



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2016 m. balandžio 12 d.¹

Byla C-176/15

**Guy Riskin,
Geneviève Timmermans
prieš
Belgijos valstybę**

(Tribunal de première instance de Liège (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė — Laisvas kapitalo judėjimas (SESV 63 straipsnio 1 dalis) — Nacionalinis pajamų mokestis — Dividendų pajamos — Užsienyje sumokėto mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymas — Sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo — Nepalankus turimų bendrovių, kurių būstinė yra kitoje valstybėje narėje, akcijų vertinimas, palyginti su turimų bendrovių, kurių būstinė yra trečiojoje šalyje, akcijų vertinimu“

I – Įžanga

1. Teisingumo Teismas jau ne kartą nagrinėjo tarp valstybių mokamų dividendų apmokestinimo pajamų mokesčiu klausimą. Valstybių narių mokesčių sistemos, visų pirma siekiant išvengti jų taikomos teisinio ir ekonominio dvigubo apmokestinimo priemonės, tam tikra prasme yra labai sudėtingos ir kai kuriais atvejais buvo nesuderinamos su Sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis.

2. Šis Belgijos teismo prašymas priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu susijęs su gana paprastu klausimu: ar valstybė narė investiciją į trečiosios šalies bendrovės pajamų mokesčio aspektu gali vertinti palankiau negu investiciją į kitų valstybių narių bendrovės? Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į Belgijos teisės normas dėl užsienyje sumokėto dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymo, turės išsiaiškinti du šio klausimo aspektus. Pirma, kyla principinis klausimas, ar tuo, kad kitose valstybėse narėse investicijos vertinamos nepalankiau, palyginti tik su investicijomis trečiojoje šalyje, tačiau ne su nacionalinėmis investicijomis, apskritai gali būti apribojamas laisvas kapitalo judėjimas. Antra, tuomet prireikus bus tiriamas pateisinamasis sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo poveikis tokiomis faktinėmis aplinkybėmis, kurių Teisingumo Teismas dar niekada nenagrinėjo.

¹ — Originalo kalba: vokiečių.

II – Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. ESS² 4 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„3. Vadovaudamosi lojalios bendradarbiavimo principu, Sąjunga ir valstybės narės gerbia viena kitą ir viena kitai padeda vykdydamos iš Sutarčių kylančias užduotis.

<...>“

4. SESV³ 49 straipsniu suteikiama ši įsisteigimo teisė:

„Vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

<...>“

5. SESV 56 straipsnyje dėl paslaugų nustatyta:

„Pagal toliau išdėstytas nuostatas Sąjungoje uždraudžiami laisvės teikti paslaugas apribojimai, taikomi valstybių narių nacionaliniams subjektams, kurie yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje negu valstybė, kurios subjektu yra asmuo, kuriam tos paslaugos teikiamos.

<...>“

6. SESV 58 straipsnyje pateiktos papildomos nuostatos dėl paslaugų transporto, bankų ir draudimo srityse.

7. SESV 63 straipsnio 1 dalyje dėl kapitalo judėjimo nustatyta:

„1. Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.“

Tarptautinė sutarčių teisė

8. 2001 m. rugpjūčio 20 d. Belgijos Karalystė ir Lenkijos Respublika Varšuvoje sudarė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – Belgijos ir Lenkijos sutartis).

9. Belgijos ir Lenkijos sutarties 10 straipsnyje dėl dividendų pajamų nustatyta:

„1. Bendrovės, kuri yra rezidentė vienoje iš susitariančiųjų valstybių, kitos susitariančiosios valstybės rezidentui sumokėti dividendai gali būti apmokestinami toje kitoje valstybėje.

2. Tačiau šie dividendai taip pat gali būti apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus; <...>“

2 — Europos Sąjungos sutartis (OL C 326, 2012, p. 13).

3 — Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (OL C 326, 2012, p. 47).

