

GENERALINIO ADVOKATO
L. A. GEELHOED IŠVADA,
pateikta 2006 m. vasario 23 d.¹

I — Įžanga

1. Pagrindinis šioje byloje, nagrinėjamoje pagal *High Court of England and Wales (Chancery Division)* pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą, iškeltas klausimas – ar EB 43 arba 56 straipsniai nedraudžia Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei (toliau – Jungtinė Karalystė) nesuteikti mokesčio kreditų bendrovėms ne Jungtinės Karalystės rezidentėms, gaunančioms dividendus iš dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių, kai tokius kreditus ji suteikia bendrovėms rezidentėms bei kai kuriose kitose valstybėse narėse reziduojančioms bendrovėms pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – DAIS). Kitai tariant, kokiomis aplinkybėmis EB 43 ir 56 straipsniai įpareigoja valstybes nars suteikti mokesčio kreditus į užsienį išmokamų dividendų gavėjams (jeigu apskirtai įpareigoja)?²

2. Šios bylos teisinė situacija yra tokia pati, kaip ir ankstesnėje Teisingumo Teismo nagrinėtoje byloje *Metallgesellschaft*, o būtent Jungtinės Karalystės avansinio pelno mokesčio (toliau – ACT) tvarka, galiojusi 1973–1999 metais. Pastarojoje byloje taip pat buvo iškeltas ir pagrindinis nagrinėjamos bylos klausimas, tačiau, atsižvelgdamas į atsakymus, pateiktus į kitus iškeltus klausimus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad į šį klausimą atsakyti yra aiškiai nebūtina³.

3. Klausimas, ar Sutartis reikalauja, kad Jungtinės Karalystės padėtyje atsidūrusios valstybės narės suteiktų mokesčio kreditus už į užsienį išmokamus dividendus, yra naujas. Jis yra pats naujausias bylų serijoje (reikšmingas sprendimas *Marks & Spencer*⁴ yra naujausias šios bylų serijos pavyzdys), kurioje Teisingumo Teismo prašoma ištirti Sutarties nuostatų dėl laisvo judėjimo taikymo ribas tiesioginio pelno mokesčio srityje, kuri iš esmės priklauso valstybės narės kompetencijai. Tai yra sritis, kurioje, susidūręs su vis sudėtingesnėmis faktinėmis ir

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — Priešinga situacija – mokesčio kreditų suteikimas dividendų iš užsienio gavėjams – nagrinėta visai neseniai, 2004 m. rugsėjo 7 d., Teisingumo Teismo priimtame sprendime *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, ir šiuo metu nagrinėjama paralelinėje byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04 (OL C 6, 2005, p. 26).

3 — Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft*, sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 97 punktą.

4 — 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer*, C-446/03 (Rink. p. I-10837)

teisinėmis aplinkybėmis bei argumentais, kuriais siekiama patikrinti Sutarties ribas, Teisingumo Teismas priėmė pakankamai nemažai ir gana sudėtingų sprendimų. Tai taip pat yra sritis, kurioje be galo svarbu nuspėjamumas ir teisinis saugumas, kad valstybės narės galėtų planuoti savo biudžetus ir kurti savo pelno mokesčio sistemas, remdamosi pakankamai patikimomis pajamų prognozėmis. Dėl šios priežasties, norint į šį klausimą atsakyti iš tikrųjų gerai ir tinkamai, prieš vertinant laisvo judėjimo taisyklių taikymą tiesioginio apmokestinimo srityje, reikia apsvarstyti pačius pagrindinius principus.

II — Bylos teisinis ir ekonominis pagrindas

A — *Dividendų apmokestinimo situacijos apžvalga*

4. Prieš pradėdant dėstyti atitinkamas nagrinėjamo Jungtinės Karalystės mokesčio sistemos nuostatas, svarbu apibrėžti platesnę bendrovės paskirstytojo pelno (dividendų) apmokestinimo Europos Sąjungoje pagrindus, kurie sudaro nagrinėjamos bylos teisinį ir ekonominį kontekstą. Apmokestinant

bendrovės paskirstytąjį pelną iš esmės gali atsirasti du apmokestinimo lygiai. Pirmasis yra bendrovės lygis bendrovės pelno mokesčio pavidalu. Bendrovės lygiu pelno mokesčiu apmokestina visos valstybės narės. Ant-rasis yra akcininko lygis dividendus gaunančio akcininko pajamų mokesčio (daugumos valstybių narių naudojamas metodas) ir (arba) mokesčio prie šaltinio, kurį, skirstydama pelną, turi sumokėti pati bendrovė⁵, pavidalu.

