendrovę, išmokėjusią dividendus šiuo laikotarpiu.

82. Kaip Komisija ir Nyderlandų vyriausybė, manau, kad pirmasis būdas yra tinkamesnis tikrajai mokesčių naštai palyginti, nes rezidentai apmokestinami remiantis fiksuota grąža, priskiriama visoms turimoms Nyderlandų bendrovių akcijoms.

83. Galiausiai ketvirtas lyginamasis kriterijus, nurodytas tik byloje C-14/14, yra susijęs su *pajamų mokesčiu neapmokestinamo kapitalo* taikymu tik mokesčių mokėtojams rezidentams⁵². Kadangi toks turto dalies neapmokestinimas pakeičia rezidentų gaunamų pajamų mokesčio bazę, taigi ir jiems galutinai tenkančią mokesčių našta, manau, kad atliekant nagrinėjamą palyginimą į jį reikia atsižvelgti, kaip, beje, teigia X ir Komisija, kuri pagrįstai remiasi šia taisykle siekiamu tikslu⁵³.

84. Iš tiesų, kaip pažymi Komisija, dėl neapmokestinamosios dalies fiksuotas apmokestinimas įgyja progresinį pobūdį ir yra taikomas akcininkams rezidentams⁵⁴. Mano nuomone, Sprendimas *Welte*, į kurį prejudiciniame klausime daroma aiški nuoroda, pagal analogiją tikrai leidžia patvirtinti, kad į tokį neapmokestinimą pagrįsta atsižvelgti, nes Teisingumo Teismas jame yra pripažinęs, kad reikia atsižvelgti į neapmokestinamąją sumą, kuri skirtingai paveikia mokesčio bazę, atsižvelgiant į tai, ar atitinkami asmenys yra rezidentai, ar nerezidentai⁵⁵.

49 — Žr. šios išvados 62–65 punktus.

50 — Šis klausimas grindžiamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvada, kad „santykis tarp realių pajamų iš dividendų ir fiksuotos mokesčio bazės per metus gali svyruoti“.

51 — Žr. minėto įstatymo 5.2 ir 7.1 straipsnius.

52 — Pagal Pajamų mokesčio įstatymo 5.2 ir 5.5 straipsnius fiksuotas vidurkis, kuris lemia mokesčio bazę, taikomas tik jeigu jis „viršija neapmokestinamąją turto dalį“, o „mokesčiu neapmokestinamas kapitalas yra 20 014 EUR“.

53 — Komisija pažymi, jog Pajamų mokesčio įstatymo motyvuojamojoje dalyje nurodyta, kad neapmokestinant kapitalo dalies siekiama veiksmingiau surinkti 3 kategorijos mokestį, t. y. fiksuotą pajamų mokestį, kuriuo apmokestinamos rezidentų santaupos ir investicijos, nes taip mažai vertybinių popierių turintys mokesčių mokėtojai gali nemokėti mokesčio. Ji pagrįstai tvirtina, kad šis tikslas turėtų būti taikomas ir nerezidentams.

54 — Komisijos rašytinėse pastabose pateiktas pavyzdys, kaip mokesčiu neapmokestinama dalis gali paveikti tikrąją mokesčių našta.

55 — Minėtame Sprendime *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), susijusiame su vertybinių popierių perleidimu, laikomu laisvam kapitalo judėjimui priskiriamu sandoriu, Teisingumo Teismas nutarė, kad valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta neapmokestinamoji suma, dėl kurios pasikeičia mokesčio bazė, kuri buvo didesnė, jeigu mirusysis arba jo paveldėtojas gyveno šioje valstybėje, riboja šią laisvę (21 ir paskesni punktai). Be to, kaip galima šio apribojimo pateisinimą Teisingumo Teismas analizavo nagrinėjamų atvejų panašumą, tirdamas minėtos neapmokestinamosios sumos taikymo kriterijus (45 ir paskesni punktai).

85. Tačiau dėl Sprendimo *Schumacker*⁵⁶, dėl kurio šiose bylose buvo diskutuojama⁵⁷, poveikio šiuo atžvilgiu nelabai suprantu, kiek šis sprendimas yra naudingas šiai bylai, žinant, kad jis buvo susijęs su darbuotojo nerezidentu, į kurio asmeninę ir šeiminingą padėtį mokesčių požiūriu nebuvo atsižvelgta nei jo gyvenamosios vietos, nei darbo valstybėje, diskriminacija⁵⁸. Tačiau šiuo atveju Nyderlandų pajamų mokesčio įstatyme numatyta, kad apmokestinamojo kapitalo dalies neapmokestinimas grindžiamas ne asmenine mokesčių mokėtojo padėtimi ar jo galimybe mokėti mokesčius, o tik jo turimo kapitalo dydžiu⁵⁹.

86. Manau, kad iš tikrųjų, norint palyginti su tikrąja mokesčių našta, tenkančia nerezidentui dėl dividendų mokesčio, kuriuo Nyderlanduose apmokestinamas akcijų portfelis, pirmiausia reikia atimti visus įsipareigojimus⁶⁰, visų rūšių lengvatas ar neapmokestinimus, kurie gali būti taikomi apmokestinant rezidentų pajamas, tuomet apskaičiuoti fiksuotą grąžą, kuri yra 4 % vidutinės grynosios turto vertės, ir tada taikyti 30 % pajamų iš kapitalo mokesčio tarifą, kad būtų nustatyta rezidentui dėl panašaus akcijų portfelio turėjimo galutinai tenkanti tikroji mokesčių našta.

3. Dėl Nyderlandų dividendų mokesčiu apmokestinamų bendrovių tikrosios mokesčių naštos įvertinimo (byloje C-17/14 pateikto antrojo klausimo a ir b punktai)

87. Antruoju byloje C-17/14 pateiktu klausimu, kurį sudaro dvi dalys, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo apibrėžti kriterijus, kurie yra reikšmingi nustatant, ar hipotetiniu vidaus atveju⁶¹, kai yra galimas palyginimas, dividendams taikomo pelno mokesčio tikroji našta yra mažesnė už dividendams šiuo atveju taikomo mokesčio prie šaltinio našta. Jis konkrečiai klausia, ar šiuo atžvilgiu reikia atsižvelgti į „visas išlaidas, kurios ekonominiu požiūriu yra susijusios su akcijomis, už kurias išmokami dividendai“ (2 klausimo a punktas), o jeigu ne, ar reikia atsižvelgti į „galimą į akcijų įsigijimo kainą įtrauktų dividendų atskaičiavimą“ ar į „galimai dėl turimų atitinkamų akcijų patirtas finansavimo išlaidas“ (2 klausimo b punktas).