10. Belgijos ir Lenkijos sutarties 23 straipsnyje dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimu nustatyta:

„1. Belgijoje dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

<...>

b) Nepažeidžiant Belgijos teisės aktų nuostatų, susijusių su užsienyje sumokėto mokesčio atskaitymu iš Belgijos mokesčio, jei Belgijos rezidentas gauna pajamų, kurios priklauso Belgijos mokesčiu apmokestinamoms bendroms jo pajamoms ir kurias sudaro dividendai, <...> Lenkijos mokestis, kuriuo apmokestinamos šios pajamos, turi būti atskaitytas iš Belgijos mokesčio, taikomo šioms pajamoms.

<...>“

Nacionalinė teisė

11. Belgijos Karalystėje renkamas fizinių asmenų pajamų mokestis. Jis taikomas visų Karalystės gyventojų pajamoms, neatsižvelgiant į tai, ar jos gautos nacionalinėje teritorijoje, ar užsienyje.

12. 1992 m. Belgijos pajamų mokesčio kodekso (*Code des impôts sur les revenus 1992*, toliau – Belgijos PMK) 285 straipsnyje nustatyta:

„Kiek tai susiję su pajamomis iš investicinės veiklos <...>, fiksuota užsienyje mokamo mokesčio dalis gali būti atskaityta iš mokesčių, kai šios pajamos užsienyje buvo apmokestintos [analogišku mokesčiu] <...> ir kai šis kapitalas <...> Belgijoje [naudojamas] profesinei veiklai vykdyti.

<...>“

13. Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Belgijos PMK 286 straipsnyje papildyta:

„Fiksuota užsienyje mokamo mokesčio dalis yra 15/85 nuo gryųjų pajamų <...>

<...>“

III – Pagrindinė byla

14. Pagrindinė byla susijusi su Guy Riskin ir Geneviève Timmermans (toliau – mokesčio mokėtojai) 2010 m. pajamų mokesčiu.

15. Mokesčio mokėtojai turėjo Lenkijoje įsisteigusios bendrovės „Auto Truck Centrum“ akcijų. Ši bendrovė jiems sumokėjo perskaičius maždaug 15 000 EUR dividendų. Lenkijos Respublika šiuos dividendus apmokestino.

16. Mokesčio mokėtojams Lenkijos mokestis iš jų Belgijoje mokėtino pajamų mokesčio pagal Belgijos PMK 285 straipsnį nebuvo atskaitytas, nes jie savo akcijų nenaudojo profesinei veiklai vykdyti Belgijoje. Mokesčio mokėtojai šį sprendimą apskundė motyvuodami tuo, jog jie diskriminuojami pažeidžiant Sąjungos teisę. Jų įsitikinimu, mokesčio mokėtojams, kurie turėjo ne Lenkijoje, o tam tikroje trečiojoje šalyje įsisteigusią bendrovių akcijų, užsienyje sumokėtas mokestis gali būti atskaitomas ir tokiu atveju kaip šis.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

17. Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija) pagal SESV 267 straipsnį 2015 m. balandžio 20 d. Teisingumo Teismui pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Belgijos PMK 285 straipsnyje numatyta taisyklė, netiesiogiai įteisinanti Belgijoje gyvenančio fizinio asmens užsienyje gautų dividendų dvigubą apmokestinimą, atitinka principus, įtvirtintus SESV 63 straipsnyje, siejamame su ESS 4 straipsniu, nes pagal ją Belgijai leidžiama savo nuožiūra, laikantis Belgijos teisės nuostatų, į kurias pateikiama nuoroda Belgijos sudarytoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (t. y. 285 straipsnio, kuriame nustatomos mokesčių atskaitymo sąlygos, arba 286 straipsnio, kuriame nustatyta tik fiksuota mokesčio dalis, kuri gali būti atskaityta), palankiau vertinti investicijas į trečiąsias šalis (Jungtines Valstijas) negu tas, kurios gali būti įvykdytos Europos Sąjungos valstybėse narėse (Lenkijoje)?