5. Šie du galimi apmokestinimo lygiai gali lemti, viena vertus, ekonominį dvigubą apmokestinimą (tų pačių pajamų apmokestinimą du kartus joms esant pas du skirtingus mokesčių mokėtojus) ir, kita vertus, teisinį dvigubą apmokestinimą (tų pačių pajamų apmokestinimą du kartus joms esant pas tą patį mokesčių mokėtoją). Ekonominis dvigubas apmokestinimas bus, pavyzdžiui, kai už tą patį pelną pirmiausia bus apmokestinta bendrovė (pelno mokesčiu), o vėliau – akcininkas (pajamų mokesčiu). Teisinis dvigubas apmokestinimas – kai, pavyzdžiui,

5 — Žr. vis dėlto 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6) 5 straipsnio 1 dalį (kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25% dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė įmonė išmoka savo patronuojančiai įmonei, mokeskis prie šaltinio neišskaitomas).

akcininkui nuo to paties pelno skirtingose valstybėse pirmiausia pritaikomas mokestis prie šaltinio, o vėliau – pajamų mokestis.

6. Nagrinėjamoji byla susijusi su tuo, ar pagal Bendrijos teisę yra teisėta Jungtinės Karalystės sistema, kurios pagrindinis tikslas ir poveikis – įtvirtinti priemonę, panaikinančią ekonominį dvigubą akcininkų apmokestinimą.

7. Valstybės narės, sprendžiančios, ar būtina ir kaip siekti šio tikslo, iš esmės gali pasirinkti keturias sistemas, kurias galima apibūdinti kaip „klasikinę“, „kategorizavimo“ (angl. k. „schedular“), „neapmokestinimo“ (angl. k. „exemption“) ir „užskaitymo“ (angl. k. „imputation“). Valstybės, kuriose taikoma klasikinė dividendų apmokestinimo sistema, nepanaikina ekonominio dvigubo apmokestinimo: bendrovės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu, o paskirstytasis pelnas akcininko lygmenyje dar kartą apmokestinamas pajamų mokesčiu. Kita vertus, kategorizavimo, neapmokestinimo ir užskaitymo sistemose siekiama visiškai arba iš dalies panaikinti ekonominį dvigubą apmokestinimą⁶. Valstybės, kuriose taikomos kategorizavimo sistemos (šių sistemų yra įvairių formų), bendrovės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu, o dividendai apmokestinami kaip atskira pajamų kategorija. Tos valstybės, kuriose taikomos neapmokestinimo sistemos, pajamos iš dividendų neapmokestinamos pajamų mokesčiu. Galiausiai, pagal užskaitymo siste-

mas bendrovės lygiu sumokėtas pelno mokestis visiškai arba iš dalies užskaitomas kaip pajamų mokestis už dividendus, kurį privalo sumokėti akcininkas, todėl pelno mokestis yra išankstinis šio pajamų mokesčio (ar jo dalies) sumokėjimas. Taigi akcininkams užskaitomas kreditas už visą arba dalį pelno mokesčio už pelną, iš kurio buvo sumokėti dividendai, ir šis kreditas gali būti užskaitytas už pajamų mokestį už šiuos dividendus.

8. Nagrinėjamoje byloje reikšmingu laikotarpiu Jungtinėje Karalystėje dividendai buvo apmokestinami pagal užskaitymo sistemą.

B – Atitinkami Jungtinės Karalystės teisės aktai

9. Nuo 1965 m. (kai Jungtinėje Karalystėje buvo įvestas pelno mokestis) iki 1973 m. Jungtinėje Karalystėje veikė klasikinė dividendų apmokestinimo sistema, taigi, kaip aš jau apibūdinau, ji nepanaikino ekonominio dvigubo apmokestinimo. 1973 m. Jungtinė Karalystė perėjo prie dividendų apmokestinimo dalinio užskaitymo sistemos, kuria

6 – Pagrindinis šį tikslą pateisinantis argumentas – išvengti diskriminacijos, kai bendrovės finansuojamos įsigyjant akcijas (angl. k. „equity financing“), palyginti su finansavimu teikiant paskolą (angl. k. „debt financing“).