88. Atsižvelgiant į sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šis klausimas suformuluotas būtent taip, nes *Société Générale* teigė, kad, atsižvelgiant į jos pačios komercinę veiklą, į kriterijus, kuriais remiantis lyginama su panašiai bendrovei rezidentei tenkančia mokesčių našta, reikia įtraukti ne tik dividendams tiesiogiai priskiriamas išlaidas, kaip tai pripažino *Rechtbank Haarlem*, bet ir neigiamus rezultatus, gaunamus dėl kursų ir sandorių dėl kitų akcijų ar pozicijų nei tos, iš kurių gaunama dividendų, bet vis dėlto susijusių su šiais dividendais. Teisingumo Teisme *Société Générale* tvirtino, kad dividendai neatsiejami nuo kitų sandorio rezultato elementų, pavyzdžiui, nuo „palūkanų išlaidų, įsigijimo kainos ir akcijų pardavimo rezultato“⁶².

56 — C-279/93, EU:C:1995:31 (38 punktas).

57 — Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-14/14 nurodyta (3.6.1 punktas), kad apeliaciniame procese „*Gerechtshof* neatsižvelgė į neapmokestinamąjį kapitalą ir mokesčių kreditus, nes nebuvo nei nurodyta, nei įrodyta, kad įvykdyti <...> Sprendime *Schumacker* (C-279/93 <...>) nustatyti reikalavimai“.

58 — Minėtoje byloje Teisingumo Teismui reikėjo nustatyti, ar atitinkamo asmens gyvenamosios vietos valstybė narė, ar jo darbo vietos valstybė narė, kurioje jis gavo beveik visas savo pajamas, apmokestinama turėjo atsižvelgti į asmeninę suinteresuotojo asmens padėtį.

59 — Žr. minėto įstatymo 5.1 ir 5.2 straipsnius.

60 — Jeigu mokesčių mokėtojas nerezidentas prirėkus gali įrodyti, kad savo akcijų portfelį finansavo iš skolinto kapitalo.

61 — Iš generalinio advokato prie *Hoge Raad* išvados dėl pagrindinės bylos C-17/14 (2.7 punktas) matyti, kad *Société Générale* tiek pirmojoje, tiek apeliacinėje instancijoje nurodė įvairius „vidaus atvejus“, kurie, kaip ji teigia, yra panašūs į jos atvejį ir kuriais, kaip ji mano, Nyderlandų Karalystė taiko mažesnę mokesčių nei jai.

62 — *Société Générale* teigia, jog jos teiginys, kad tas finansines priemones, kurios turi glaudų funkcinių tarpusavio ryšių, reikia laikyti viena visuma, patvirtina Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymo (COM(2011) 121 *final*) 28 straipsnis ir *Hoge Raad* praktika, susijusi su nacionaline mokesčių teise.

89. Nesutikdamas su tokia plačia samprata, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad tai keltų daugybę praktinių rūpesčių, nes norint įvertinti, kiek bendrovei nerezidentei tenkanti mokesčių našta yra didesnė už mokesčių našta, tenkančią visiškai vidaus atveju, reikėtų atsižvelgti į visus konkretaus atvejo ypatumus. Kaip pavyzdį jis pateikia „akcijų finansavimo išlaidas, taip pat sandorių išlaidas ir galimus dividendus, įtrauktus į akcijų įsigijimo kainą“, ir plėtoja savo analizę atsižvelgdamas į nacionalinių teismų praktiką, susijusią su pastaruoju aspektu⁶³.

90. Kaip Nyderlandų, Vokietijos, Švedijos vyriausybės ir Komisija, priešingai abejonėms, kurių, atrodo, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas⁶⁴, laikosi nuomonės, kad Teisingumo Teismo praktikoje pateikiami tam tikri atsakymo aspektai, kuriuos galima pritaikyti šioje byloje nagrinėjamiems klausimams.

91. Iš tiesų iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, jeigu kalbama apie išlaidas, tiesiogiai susijusias su veikla, iš kurios valstybėje narėje gauta apmokestinamųjų pajamų, pavyzdžiui, veiklos išlaidas⁶⁵, šios valstybės rezidentų ir nerezidentų padėtis yra panaši, todėl apmokestinimo srityje suteikiant galimybę atskaityti šias išlaidas juos reikia vertinti vienodai.

92. Iš to darytina išvada, kad nagrinėjami nacionalinės teisės aktai galėtų prieštarauti SESV 63 straipsniui, jeigu, pirma, tokias išlaidas, kurias nurodo *Société Générale*, reikėtų laikyti išlaidomis, turinčiomis tiesioginį ryšį su šios rūšies veikla, ir, antra, šias išlaidas galėtų atskaityti tik bendrovės rezidentės⁶⁶.

93. Teisingumo Teismas patikslino, jog tiesioginį ryšį, kaip jis suprantamas toje teismo praktikoje, lemia tai, kad išlaidos neatsiejamos nuo veiklos, iš kurios gaunamos atitinkamos apmokestinamosios pajamos, kaip yra kalbant apie išlaidas, kurios būtinos šias išlaidas lemiančiai veiklai vykdyti⁶⁷. Be to, jis jau yra nusprendęs, jog gali būti, kad toks tiesioginis ryšys yra tuo atveju, kai pajamos gautos kaip dividendai⁶⁸, ir konkrečiai patikslinęs, kad jeigu nagrinėjamos išlaidos atitinkamu atveju gali būti tiesiogiai susijusios su suma, išmokėta pagal vertybinių popierių sandorį, jos taip pat turi būti tiesiogiai susijusios su dividendų gavimu⁶⁹.

94. Norėčiau pažymėti, kad bendrovė *Société Générale* yra finansinių priemonių ir būtent išvestinių produktų valdytoja. Sandoriai su reikšmingais perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais vykdomi Prancūzijoje, kur pelnas, gautas iš šių komercinių sandorių, yra apmokestinamas. Ryšį su Nyderlandų teritorija lemia tai, kad dėl Nyderlandų bendrovių akcijų, įsigytų siekiant sumažinti riziką, susijusią su šiomis priemonėmis ir sandoriais, turėjimo *Société Générale* gali gauti dividendų, kurie apmokestinami Nyderlandų mokesčiu prie šaltinio, kurio dydis yra 15 %.