2. Ar atsižvelgiant į tai, kad Belgijos PMK 285 straipsnyje nustatyta, jog užsienyje sumokėtą mokestį galima atskaityti iš Belgijos mokesčio tik jeigu kapitalas ir turtas, iš kurių gaunamos pajamos, Belgijoje naudojami profesinei veiklai vykdyti, šis straipsnis neprieštaruoja SESV 49, 56 ir 58 straipsniams?“

18. Teisingumo Teismui rašytines pastabas šiais klausimais pateikė mokesčio mokėtojai, Belgijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Europos Komisija.

V – Teisinis vertinimas

19. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo abiem klausimais iš esmės nori sužinoti, ar teisės norma, tokia kaip taikoma Belgijoje, dėl užsienyje sumokėto dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymo yra įvairiais aspektais suderinama su pagrindinėmis laisvėmis. Pirmasis klausimas susijęs su skirtingu atskaitymu pagal tai, ar mokestis prie pajamų šaltinio mokamas Lenkijoje, ar trečiojoje šalyje. Antrąjį klausimą, atsižvelgiant į prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus, reikia suprasti kaip susijusį su skirtingu atskaitymu pagal tai, ar profesinė veikla, kuriai priskiriamos akcijos, vykdoma nacionalinėje teritorijoje, ar kitoje valstybėje narėje.

A – Priimtinumai

20. Pirmiausia reikia apsvarstyti abiejų prejudicinių klausimų priimtinumą. Pagal nusistovėjusią praktiką Teisingumo Teismas gali neatsakyti į prejudicinį klausimą, jei prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas akivaizdžiai nėra svarbus sprendimui arba jei Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos, kad galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktą klausimą⁴.

1. Pirmojo prejudicinio klausimo priimtumas

21. Kalbant pirmiausia apie teisinę informaciją, reikalingą norint atsakyti į pirmąjį prejudicinį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo tikslių teisinių aplinkybių, kuriomis investicijos Lenkijoje ir trečiojoje šalyje būtų vertinamos nevienodai. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą neperteikiamas Belgijos Karalystės ir trečiųjų šalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo turinys ir neapibūdinama jų įtaka pagrindinėje byloje taikytiniams Belgijos teisės aktams.

4 — Žr. vien sprendimus *Kachelmann* (C-322/98, EU:C:2000:495, 17 punktą), *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, 44 punktą) ir *Pujante Rivera* (C-422/14, EU:C:2015:743, 20 punktą).

22. Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą Jungtinės Amerikos Valstijos nurodomos kaip vienintelė trečioji šalis, kurioje sumokėto dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymas, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra platesnio masto negu Lenkijoje sumokėto mokesčio prie pajamų šaltinio. Tačiau ir mokesčio mokėtojai, ir Belgijos Karalystė procese Teisingumo Teisme iš esmės neigė, kad tai yra skirtingas vertinimas. Esą ne Belgijos Karalystės ir Jungtinių Valstijų, o Belgijos Karalystės ir, be kitų šalių, Japonijos sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatyta atskaitymo taisyklė yra palankesnė už nustatytą pagrindinėje byloje taikytinoje Belgijos ir Lenkijos sutartyje.

23. Faktinė informacija, kurią pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taip pat neišsami, nes nenurodyta mokesčio mokėtojų turėta Lenkijos bendrovės akcijų dalis. Kadangi, atrodo, kad Belgijos PMK 285 straipsnis galioja neatsižvelgiant į akcijų dalį, mokesčio mokėtojų turėta Lenkijos bendrovės akcijų dalis turi lemiamą reikšmę atsakant į klausimą, kokia pagrindinė laisvė šiuo atveju taikytina⁵.

24. Nors, kaip paaiškinta, faktinės ir teisinės pirmojo prejudicinio klausimo aplinkybės nepakankamai aiškios, turimos informacijos dar pakanka, kad į jį būtų galima atsakyti. Vis dėlto darytinos dvi prielaidos, kurias prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje prirėikus dar turės patikslinti.