buvo siekiama pašalinti paskirstytojo pelno diskriminaciją⁷. Kaip Teisingumo Teismas apibūdino sprendime *Metallgesellschaft*, iš esmės ši sistema veikė taip:

kestinį laikotarpį. Neįskaitytas ACT, vadinamas „pertekliu“ ACT, galėjo būti perkeltas atgal arba pirmyn ir užskaitytas už pagrindinį pelno mokestį, mokėtiną už kitus mokestinius laikotarpius¹⁰. Alternatyviai bendrovė galėjo perleisti (angl. k. „surrender“) šį ACT savo dukterinėms bendrovėms, kurios galėjo jį įskaityti į savo pelno mokesčio prievolę. Tam tikromis aplinkybėmis ACT sumokėjimas suteikdavo mokesčio kreditą paskirstytąjį pelną gaunantioms bendrovėms arba akcininkams fiziniams asmenims.

1. ACT: Prievolė mokėti ir užskaitymas

10. Bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, atlikdamos tam tikro tipo pelno paskirstymą, kaip antai dividendų išmokėjimas akcininkams, privalėjo sumokėti ACT, apskaičiuotą nuo sumos, lygios paskirstyto pelno sumai arba vertei⁸. Paskirstyto pelno suma ir ACT bendrai vadinami „grynąja išmoka“ (angl. k. „franked payment“)⁹.

2. Mokesčio kreditai: Bendrovės akcininkės

11. Sumokėtas ACT iki tam tikros ribos galėjo būti užskaitytas už bendrovės įprasto arba „pagrindinio“ (angl. k. „mainstream“) pelno mokesčio prievolę už atitinkamą mo-

12. Tuo atveju, kai pelno mokesčiu apmokestinama bendrovė akcininkė, Jungtinės Karalystės rezidentė, gaudavo dividendus iš savo dukterinės bendrovės, šis mokestis būdavo netaikomas jos iš kitos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, gaunamoms išmokoms¹¹. Be to, bendrovė turėjo teisę į mokesčio kreditą, lygų dukterinės bendrovės sumokėtam ACT¹². Dividendai ir mokesčio kreditas, kartu paėmus, sudarė tai, kas buvo vadinama „investicijų pajamomis, už kurias

7 — Žr. „Reform of Corporation Tax“ (Pelno mokesčio reforma), oficialaus dokumento, pateikto Jungtinės Karalystės Parlamentui pereinant prie dalinės užskaitymo sistemos, 1 ir 5 punktus (Cmnd. 4955).

8 — 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčių įstatymo (Income and Corporation Taxes Act 1988, toliau – TA) tuo metu galiojusi 14 straipsnio 1 dalies redakcija.

9 — TA 238 straipsnio 1 dalis.

10 — TA 239 straipsnis.

11 — TA 208 straipsnis.

12 — TA 231 straipsnio 1 dalis.

sumokėti mokesčiai“ (angl. k. „franked investment income“)¹³. Bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, privalėjo sumokėti *ACT* tik už tą pelno dalį, kokia jos grynoji išmoka viršijo investicijų pajamas, už kurias sumokėti mokesčiai. Tai reiškė, kad už dividendus, kuriuos išmoka bendrovių grupių narės, Jungtinės Karalystės rezidentės, *ACT* buvo mokamas tik vieną kartą. Tokios grupės taip pat galėjo pasinaudoti specialiomis nuostatomis, pagal kurias buvo galima nemokėti *ACT*, kai grupės viduje atliekamas pelno paskirstymas atitiko tam tikras sąlygas ir jeigu atitinkamos dvi bendrovės buvo pasirinkusios šią tvarką¹⁴. Šios nuostatos buvo vertinamos Teisingumo Teismo sprendime *Metallgesellschaft*¹⁵.

13. Jeigu kalbėsime apie bendrovę akcininkę, ne Jungtinės Karalystės rezidentę, tai tokios bendrovės nebuvo Jungtinės Karalystės pelno mokesčio mokėtojos, tačiau jų pajamos iš Jungtinės Karalystės šaltinio iš esmės buvo apmokestintos Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu¹⁶. Tačiau bendrovė ne rezidentė, gaunanti dividendus iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, ir šių dividendų atžvilgiu neįgyjanti teisės į mokesčio kreditą, iš tikrųjų neprivalėjo mokėti jokio Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio nuo paskirstytojo pelno¹⁷. Kadangi pagal Jungtinės Kara-

lystės teisės aktus bendrovė ne rezidentė neturėjo teisės į mokesčio kreditą¹⁸ (nesant kitaip nustatančios DAIS), tokia bendrovė nebuvo apmokestinama pajamų mokesčiu.