63 — Žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-17/14 3.4.3.2 punktą.

64 — Dėl pastarojo aspekto darydamas nuorodą į Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688) šis teismas priešina šioje byloje nagrinėjamą atvejį ir Sprendime *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40 punktas) nagrinėtą atvejį, remdamasis tuo, kad, kaip jis teigia, „reikia atskirti portfelinius dividendus nuo veiklos išlaidų ir todėl laikyti, kad, kitaip nei veiklos išlaidų atveju, vertinant, ar yra diskriminacija, neturėtų būti atsižvelgiama į tiesiogiai su dividendais susijusias išlaidas“ (pažymėta mano).

65 — Manau, šioje teismo praktikoje pavartotas žodis „pavyzdžiui“ rodo, kad Teisingumo Teismas nusprendė neapriboti savo analizės apimties konkrečiu veiklos išlaidų atveju, priešingai, nei, atrodo, šioje byloje mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (žr. šios išvados pirmesnę išnašą).

66 — Konkrečiai žr. sprendimus *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40 ir paskesni punktai) ir *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 29 ir 30 punktai).

67 — Ten pat. Taip pat žr. generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Schröder* (C-450/09, EU:C:2010:761, 60 punktas), kurioje jis nurodė, kad išlaidos „turi būti laikomos tiesiogiai su šiomis pajamomis susijusiomis išlaidomis, kai jų atsiradimą lėmė veikla, kurią vykdančios gautos minėtos pajamos, o ne mokesčių mokėtojo asmeninė situacija“.

68 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 37 ir paskesni punktai), iš kurio matyti, kad iš SESV 63 straipsnio kylantys įpareigojimai pažeidžiami, jeigu priimami ir paliekami galioti nacionalinės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos tik pensijų fondams rezidentams paliekama teisė atskaitytinomis išlaidomis laikyti dividendus, kurių jie gauna ir kuriuos atideda, kad įvykdytų savo įsipareigojimus pensijų srityje.

69 — Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-600/10, EU:C:2012:737, 20, 22 ir 24 punktai).

95. Jeigu bendrovė akcininkė yra įsteigta Nyderlanduose, į šioje valstybėje narėje apmokestinamą pelną įeitų abiejų minėtų rūšių pajamos, todėl nebūtų būtina griežtai atskirti išlaidų, tiesiogiai susijusių su dividendų gavimu, ir išlaidų, susijusių su sandoriais, vertinamais kaip visuma. Tačiau tokiu tarpvalstybiniu atveju kaip *Société Générale* reikia nustatyti hipotetinę vidaus situaciją, kurią būtų galima objektyviai palyginti.

96. Šiuo atžvilgiu, kaip ir generalinis advokatas prie *Hoge Raad*, pateikęs savo išvadą dėl pagrindinės bylos, pažymiu, kad Nyderlandų Karalystės mokestinė kompetencija grindžiama tik gautų dividendų suma, o ne kokia nors kita *Société Générale* pelno ar komercinės veiklos rezultato dalimi⁷⁰. Manau, kad suinteresuotojo asmens padėtį galima lyginti su rezidento padėtimi atsižvelgiant tik į šiuos dividendus ir neatsižvelgiant į kitą veiklą, kuri ekonomiškai susijusi su akcijų turėjimu ir kuriai minėta kompetencija netaikoma.

97. Mano nuomone, reikia nustatyti grynąją dividendų sumą, nes tik ji turi reikšmę norint pagrįstai atlikti tokių palyginimą, atsižvelgiant į laikino akcijų turėjimo finansavimo išlaidas ir į išlaidas, susijusias su šių akcijų sandoriais ir turėjimu, jeigu ir tiek, kiek akcininkas rezidentas galėtų jas atskaityti iš dividendų sumos neatskaičius mokesčių, neįtraukdamas pelno, gauto iš atitinkamų akcijų pirkimo ar pardavimo.

98. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, pagrindinę bylą nagrinėjantis teismas turi nustatyti, ar pagal nacionalinės mokesčių teisės aktus⁷¹ tokias išlaidas, kuriomis remiasi *Société Générale*, galima laikyti tiesiogiai, o ne tik ekonomiškai susijusiomis su akcijų, iš kurių gauti nagrinėjami dividendai, turėjimu ir ar į tokias išlaidas tikrai atsižvelgiama taikant Pelno mokesčio įstatymą, kai apmokestinami bendrovei rezidentei išmokėti dividendai.

D – *Dėl skirtingo mokestinio vertinimo poveikio neutralizavimo taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytą su kita valstybe nare (bylose C-14/14 ir C-17/14 pateikti tretieji klausimai)*

1. Dėl trečiųjų prejudicinių klausimų dalyko

99. Bylose C-14/14 ir C-17/14 pateikti tretieji prejudiciniai klausimai yra sąlyginiai, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia juos Teisingumo Teismui tik tuo atveju, jeigu į šiose bylose pateiktus pirmuosius klausimus būtų atsakyta teigiamai⁷², o, mano nuomone, taip ir reikėtų atsakyti.

100. Minėtas teismas iš esmės klausia Teisingumo Teismo, kokį poveikį gali turėti sutartis, sudaryta valstybės narės, kurioje buvo gauta šių dividendų (pajamų šaltinio valstybės), ir nukentėjusio akcininko rezidavimo valstybės narės (rezidavimo valstybės), siekiant išvengti tarptautinio teisinio dvigubo apmokestinimo, šioms valstybėms tarpusavyje pasidalijant atitinkamą mokestinę kompetenciją. Tiksliau jis klausia, kokiomis aplinkybėmis galima manyti, kad ši sutartis leidžia pakankamai panaikinti galimą skirtingą rezidentų ir nerezidentų mokestinį vertinimą ir šio skirtingo vertinimo nulemtą galimą nesuderinamumą su Sąjungos teise.

70 — Žr. tos išvados, pridėtos prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-17/14, 7.2 ir paskesnius punktus.