25. Pirma, reikia preziumuoti, kad yra bent viena trečioji šalis (toliau – trečioji šalis), kurioje sumokėtas mokestis prie pajamų šaltinio būtų atskaitomas iš Belgijos mokesčio, jei bendrovė būtų įsisteigusi ne Lenkijoje, o toje trečiojoje šalyje. Taip pat reikia preziumuoti, kad atskaityti šį mokestį Belgijos Karalystė įsipareigojusi su trečiąja šalimi sudarytoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

26. Antra, remiantis SESV 63 straipsnio aiškinimu, kurio prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia preziumuoti, jog mokesčio mokėtojai neturėjo tiek Lenkijos bendrovės akcijų, kad būtų galėję daryti realią įtaką jos sprendimams ir nulemti jos veiklą. Tokiu atveju mokesčio mokėtojai būtų saugomi tik įsisteigimo laisvės pagal SESV 49 straipsnį⁶.

27. Tokiomis aplinkybėmis pirmasis prejudicinis klausimas yra priimtinas.

2. Antrojo prejudicinio klausimo priimtinumai

28. O antrasis prejudicinis klausimas – taip, kaip jį reikia suprasti pagal prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus, – nepriimtinas, nes, sprendžiant iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktos faktinės informacijos, jis akivaizdžiai nėra svarbus sprendimui.

29. Tai, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad Lenkijoje sumokėtas mokestis prie pajamų šaltinio pagal Belgijos PMK 285 straipsnį būtų atskaitomas ir tuomet, kai profesinė veikla, kuriai turi būti priskiriamos akcijos, vykdoma ne Belgijoje, o kitoje valstybėje narėje, sprendimui pagrindinėje byloje neturi reikšmės. Mat iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad mokesčio mokėtojai akcijas, kurios yra bylos dalykas, būtų naudoję profesinei veiklai vykdyti, nesvarbu, ar nacionalinėje teritorijoje, ar užsienyje. Mokesčio mokėtojai procese Teisingumo Teisme tvirtino netgi priešingai.

5 – Žr. vien Sprendimą X (C-686/13, EU:C:2015:375, 16–23 punktai).

6 – Žr. vien Sprendimą X (C-686/13, EU:C:2015:375, 23–25 punktai).

B – Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą

30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo vieninteliu priimtiniu pirmuoju prejudiciniu klausimu iš esmės nori žinoti, ar nacionalinės teisės norma, tokia kaip nagrinėjama šiuo atveju, pagal kurią užsienyje sumokėto dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymas apskritai numatytas tuomet, kai dividendus mokanti bendrovė įsisteigusi trečiojoje šalyje, tačiau ne tuomet, kai ji įsisteigusi kitoje valstybėje narėje, visų pirma Lenkijoje, yra suderinama su laisvo kapitalo judėjimo principu.

1. Laisvo kapitalo judėjimo apribojimas

31. Pirmiausia reikia iširti, ar šiuo atžvilgiu yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiamos, be kita ko, visos priemonės, kurios gali atgrasyti rezidentus nuo investavimo kitose valstybėse⁷.

32. Tai, ar Lenkijoje sumokėto dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio neatskaitymas *apskritai*, t. y. neatsižvelgiant į palyginimą su atskaitymo galimybėmis trečiosios šalies atveju, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nėra šio prejudicinio klausimo dalykas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat jau nusprendė, kad teisinis dvigubas dividendų apmokestinimas iš esmės nėra kurios nors pagrindinės laisvės apribojimas. Jis tėra pasekmė to, kad skirtingos valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje⁸. Taigi nė viena susijusi valstybė narė nėra vienintelė atsakinga už žalą, atsirandančią dėl teisinio dvigubo apmokestinimo. Todėl pagal Teisingumo Teismo praktiką akcijų turėtojo valstybė narė iš esmės negali būti, motyvuojant pagrindinėmis laisvėmis, įpareigojama išvengti teisinio dvigubo apmokestinimo, pavyzdžiui, kitoje valstybėje narėje sumokėtą mokesčių prie pajamų šaltinio atskaitydama iš savo mokesčio⁹. Tad Belgijos Karalystė šiuo atveju iš principo gali pati nuspręsti, ar atskaityti Lenkijoje sumokėtą mokesčių prie pajamų šaltinio.