3. Mokesčio kreditai: Akcininkai fiziniai asmenys

14. Kalbant apie akcininkus fizinius asmenis, tai akcininkai fiziniai asmenys, Jungtinės Karalystės rezidentai, ir tam tikros organizacijos, kaip antai pensijų fondai, gaudami dividendus iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, įgydavo teisę į mokesčio kreditą, lygų tokiai paskirstytojo pelno sumos arba vertės daliai, lygiai *ACT* sumai¹⁹. Šis mokesčio kreditas galėjo būti užskaitytas už pajamų mokestį, mokėtiną už dividendus, arba išmokėtas jiems grynaisiais, jeigu kreditas viršijo jų prievolę²⁰. Akcininkai fiziniai asmenys, ne Jungtinės Karalystės rezidentai, iš esmės nebuvo Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio mokėtojai²¹.

13 — TA 238 straipsnio 1 dalis.

14 — TA 247 straipsnis.

15 — Žr. 3 išnašą.

16 — TA 20 straipsnis.

17 — Pagal TA 233 straipsnio 1 dalį bendrovė ne rezidentė, gaunanti iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, dividendus ir šių dividendų atžvilgiu neįgyjanti teisės į mokesčio kreditą, buvo neapmokestinama žemiausiu dividendams taikomu Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio tarifu, kuris buvo vienintelis šio mokesčio tarifas. Pagal TA 231 straipsnio 1 dalį bendrovė ne rezidentė neturėjo teisės į mokesčio kreditą, o tai reiškė, kad, išskyrus atvejus, kai ji turi teisę į mokesčio kreditą pagal DAIS, ji nebuvo apmokestinama žemiausiu Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio tarifu (vieninteliu šio mokesčio tarifu).

18 — TA 231 straipsnio 1 dalis.

19 — TA 231 straipsnio 1 dalis.

20 — TA 231 straipsnio 1 ir 3 dalys.

21 — Akcininkai fiziniai asmenys ne rezidentai neturėjo teisės į mokesčių kreditus, išskyrus jeigu Jungtinės Karalystės su atitinkama valstybe sudarytoje DAIS buvo numatyta kitaip. Tačiau ne rezidentas fizinis asmuo, neturintis teisės į mokesčio kreditą, buvo vertinamas kaip sumokėjęs Jungtinės Karalystės pajamų mokestį „pirmajame“ paskirstymo etape (TA 233 straipsnio 1 dalis). Todėl šis asmuo neprivalėjo mokėti Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio, išskyrus tuos atvejus, kai fizinis asmuo turėjo teisę į mokesčio kreditą pagal DAIS.

4. Situacija pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

tojai taip pat privalėjo mokėti Jungtinės Karalystės pajamų mokestį, nors ir riboto dydžio.

15. Tam tikros Jungtinės Karalystės ir kitų šalių sudarytos DAIS tuo metu suteikė teisę į mokesčio kreditą ne rezidentams fiziniams asmenims ir bendrovėms, o šios teisės įgyvendinimo sąlygos skyrėsi, priklausomai nuo atskiros DAIS.

17. Tačiau, pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės ir Prancūzijos DAIS suteikė teisę į mokesčio kreditą, tik jeigu dividendų gavėjas turėjo mažiau nei 10% atitinkamos dukterinės bendrovės balsavimo teisių. Kitos DAIS (pvz., sudarytos Jungtinės Karalystės ir Vokietijos) nenumatė teisės į mokesčio kreditą.

16. Kaip pavyzdį galima nurodyti Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų DAIS, kuri bendrovei akcininkei, Nyderlandų rezidentei, gaunančiai dividendus iš Jungtinės Karalystės dukterinės bendrovės, suteikė teisę į dalį mokesčio kredito, jeigu ši akcininkė pati arba kartu su viena arba daugiau asocijuotųjų bendrovių tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliavo 10% arba daugiau balsavimo teisių Jungtinės Karalystės bendrovėje²². Tokiu atveju dividendai buvo apmokestinami riboto dydžio Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu. Nyderlandų rezidentų fizinių asmenų arba bendrovių akcijų turėtojų, kurie šioje DAIS buvo apibrėžti kaip tiesiogiai arba netiesiogiai turintys mažiau nei 10% balsavimo teisių, atveju tokie investuotojai turėjo teisę į visą mokesčio kreditą už dividendus iš Jungtinės Karalystės šaltinio²³. Šie investuo-