71 — Taigi Sprendime *Komisija / Prancūzija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 42 punktą) Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad tiesioginis išlaidų ir apmokestinamųjų pajamų ryšys yra pagrįstas pačia Suomijos teisės aktų leidėjo pasirinkta prilyginimo technika.

72 — Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi prielaida, kad nerezidentas ir rezidentas, kurie abu gavo Nyderlanduose apmokestinamų dividendų, mokestinės padėties palyginimas turi apimti atsižvelgimą į galutinį pajamų arba pelno mokestį, į kurį rezidentai gali visuomet įskaityti dividendų mokestį, kad būtų nustatyta, ar nacionalinės teisės aktai tikrai yra nepalankūs nerezidentui.

101. Nors šitaip suformuluota problema yra bendra visiems bylose C-14/14 ir C-17/14 pateiktiems klausimams, aplinkybės, kurios yra reikšmingos atsakant į juos, iš dalies skiriasi, nes skiriasi abiejuose pagrindinėse bylose taikytinų sutarčių, kurias Nyderlandų Karalystė pasirašė atitinkamai su Belgijos Karalyste ir Prancūzijos Karalyste, nuostatos. Be to, galima pažymėti, kad byloje C-17/14 pateiktu klausimu iš tikrųjų siekiama dviejų tikslų, kaip tai rodo jame esantys du klausiamieji sakiniai.

2. Dėl nusistovėjusios teismo praktikos

102. Kaip iš karto pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstybės narės mokesčių teisės aktų ir Sąjungos teisės galimos neatitikties negalima ištaisyti tiesiog taikant nuostatas, kurias vienašališkai priėmė kita valstybė narė⁷³. Laisvo kapitalo judėjimo trikdydama dėl to, kad pajamų šaltinio valstybė jos teritorijoje reziduojančių mokesčių mokėtoją vertina palankiau nei joje nereziduojančių mokesčių mokėtoją, negali tinkamai kompensuoti paprasčiausia aplinkybė, kad kita valstybė narė, kurioje reziduoja šis mokesčių mokėtojas, nustatė vidaus priemones, kuriomis jam suteikiama lengvata⁷⁴.

103. Aišku, Teisingumo Teismas yra ne kartą pripažinęs, jog negalima atmesti, kad valstybei narei pavyktų užtikrinti iš Sutarties kylančių savo įsipareigojimų laikymąsi taikant sutartį, sudarytą su kita valstybe nare siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo⁷⁵, tačiau tik su sąlyga, kad jos nuostatų, jeigu jos yra pagrindinei bylai taikytinos teisės sistemos dalis⁷⁶, įgyvendinimas leidžia visiškai kompensuoti neigiamas pasekmes, kurių sukelia dėl pirmosios valstybės teisės aktų atsirandantis skirtingas vertinimas.

104. Pagal teismo praktiką *skirtingas vertinimas visiškai išnyktų tik jeigu mokesčio prie šaltinio įskaitymas* į kitoje valstybėje narėje mokėtiną mokesčių galėtų būti pakankamas, t. y. *būtų neutralizuotas* mokesčių mokėtojams rezidentams ir nerezidentams, įsteigtiems kitose valstybėse narėse, išmokamų dividendų *skirtingas vertinimas*. Norint pasiekti šį neutralizavimo tikslą, atrodo būtina, kad tokio minėtoje sutartyje numatyto atskaitymo ar įskaitymo metodo taikymas leistų pajamų šaltinio valstybės renkamą dividendų mokesčių visiškai atskaityti iš dividendų gaunančio akcininko rezidavimo valstybėje mokėtino mokesčio arba visiškai įskaityti šį dividendų mokesčių į minėtą mokesčių⁷⁷.

105. Norėčiau pabrėžti, jog tarptautinėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paprastai numatyta, kad rezidavimo valstybė suteikia įprastą teisę, bet ne visą teisę įskaityti pajamų šaltinio valstybėje sumokėtą mokesčių⁷⁸. Jeigu minėtose sutartyse numatyta, kad šio mokesčio suma, kurią galima atskaityti iš rezidavimo valstybėje mokėtino mokesčio arba įskaityti į jį, negali viršyti mokesčio,

73 — Kaip nurodyta Sprendime *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 78 punktą), valstybė narė, „siekdama išvengti pagal Sutartį jai tenkančių įsipareigojimų, negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kurią vienašališkai suteikia kita valstybė narė“ (pažymėta mano).

74 — Pagal analogiją žr. Sprendimą *Arens-Sikken* (C-43/07, EU:C:2008:490, 66 ir 67 punktai).

75 — Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670, 62 punktą ir nurodyta teismo praktika).

76 — Sprendimas *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 51 punktą).

77 — Visų pirma žr. sprendimus *Komisija / Ispanija* (C-487/08, EU:C:2010:310, 59 ir 60 punktai), *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670, 63 ir 67 punktai), *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 55 punktą) ir Nutartį *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, 37 punktą).

78 — Kaip savo išvadoje dėl pagrindinės bylos C-17/14 nurodo generalinis advokatas prie *Hoge Raad* (6.10 punktą), įprastasis įskaitymas (arba „ordinary credit“) reiškia, kad rezidavimo valstybėje įskaitytina suma negali viršyti pajamų šaltinio valstybėje sumokėto dividendų mokesčio mokant galutinį mokesčių, o visiškasis įskaitymas (arba „full credit“) reiškia, kad jeigu rezidavimo valstybėje mokėtinas mokeskis yra mažesnis už pajamų šaltinio valstybėje sumokėtą mokesčių, rezidavimo valstybė vis vien privalo grąžinti pajamų šaltinio valstybės mokesčio likutį (paimdama jį iš kitų savo mokesčių pajamų); tam neįmanoma pritariti. Dėl šių dviejų įskaitymo, kuris kartu su atleidimu nuo mokesčio yra vienas iš teisiųjų dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdų, aspektų žr. komentarą dėl minėtos EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir turto apmokestinimo 23A ir 23B straipsnių (1, 13 ir 16 punktai).

kuris turi būti sumokėtas toje pat valstybėje, pagal jas neleidžiama visada neutralizuoti visų skirtingo vertinimo atvejų pajamų šaltinio valstybėje, galinčių sudaryti draudžiamų kliūčių laisvam kapitalo judėjimui. Mano supratimu, tai yra vienas iš teismo praktikos pavyzdžių, kuriais remiamasi įvairiuose ieškiniuose dėl įsipareigojimų neįvykdymo, susijusiuose su šiuo klausimu⁷⁹.