33. Tačiau nuo šios valstybių narių teisės dėl teisinio dvigubo apmokestinimo reikia atskirti klausimą, ar Belgijos Karalystė, neapribojama laisvo kapitalo judėjimo, apskritai gali numatyti tam tikrų valstybių bendrovių akcijų turėtojams šaltinio valstybėje sumokėto dividendams taikomo mokesčio atskaitymą. Mat dėl to kitų akcininkų patiriama žala yra ne pasekmė to, kad skirtingos valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, ji atsiranda tik iš Belgijos Karalystės sprendimo dividendams taikomą mokesčių prie pajamų šaltinio vertinti skirtingai – pagal šaltinio valstybę¹⁰. Taip yra todėl, kad pagal Belgijos ir Lenkijos sutarties 23 straipsnio 1 dalies b punktą Lenkijoje sumokėto mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymo mastas nustatomas pagal Belgijos teisę.

34. Vis dėlto šiuo požiūriu laisvo kapitalo judėjimo apribojimą nagrinėjamu atveju būtų galima konstatuoti tik jei pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį būtų draudžiama skirtingai vertinti investicijas valstybėje narėje ir trečiojoje šalyje. Mat pagal šią nuostatą pirmiausia draudžiama *nacionalinių* bendrovių dividendus vertinti palankiau negu bendrovių, kurių būstinės yra kitoje valstybėje narėje¹¹ arba trečiojoje šalyje¹², dividendus.

7 — Žr. vien Sprendimą *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 35 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

8 — Sprendimas *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 167–169 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

9 — Žr. sprendimus *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 punktas) ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 170 ir 171 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

10 — Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 54 punktas) ir *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 57 punktas).

11 — Žr., be kitų, sprendimus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 20 punktas), *Meilicke ir kt.* (C-292/04, EU:C:2007:132, 22 punktas) ir *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 38 punktas).

12 — Žr. tik Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 48 punktas).

35. Teisingumo Teismo sprendimai dėl nevienodo iš skirtingų užsienio valstybių gaunamų dividendų vertinimo svarbumo kol kas dvejoji. Viena vertus, pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį iš esmės draudžiama skirtingai vertinti iš skirtingų *valstybių narių* gaunamus dividendus¹³. Antra vertus, skirtingas pajamų, gaunamų skirtingose *trečiosiose šalyse*, vertinimas nėra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas¹⁴. Ypatingos EEE susitarime dalyvaujančių trečiųjų šalių padėties šiuo atveju nagrinėti nereikia.

36. Šią diferenciaciją galima paaiškinti tik tuo, kad kapitalo judėjimas į kitas valstybes nares ir iš jų pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį saugomas labiau negu kapitalo judėjimas į trečiąsias šalis ir iš jų. Kapitalo judėjimas į trečiąją šalį ir iš jos saugomas tik taip, kad jis nebūtų vertinamas nepalankiau negu kapitalo judėjimas nacionalinėje teritorijoje. O kapitalo judėjimas į kitą valstybę narę ir iš jos saugomas ir tuo aspektu, kad nebūtų taikomos palankesnės sąlygos investicijoms dar kitose valstybėse narėse.

37. Dėl šios skirtingos apsaugos, kuri pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį teikiama investicijoms kitose valstybėse narėse ir trečiosiose šalyse, aprėpties beveik neišvengiamai susiklosto padėtis, kad nepalankesnis iš kitos valstybės narės gaunamų dividendų vertinimas, palyginti su iš trečiosios šalies gaunamų dividendų vertinimu, taip pat yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Taip yra todėl, kad, jeigu pagal Teisingumo Teismo praktiką jau iš esmės draudžiama nepalankiau vertinti kapitalo judėjimą į kitą valstybę narę ir iš jos, palyginti su kapitalo judėjimu į dar kitą valstybę narę ir iš jos, tai juo labiau turi galioti tuomet, kai nepalankiau vertinama, palyginti su kapitalo judėjimu į trečiąją šalį ir iš jos, kuriam pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį teikiama palyginti nedidelė apsauga.