18. Be to, kai kuriose DAIS (pvz., sudarytos Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų²⁴), buvo įtvirtinta vadinamoji „privilegijos apribojimo“ sąlyga, pagal kurią teisė į mokesčio kreditą (kuri atsirastų pagal DAIS nuostatas) nesuteikiama, jeigu akcininko ne rezidento savininkė yra bendrovė, reziduojanti šalyje, kurios su Jungtine Karalyste sudaryta DAIS nenumato mokesčio kredito bendrovėms, gaunančioms dividendus iš Jungtinės Karalystės šaltinio. Taigi, pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų DAIS 10 straipsnio

22 — Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų sudarytos DAIS 10 straipsnio 3 dalies c punktas.

23 — Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų sudarytos DAIS 10 straipsnio 3 dalies b punktas.

24 — Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų sudarytos DAIS 10 straipsnio 3 dalies d punktas.

3 dalies d punkto i papunktyje tiek, kiek tai aktualu nagrinėjamoje byloje, buvo nustatyta, kad:

„Mokesčio kreditas nesuteikiamas, jeigu dividendų galutinis gavėjas yra bendrovė, išskyrus bendroves, kurių akcijomis oficialiai prekiaujama Nyderlandų vertybinių popiečių biržoje <...> nebent bendrovė įrodo, kad jos nekontroliuoja asmuo arba du ar daugiau asocijuotųjų arba susijusių asmenų, kurie arba bent vienas iš jų neturėtų teisės į mokesčio kreditą, jeigu būtų dividendų galutinis gavėjas.“

5. 1999 m. pakeitimai

19. Skirstant pelną po 1999 m. balandžio 6 d. ACT sistema nebetaikoma, o tai reiškia, kad bendrovės daugiau neprivalo mokėti arba apskaičiuoti ACT už tam tikras sąlygas atitinkantį paskirstomą pelną²⁵.

25 — Bendrovėms, turinčioms į vėlesnius mokesčius metus perkeltą neišnaudotą ACT likutį, buvo įvesta vadinamoji „šešėlinio ACT“ sistema, kuri leido bendrovėms pasinaudoti savo pertekliniu ACT.

C — *Atitinkama Bendrijos antrinė teisė*

20. Pagrindinis nagrinėjamai bylai aktualus Bendrijos antrinės teisės aktas yra Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva, kurioje įtvirtintos pagrindinės mokesčių taisyklės, reguliuojančios santykius tarp skirtingose valstybėse narėse esančių patronuojančių ir dukterinių bendrovių, taip siekiant palengvinti bendrovių grupavimą²⁶. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnis numato, kad, jeigu patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25% dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas. Tačiau 7 straipsnyje nurodyta, kad:

„1. Šioje direktyvoje vartojamas terminas „mokestis prie šaltinio“ netaikomas įmonių pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui arba mokėjimui avansu („précompte“), kurią dukterinė įmonė, skirstydama pelną savo patronuojančiai įmonei, moka valstybei narei.

2. Ši direktyva neturi įtakos taikant nacionalines arba sutartimis pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominių dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčių kredito mokėjimo dividendų gavėjams.“

26 — Žr. 5 išnašą.

III — Faktinis pagrindas ir prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikti klausimai

21. *ACT group litigation* susijusi su daugybės bendrovių reikalavimais kompensuoti ir (arba) gražinti ACT, kurie buvo pateikti *High Court of England and Wales* priėmus Teisingumo Teismo sprendimą *Metallgesellschaft*, kuriame pastarasis nusprendė, kad valstybės narės (toje byloje – Jungtinės Karalystės) mokesčių teisės aktai, kurie suteikia šioje valstybėje narėje reziduojančiai dukterinei bendrovei galimybę skirstyti dividendus nemokant ACT tuo atveju, kai jos patronuojanti bendrovė taip pat reziduoja šioje valstybėje narėje (įmonių grupės apmokestinimo tvarka, angl. k. „group income election“), bet nesuteikia tokios galimybės, kai patronuojanti bendrovė reziduoja kitoje valstybėje narėje, pažeidžia EB 43 straipsnį.