106. Iš Teisingumo Teismo praktikos darytina išvada, kad pajamų šaltinio valstybė laikoma neįvykdžiusia iš SESV 63 straipsnio kylančių įpareigojimų, paaiškėjęs, kad yra atveju, kai mokesčių mokėtojas nerezidentas vertinamas mažiau palankiai nei mokesčių mokėtojas rezidentas. Tačiau man atrodo, jog ši teismo praktika nereikia, kad pajamų šaltinio valstybė narė turi grąžinti dėl jos diskriminacinio reglamentavimo susidariusią mokesčio permoką, jeigu pagal tokią mokesčių sutartį jau buvo leidžiama konkrečiai neutralizuoti neigiamus tokio reglamentavimo padarinius, taikant mokesčio kreditą arba įskaitant mokesčių rezidavimo valstybėje narėje renkamą mokesčių⁸⁰. Man atrodo, kad tokiu atveju Sąjungos teisė niekaip neįpareigoja atitinkamų valstybių narių dėl to, kad pajamų šaltinio valstybėje narėje yra diskriminacinis veiksnys, netaikyti mokesstinės kompetencijos pasidalijimo, dėl kurio jos tarpusavyje susitarė. Kitaip, manau, iš Teisingumo Teismo praktikos kylantis visiško neutralizavimo rezidavimo valstybėje narėje reikalavimas netektų prasmės.

3. Dėl dvišalės sutarties, t. y. Belgijos ir Nyderlandų sutarties neutralizuojamojo poveikio (trečiasis klausimas byloje C-14/14)

107. Byloje C-14/14 taikytinos Belgijos ir Nyderlandų sutarties 23 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad jeigu Belgijoje reziduojantis asmuo gauna Belgijos mokesčiu apmokestinamų dividendų, toks yra X atvejis, Nyderlandų mokesčiai prie pajamų šaltinio⁸¹ turi būti įskaitomas į Belgijos mokesčių, taikomą minėtoms pajamoms „pagal Belgijos teisės aktų nuostatas, susijusias su užsienyje sumokėtų mokesčių įskaitymu į Belgijos mokesčių“.

108. Kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, iš minėtos sutarties oficialaus komentaro⁸² darytina išvada, kad tokia formuluote daroma nuoroda į 1992 m. Belgijos pajamų mokesčių kodekso 285 ir paskesnius straipsnius. Šiuose straipsniuose leidžiama „fiskuotą užsienio mokesčio dalį“ įskaityti į Belgijoje mokėtiną mokesčių, tačiau dividendų atveju tai galima padaryti tik jeigu yra įvykdytos tam tikros sąlygos, kurių sąrašas yra baigtinis⁸³.

79 — Žr. sprendimus *Komisija / Italija* (C-540/07, EU:C:2009:717, 39 punktas), *Komisija / Ispanija* (C-487/08, EU:C:2010:310, 64 punktas), *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670, 70 punktas), *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 57 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 34 punktas).

80 — Šiuo atžvilgiu žr. *a contrario* Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670, 68 punktas ir nurodyta teismo praktika), kuriame Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šioje byloje skirtingas vertinimas *pagrįstai neutralizuojamas* taikant sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nes „jeigu dividendai neapmokestinami arba nepakankamai apmokestinami [mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybėje], [šių dividendų šaltinio valstybėje] taikyto mokesčio suma arba jos dalis negali būti įskaityta“ (pažymėta mano).

81 — Pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dalyje numatytą išimtį.

82 — Žr. minėtos abiem susitariančiosioms valstybėms bendros sutarties straipsnių komentarą, pridėtą prie Nyderlandų įstatymo dėl Belgijos ir Nyderlandų sutarties patvirtinimo pasiūlymo „aiškinamosios dalies“ (prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atžvilgiu nurodo „Nyderlandų parlamento antrųjų rūmų dokumentus, 2001-2002 m., 28 259, Nr. 3, p. 54“) ir prie Belgijos įstatymo dėl pritarimo šiai sutarčiai (žr. Belgijos senato dokumentus, 2001-2002 m. sesija, 2-1293/2, p. 56).

83 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad „*Gerechtshof* sprendimo 4.13 konstatuojamojoje dalyje pateiktas kasacinėje instancijoje neginčijamas tvirtinimas, kad, kalbant apie mokesčių mokėtoją, nei 1992 m. *Wetboek van de Inkomstenbelastingen* 285 straipsniu, nei paskesnėmis jo nuostatomis nesuteikiama teisė įskaityti Nyderlanduose sumokėtą dividendų mokesčių į Belgijos mokesčių“.

109. Teigdama, kad šiuo atveju neutralizavimas nėra pasiektas, X tvirtina, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis už dividendus sumokėto Nyderlandų mokesčio neįmanoma įskaityti į Belgijos fizinių asmenų pajamų mokestį, ir tai neginčijama⁸⁴. Ji nurodo, kad pagal Belgijos teisės aktus minėtą mokestį leidžiama atskaityti iš tokių pajamų mokesčio bazės tik kaip išlaidas, prieš taikant 25 % mokesčio tarifą taip gautai grynajai dividendų sumai⁸⁵, ir kad toks atskaitymas Nyderlandų mokesčio diskriminacinės dalies nekompensuoja.

110. Nyderlandų vyriausybė laikosi priešingos pozicijos ir tvirtina, kad nepalanki padėtis, kurioje *prima facie* atsiduria Nyderlanduose nereziduojantis mokesčių mokėtojas, yra tinkamai kompensuojama, nes, pirma, sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo numatyta sąlyginė įskaitymo galimybė, t. y. mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybėje leidžiamas išlaidų atskaitymas, ir, antra, dėl šios galimybės konkrečiu atveju ši nepalanki padėtis kompensuojama visiškai ir net daugiau nei visiškai⁸⁶.