38. Šiam požiūriui neprieštarauja tai, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką bendrasis diskriminacijos dėl pilietybės draudimas (dabar – SESV 18 straipsnis) dėl jo ribotos aprėpties iš esmės neprieštarauja valstybių narių piliečių diskriminacijai, palyginti su trečiųjų šalių piliečiais¹⁵. Mat šiuo atveju nagrinėjamo laisvo kapitalo judėjimo aprėptis yra platesnė. Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį ji apima kapitalo judėjimą ne tik į kitas valstybes nares ir iš jų, bet ir į trečiąsias šalis ir iš jų.

39. Kadangi šiuo atveju Lenkijos Respublikoje sumokėto dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymas negalimas, bet būtų galimas, jei bendrovė būtų įsisteigusi trečiojoje šalyje, ši teisės norma yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

2. Apribojimo pateisinimas

40. Pagal Teisingumo Teismo praktiką laisvo kapitalo judėjimo apribojimas suderinamas su SESV 63 straipsnio 1 dalimi tik tuomet, kai yra pakankamas nevienodo vertinimo pagrindas. Tokia prielaida darytina, kai nevienodas vertinimas susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba kitaip pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu¹⁶.

13 — Žr. Sprendimą *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 56 punktą); šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 53–63 punktai) ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 82 ir 83 punktai).

14 — Sprendimas *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 48 punktą).

15 — Sprendimas *Vatsouras ir Koupatantze* (C-22/08 ir C-23/08, EU:C:2009:344, 52 punktą).

16 — Žr. vien sprendimus *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 45 punktą), *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 36 punktą) ir *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 64 punktą).

41. Todėl šiuo atveju svarbu tai, kad Belgijos Karalystė sprendimą užsienyje sumokėtą mokestį prie pajamų šaltinio atskaityti skirtingai – pagal šaltinio valstybę – priėmė esant skirtingiems tarptautinėse sutartyse nustatytiems išpareigojimams. Belgijos ir Lenkijos sutartyje Belgijos Karalystei šiuo atveju leidžiama pasirinkti, ar atskaityti Lenkijoje sumokėtą mokestį prie pajamų šaltinio, o sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo su trečiąja šalimi nustatytas įpareigojimas atskaityti šioje trečiojoje šalyje sumokėtą mokestį prie pajamų šaltinio¹⁷.

42. Teisingumo Teismas Sprendime *D.* jau nustatė, kad skirtingose valstybėse narėse įsisteigę nerezidentai gali būti skirtingai vertinami valstybėje narėje, kurioje jie investuoja, jei mokesčių lengvata atsiranda iš dvišalės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Tokia lengvata, kuri taikoma tik mokesčių mokėtojams, įsisteigusiems sutartį sudariusioje valstybėje narėje, negali būti atskiriama nuo kitų sutarties nuostatų, ji turi būti laikoma bendrosios sutarties pusiausvyros dalimi¹⁸.

43. Šiuo atveju laisvą kapitalo judėjimą apriboja ne valstybė narė, kurioje investuojama, o valstybė narė, iš kurios investuojama. Mat Belgijos Karalystė rezidentus vertina skirtingai – pagal jų investavimo vietą. Vis dėlto šiuo atveju galima pritaikyti Teisingumo Teismo sprendimą *D.* Taip yra todėl, kad ir šiuo atveju sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytų su atitinkama valstybe narė, kurioje investuojama, skirtingų nuostatų dėl mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymo negalima atskirti nuo kitų šių sutarčių nuostatų. Be to, ši situacija yra vienoda ir sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytų ir su valstybėmis narėmis, ir su trečiosiomis šalimis, atveju.