111. Manau, kad, norint visiškai kompensuoti pajamų šaltinio valstybėje kylantį laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, nepakanka, kad dėl tokios sutarties, tam tikrais atvejais darant nurodą į rezidavimo valstybės vidaus teisę, šioje valstybėje galėtų būti taikomas mokesčio sumažinimas, kuris faktiškai būtų įmanomas tik tam tikrais atvejais. Tačiau, kaip pripažįsta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, „[Belgijos ir Nyderlandų] sutartyje nenumatytas besąlyginis visiškas kreditas, todėl visiškas įskaitymas užtikrinamas ne kiekvienu atveju“⁸⁷, o tai reiškia, kad Nyderlanduose nereziduojančių mokesčių mokėtojų nepalanki padėtis nėra kompensuojama visais atvejais.

112. Kaip ir Komisija, manau, kad tokia tvarka neatitinka iš ESV sutarties kylančių reikalavimų, kuriuos anksčiau yra apibrėžęs Teisingumo Teismas. Iš tiesų iš teismo praktikos darytina išvada, jog tam, kad pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatyta korekcija būtų tinkamai taikoma, valstybėje narėje, kurios mokesčių teisės aktais kenkiama laisvam kapitalo judėjimui, sumokėto mokesčio įskaitymas į kitoje susitariančiojoje valstybėje narėje mokėtiną mokestį turi leisti *visais atvejais* neutralizuoti dėl minėtų teisės aktų atsirandančių skirtingą vertinimą⁸⁸.

113. Kad dėl tokios sutarties būtų teisiškai užtikrintas visiškas prie šaltinio sumokėto mokesčio diskriminacinės dalies kompensavimas, skirtingas vertinimas turi būti neutralizuotas be išlygų, įskaitymo ar atskaitymo metodą taikant visais atvejais. Mano nuomone, būtinybė kovoti su atgrasomuoju poveikiu, kurį nacionalinės mokesčių teisės aktai gali sukelti laisvam kapitalo judėjimui, neabejotinai reiškia, kad koreguojamieji mechanizmai būtų nustatyti iš anksto. Valstybės narės teisės aktais galimai sudaroma kliūtis nebūtų tinkamai pašalinta, jeigu jos poveikis būtų kompensuojamas sutartimis, tačiau neįsitikinus, kad jos turi nuolatinį, taigi visada veiksmingą koreguojamąjį poveikį. Iš tiesų konstatuotas skirtingas vertinimas kitose valstybėse narėse įsikūrusių asmenų nenaudai gali atgrasyti juos nuo investavimo šioje valstybėje.

114. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar diskriminacinį pajamų šaltinio valstybėje renkamo mokesčio poveikį visiškai neutralizuoja rezidavimo valstybėje taikant dvišalę sutartį suteikiama kompensacija, manau, kad taip nėra Belgijoje reziduojančio mokesčių mokėtojo, sumokėjusio dividendų mokestį Nyderlanduose, atveju. Iš tiesų Belgijos Karalystė neleidžia realiai įskaityti šio Nyderlandų mokesčio į Belgijoje mokėtiną mokestį ir apmokestina grynąją gautą dividendų sumą, t. y. iš šių dividendų sumos neatskaičius mokesčių atimdama Nyderlanduose sumokėtą dividendų mokestį, taikydama 25 % tarifą. Taigi Nyderlanduose sumokėto mokesčio

84 — Žr. šios išvados pirmesnę išnašą.

85 — Atsižvelgiant į sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, neginčijama, kad, Belgijoje apskaičiuojant X mokėtiną fizinių asmenų pajamų mokestį, atsižvelgta į *grynąją dividendų sumą*, atskaičius Nyderlanduose sumokėtą dividendų mokestį (taip pat žr. šios išvados 32 punktą).

86 — Kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kalbant apie X atvejį, „Nyderlanduose sumokėtą dividendų mokestį įskaičius į Belgijos mokestį [Belgijoje būtų gauta] didesnė mokesstinė nauda nei <...> 526,86 EUR patirta žala.“

87 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 4.1.3 punktas.

88 — Žr. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 57 punktas ir nurodyta teismo praktika).

permoka neutralizuojama tik 25 %, nes Nyderlanduose sumokėtas dividendų mokestis yra atskaitomas iš Belgijoje taikomos mokesčio bazės, o ne iš šioje valstybėje mokėtino mokesčio. Tačiau toks metodas neužtikrina visiško neutralizavimo, nes, kaip generalinis advokatas prie *Hoge Raad* pripažino savo išvadoje dėl pagrindinės bylos, „25 % niekada negali pakakti 100 % kompensacijai“⁸⁹.

115. Todėl siūlau į trečiąją byloje C-14/14 pateiktą klausimą atsakyti taip, kad jeigu valstybė narė, diskriminaciškai apmokestinanti dividendų mokesčiu prie šaltinio, siekia užtikrinti jai iš ESV sutarties kylančių įsipareigojimų laikymąsi taikydama sutartį, sudarytą su kita valstybe narė siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, nepakanka, kad šioje sutartyje numatytas rezidavimo valstybėje mokėtino mokesčio sumažinimas, prie šaltinio sumokėtą mokestį įskaitant su išlygomis. Tačiau paaiškėjus, kad konkrečiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamu atveju diskriminacinis pajamų šaltinio valstybėje narėje taikomų teisės aktų poveikis yra visiškai ištaisomas pagal šią dvišalę sutartį siūloma įskaitymo galimybe toje valstybėje narėje, kurioje reziduoja atitinkamas mokesčių mokėtojas, nebūtina, kad pajamų šaltinio valstybėje būtų grąžinama prie šaltinio sumokėto mokesčio diskriminacinė dalis.

4. Dėl tokios sutarties, kaip Prancūzijos ir Nyderlandų sudaryta sutartis, neutralizuojamojo poveikio (byloje C-17/14 pateiktas trečiasis klausimas)

116. Byloje C-17/14 pateiktas trečiasis klausimas padalytas į dvi dalis. *Pirmoji dalis*, analogiškai kaip ir byloje C-14/14, susijusi su tuo, ar tuo atveju, jeigu lyginant mokestinę rezidentų ir nerezidentų padėtį reikia atsižvelgti į pelno mokestį, ir paaiškėjus, kad bendrovei nerezidentei tenka didesnė mokesčių našta, Prancūzijos ir Nyderlandų sudaryta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo leidžiama neutralizuoti tokį skirtingą vertinimą.

117. Iš minėtos sutarties 24 straipsnio B dalies b punkto matyti, kad jeigu Prancūzijoje reziduojančiam asmeniui, kuris buvo apmokestintas Nyderlandų mokesčiu⁹⁰, buvo išmokėti dividendai, tuomet šioje valstybėje narėje yra taikomas mokesčio kreditas. Jo suma prilygsta minėtam mokesčiui, tačiau negali viršyti Prancūzijoje mokėtino nagrinėjamo pajamų mokesčio sumos. Šis mokesčio kreditas įskaitomas į pelno mokestį, į kurio bazę yra įskaičiuojami tokie dividendai.

118. *Société Générale* reikalauja grąžinti Nyderlandų mokesčių institucijų apskaičiuotą dividendų mokestį, o šios institucijos tam prieštarauja, remdamosi tuo, kad šiai bendrovei Prancūzijoje pagal minėtą 24 straipsnį buvo pritaikytas mokesčio kreditas. Minėta bendrovė tvirtina, kad Nyderlandų vidaus teisė kliudo laisvam kapitalo judėjimui ir kad Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis negali ištaisyti šios padėties, nes joje nenumatyta išankstinė garantija, kad sumokėjus Nyderlandų dividendų mokestį Prancūzijoje visada bus galima jį įskaityti, idant šioje šalyje įsteigtos bendrovės mokesčių našta visais atvejais neviršytų Nyderlanduose įsteigtos panašios bendrovės mokesčių naštos⁹¹.

119. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, jog neginčijama, kad *Société Générale* buvo leista į Prancūzijos pelno mokestį įskaityti visą Nyderlandų dividendų mokestį, sumokėtą už 2000–2007 m., tačiau už 2008 m. sumokėtas Nyderlandų dividendų mokestis negalėjo būti įskaitytas į Prancūzijos pelno mokestį dėl šios bendrovės tais metais Prancūzijoje patirto nuostolio.

89 — Žr. minėtos išvados, pridėtos prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-14/14, 1.5 ir 7.10 punktus.

90 — Pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dalies nuostatas.

91 — Per posėdį *Société Générale* tvirtino, kad neutralizavimas yra realus tik jeigu investuotojas nerezidentas tuo metu, kai nusprendžia valstybėje narėje įsigyti akciją, yra tikras, kad, jei atsiktų taip, kad jis gautų dividendų, jo padėtis nebus mažiau palanki nei investuotojo rezidento.

120. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, kokią reikšmę reikėtų teikti tam, kad, pirma, pagal Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį visiškai išskaitymas nerezidentams nėra užtikrinamas visais atvejais, tačiau, antra, šiuo atveju atitinkamas mokesčių mokėtojas naudojosi šia galimybe bent keletą metų. Kaip jau nurodžiau šioje išvadoje⁹², mano nuomone, Sąjungos teisėje nereikalaujama, kad tokiomis aplinkybėmis pajamų šaltinio valstybė narė joje taikomą galimai diskriminacinį apmokestinimą ištaisytų suinteresuotojo asmens naudai.

121. Nyderlandų ir Švedijos vyriausybės (pastaroji – subsidiariai)⁹³ mano, kad, norint tinkamai neutralizuoti akcininko nerezidentu galimai nepalankią padėtį, sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pakanka numatyti išskaitymo galimybę mokesčio kredito forma, nors ši galimybė ir būtų su išlygomis, ir kad pagal šią nuostatą tokią nepalankią padėtį konkrečiai leidžiama visiškai kompensuoti šio akcininko rezidavimo valstybėje.

122. Atsižvelgiant į minėtą teismo praktiką⁹⁴, man atrodo, kad, norint laikytis SESV 63 straipsnio, atitinkamoje sutartyje būtina numatyti besąlyginę nuostatą, pagal kurią būtų leidžiamas visiškai kompensavimas, t. y. tai reiškia, kad valstybėje narėje bendrovės nerezidentės patiriama mokesčių našta niekada neturi būti didesnė už panašioje padėtyje esančios bendrovės rezidentės šioje valstybėje patiriamą mokesčių našta. Taigi tokioje sutartyje reikėtų numatyti tinkamą išskaitymą, nepaisant konkretaus atvejo aplinkybių.

123. Tačiau, kaip pažymi Komisija, nors Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties 24 straipsnyje numatytas besąlyginis mokesčio kreditas, nes jis nepriklauso nuo nuorodos į galimas Prancūzijos vidaus teisėje numatytas sąlygas⁹⁵, šioje nuostatoje neužtikrinama, kad Nyderlanduose sumokėtą dividendų mokestį būtų galima *visais atvejais* išskaityti į Prancūzijoje mokėtiną mokestį, *kompensuojant dėl Nyderlandų teisės aktų atsiradusį skirtingą vertinimą*, kaip reikalaujama Teisingumo Teismo praktikoje⁹⁶. Iš tiesų, jeigu Nyderlanduose nereziduojantis akcininkas šioje šalyje sumoka dividendų mokestį, tačiau yra nepakankamai apmokestinamas Prancūzijoje, jis negali šioje šalyje gauti mokesčio kredito, kuris leistų koreguoti tokį skirtumą, kuris dėl to nėra visais atvejais neutralizuojamas. Todėl taikydama šią sutarties nuostatą Nyderlandų Karalystė negali visiškai įvykdyti įsipareigojimų, kylančių iš SESV 63 straipsnio.

124. *Antroje* savo trečiojo klausimo dalyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar vertinant, ar dvišale sutartimi pakankamai neutralizuojamas galimo laisvo kapitalo judėjimo apribojimo poveikis, kuris atsiranda, jeigu nerezidentu nepalanki padėtis yra nepakankamai kompensuojama tais metais, kai buvo gauta dividendų, turi reikšmės galimybė perkelti rezidavimo valstybėje patirtus nuostolius ir naudingai išskaityti pajamų šaltinio valstybės paskesniais metais apskaičiuotą mokestį. Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad tokia galimybė šiuo atžvilgiu iš tikrųjų yra lemiamas aspektas.

125. Manau, pakanka konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyta galimybė perkelti išskaitymą į Prancūzijoje kitais finansiniais metais nei tie, kuriais nerezidentas mokėjo Nyderlandų dividendų mokestį, mokėtiną mokestį, šioje byloje tikrai nėra aiškus faktas, atsižvelgiant į sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui

92 — Žr. šios išvados 106 punktą.