44. Taigi apskritai motyvuojant laisvu kapitalo judėjimu valstybės narės negalima įpareigoti mokesčių lengvatas, kurias ji sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo išpareigojo taikyti siekdama kompensuoti iš dalies sutampančią sutarties šalių kompetenciją mokesčių srityje, taikyti ir tose situacijose, kurioms ši sutartis ir kiti joje nustatyti įpareigojimai netaikomi. Tai, kad dėl laisvo kapitalo judėjimo galima daryti tokią bendrą išvadą, grindžiama ir aplinkybe, jog pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a papunktį valstybėms narėms aiškiai – nors ir laikantis šio straipsnio 3 dalies ir Teisingumo Teismo praktikos šiuo klausimu¹⁹ – leidžiama skirtingai vertinti mokesčių mokėtojus atsižvelgiant į jų gyvenamąją arba kapitalo investavimo vietą.

45. Dėl šios palyginti nedidelės laisvo kapitalo judėjimo reikšmės mokesčių teisėje²⁰ šiuo atveju – kaip ir Sprendime *D.* – nereikia tirti nevienodo vertinimo remiantis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo proporcingumo²¹, kuris šiaip yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo sąlyga²². Todėl lojalaus bendradarbiavimo principu, kurį pagal ESS 4 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą valstybės narės taiko tarpusavyje ir apie kurį turbūt užsimena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prejudiciniame klausime, taip pat negalima pagrįsti didžiausio palankumo režimo atsižvelgiant į valstybių narių su trečiosiomis šalimis sudarytas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

46. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nėra leidimas valstybėms narėms Sąjungoje esančias investavimo vietas vertinti nepalankiau negu esančias ne Sąjungoje. Taip yra todėl, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo gali padalyti savo kompetenciją mokesčių srityje. Tačiau naudodamosi taip padalyta kompetencija mokesčių srityje jos privalo tiek laikytis vienodo

17 — Žr. 25 punktą.

18 — Sprendimas *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 61 ir 62 punktai); dėl įsisteigimo laisvės taip pat žr. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 88 punktas).

19 — Žr. vien Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 62–64 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

20 — Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2255, 48 punktas).

21 — Žr. Sprendimą *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 58–63 punktai), nors jis nesusijęs su SESV 65 straipsnio 1 dalies a papunkčiu; kita vertus, žr. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 87 punktas), kuriame Teisingumo Teismas iš esmės tiria proporcingumą įsisteigimo laisvės aspektu.

22 — Žr. vien Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148, 47 punktas).

požiūrio principo, tiek užtikrinti pagrindines laisves²³. Taigi jei tokiu atveju kaip šis abiejose atitinkamose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo Belgijos Karalystei būtų leidžiama pasirinkti, ar užsienyje sumokėtą mokestį prie pajamų šaltinio atskaityti iš Belgijos mokesčio, skirtingas atskaitymas – jei jis nebūtų kitaip pateisinamas – reikštų laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

47. Tačiau kadangi šiuo atveju Belgijos Karalystė pagal su trečiaja šalimi sudarytą sutartį yra *ipareigota* apskritai numatyti dividendams taikomo mokesčio prie pajamų šaltinio atskaitymą²⁴, esamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas pateisinamas.

VI – Išvada

48. Taigi į vienintelį priimtina pirmąją *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija) prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip:

Nacionalinės teisės norma, pagal kurią apskritai, remiantis su trečiaja šalimi sudarytoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytu įsipareigojimu, trečiojoje šalyje sumokėtas joje įsisteigusių bendrovių dividendams taikomas mokestis prie pajamų šaltinio atskaitomas iš mokesčio, kuris už šiuos dividendus taikomas akcijų turėtojams rezidentams nacionalinėje teritorijoje, o toks atskaitymas, kai dividendus moka kitoje valstybėje narėje įsisteigusios bendrovės, susiejamas su kitomis sąlygomis, neprieštarauja SESV 63 straipsnio 1 daliai.

23 — Žr., be kitų, sprendimus *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 93 ir 94 punktai), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 50 ir 51 punktai) ir *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766, 37 punktas).

24 — Žr. 25 punktą.