93 — Pagrindinis Švedijos vyriausybės argumentas yra tas, kad „mokesčių sutartyje numatyta tvarka, pagal kurią rezidavimo valstybė atsižvelgia į pajamų šaltinio valstybės apskaičiuotą mokestį, neturi reikšmės vertinant, ar pajamų šaltinio valstybės taikytas apmokestinimas atitinka Sąjungos teisę“.

94 — Konkrečiai žr. šios išvados 103, 105 ir 112 punktus.

95 — Priešingai Belgijos ir Nyderlandų sutarties 23 straipsniui.

96 — Konkrečiai žr. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-487/08, EU:C:2010:310, 59 ir 64 punktai).

pateiktas pastabas⁹⁷. Pirmiausia norėčiau pažymėti, kad šiuo atveju taikomoje sutartyje Prancūzijos Respublikai nenumatyta jokia prievolė numatyti tokio pobūdžio galimybę. Bet kuriuo atveju, kaip ir Komisija, manau, kad, norint įvertinti neutralizuojamąjį sutarties dėl dvigubo apmokestinimo poveikį, yra svarbus tik rezultatas, kurį galima pasiekti taikant šią sutartį nerezidentui, atsižvelgiant į tai, ar kompensuojama pakankamai, ar nepakankamai, palyginti su lengvatomis, kurias gautų lygiavertėje padėtyje esantis pajamų šaltinio valstybės narės rezidentas⁹⁸.

126. Taigi siūlau neigiamai atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo trečiuosius klausimus, kaip nurodyta pirmiau.

V – Išvada

127. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Atsakymas į bylose C-10/14, C-14/14 ir C-17/14 pateiktus pirmuosius klausimus:

Pagal SESV 63 straipsnį, jeigu valstybė narė dividendų mokesčiu prie šaltinio apmokestina šioje valstybėje įsteigtų bendrovių dividendus, lyginant nerezidento ir rezidento mokesstinį vertinimą reikia atsižvelgti į pajamų arba pelno mokesťį, mokamą už rezidentų turimas akcijas, kurių atžvilgiu dividendų mokesťis yra avansinis mokesťis.

2. Atsakymas į bylose C-10/14 ir C-14/14 pateiktus antruosius klausimus:

Siekiant nustatyti, ar fiziniam asmeniui nerezidentui tenkanti tikroji mokesčių našta yra didesnė už tikrąją mokesčių naštą, tenkančią fiziniam asmeniui rezidentui, reikia nerezidentui taikomą Nyderlandų dividendų mokesťį palyginti su rezidento mokamu Nyderlandų pajamų mokesčiu, nustatomu remiantis fiksuotomis pajamomis, kurios gali būti apskaičiuojamos dividendų gavimo metais už visas turimas Nyderlandų bendrovių akcijas, ir atliekant tokį palyginimą atsižvelgti į rezidentų nepamokestinamąjį kapitalą.

3. Atsakymas į bylose C-17/14 pateiktą antrąjį klausimą:

Siekiant nustatyti, ar bendrovei nerezidentei tenkanti tikroji mokesčių našta yra didesnė už bendrovei rezidentei tenkančią tikrąją mokesčių naštą, reikia atsižvelgti į išlaidas, tiesiogiai susijusias su akcijų, už kurias išmokėti dividendai, apmokestinami prie šaltinio, turėjimu, jeigu į šias išlaidas atsižvelgiama apmokestinant šiuos dividendus, išmokamus bendrovei rezidentei pagal Pelno mokesčio įstatymą, o tai turi nustatyti nacionalinis teismas.

4. Atsakymas į bylose C-14/14 pateiktą trečiąjį klausimą:

Siekiant įvertinti, ar galimai diskriminacinis mokesčio įskaitymo pajamų šaltinio valstybėje narėje pobūdis tinkamai neutralizuojamas taikant sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytą su atitinkamo mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybe nare, nepakanka, kad šioje sutartyje būtų numatytas rezidavimo valstybėje mokėtino mokesčio sumažinimas, įskaitant prie šaltinio sumokėtą mokesťį, jeigu tai nėra užtikrinama visais atvejais, kompensuojant skirtingą

97 — Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą konkrečiai nurodyta: „Bylą iš esmės nagrinėjusiose instancijose nebuvo patikrinta, ar mokesčių mokėtojos mokesťis už 2008 m. buvo įskaitytas Prancūzijoje [kitais metais] ir ar tokia galimybė buvo galima pasinaudoti.“ (3.4.5.2 punktas) Be to, Nyderlandų vyriausybė nurodo, jog „neįrodyta, kad [*Société Générale*] perkėlė teisę įskaityti už 2008 metus į kitus metus, kuriais ja buvo pasinaudota“.

98 — Šiuo atžvilgiu Komisija teisingai pažymi, kad, priešingai nei akcininkas nerezidentas, Nyderlanduose reziduojantis akcininkas gali gauti visą mokesčio kreditą, o patyręs nuostolių – susigrąžinti prie šaltinio sumokėtą dividendų mokesťį, neprivalėdamas nežinia kiek laukti, kol vėl galės gauti šį kreditą.

vertinimą. Tačiau paaiškėjus, kad konkrečiu atveju pajamų šaltinio valstybėje narėje taikomų teisės aktų diskriminacinis poveikis yra visiškai ištaisytas pagal tokią dvišalę sutartį taikant įskaitymą ar mokesčio kreditą rezidavimo valstybėje narėje, pajamų šaltinio valstybėje narėje nebūtina suteikti galimybės susigrąžinti diskriminacinę prie šaltinio sumokėto mokesčio dalį.

5. Atsakymas į byloje C-17/14 pateiktą trečiąjį klausimą:

Siekiant įvertinti, ar galimai diskriminacinis mokesčio įskaitymo pajamų šaltinio valstybėje narėje pobūdis tinkamai neutralizuojamas taikant sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytą su atitinkamo mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybe nare, nepakanka, kad šioje sutartyje būtų numatyta įskaityti mokesčio kredito sumą, lygią prie šaltinio sumokėtam mokesčiui, jeigu tai nėra užtikrinama visais atvejais, kompensuojant skirtingą vertinimą, kai yra numatyta, kad rezidavimo valstybėje narėje suteiktas mokesčio kreditas negali viršyti joje mokėtino mokesčio sumos.