22. *ACT group litigation* sudaro keturios skirtingų reikalavimų grupės, o ją apibrėžia nutartis dėl grupinio bylinėjimosi (angl. k. „Group Litigation Order“), kurioje išdėstyti visiems reikalavimams bendri spręstiniai klausimai. Nagrinėjamoji byla yra susijusi su *ACT group litigation IV* grupe (angl. k. „Class IV“), kurioje prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo metu dalyvavo ieškovai iš 28 bendrovių grupių. Prižiūrint *High Court of Justice*, šalys išrinko 5 „pavyzdines bylas“, kurios turi būti išspręstos šioje *group litigation* grupėje. 4 iš šių bylų yra aktualios nagrinėjamam prašymui priimti prejudicinį sprendimą. Šios pavyzdinės bylos yra susijusios su: 1) dividendais, kuriuos 1974 m.

sausio mėn. – 1989 m. gegužės mėn. bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, *Pirelli UK PLC* išmokėjo bendrovei, Italijos rezidentei, *Pirelli & C SpA*. Per šį laikotarpį *Pirelli SpA* turėjo mažiausiai 10% išleistų paprastųjų *Pirelli UK PLC* akcijų; 2) dividendais, kuriuos 1979 m. rugsėjo mėn. – 1998 m. gruodžio mėn. bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, *Essilor Limited* išmokėjo bendrovei, Prancūzijos rezidentei, *Essilor International SA*. Tuo metu *Essilor Limited* buvo *Essilor International SA* dukterinė bendrovė, ir pastarajai priklausė visos *Essilor Limited* akcijos; 3) dividendais, kuriuos 1993–1994 m. bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, *BMW (GB) Limited* išmokėjo bendrovei, Nyderlandų rezidentei, *BMW Holding BV*. Šiuo laikotarpiu visos *BMW (GB) Limited* visiškai priklausė *BMW Holding BV*, o ši buvo Vokietijos bendrovės *BMW AG* dukterinė bendrovė. Tuo metu *BMW Holding BV* akcijomis nebuvo prekiaujama Nyderlandų vertybinių popierių biržoje; ir 4) dividendais, kuriuos 1995–1998 m. bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, *Sony United Kingdom Limited* išmokėjo Nyderlandų rezidentei *Sony Europe Holdings BV*; *Sony United Kingdom Limited* buvo dukterinė *Sony Europe Holding BV* bendrovė, kaip ir *Sony United Kingdom Limited*. Pati *Sony Europe Holdings BV* priklausė bendrovei, Japonijos rezidentei.

23. 2004 m. birželio 9 d. surengęs posėdį ir gavęs ieškovų ir *Inland Revenue* sutikimą *High Court of England and Wales (Chancery Division)* nusprendė sustabdyti bylų nagri-

nėjimą ir pagal EB 234 straipsnį pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar EB 43 ir 56 straipsniai (skaitant juos kartu su EB 57 ir 58 straipsniais) (arba nuostatos, kurias šie straipsniai pakeitė) draudžia:

a) valstybei narei A (pvz., Jungtinei Karalystei)

i) priimti ir palikti galioti teisės aktus, suteikiančius teisę į visą už bendrovės, valstybės narės A rezidentės, akcininkams fiziniam asmeniui, valstybės narės A rezidentams, išmokėtus dividendus (toliau – atitinkami dividendai) sumokėto mokesčio kreditą;

ii) taikyti su kitomis valstybėmis narėmis ir trečiosiomis šalimis sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatą, suteikiančią teisę į visą mokesčio kreditą (iš jo išskaičiuavus mokesį, kaip numatyta sutartyse) už atitinkamus dividendus, kurie išmokami akcininkams fiziniam asmeniui, tų kitų valstybių narių ir trečiųjų šalių rezidentams, nors ji nesuteikia teisės į mokesčio kreditą (visą ar jo dalį) už atitinkamus dividendus, kuriuos išmoka duk-

terinė bendrovė, valstybės narės A (pvz., Jungtinės Karalystės) rezidentė, patronuojančiai bendrovei, valstybės narės B (pvz., Vokietijos) rezidentei, nei pagal nacionalinius teisės aktus, nei pagal šių dviejų valstybių sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas;

b) valstybei narei A (pvz., Jungtinei Karalystei) taikyti atitinkamą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatą, suteikiančią teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus, kurie mokami patronuojančiai bendrovei, valstybės narės C (pvz., Nyderlandų) rezidentei, tačiau nesuteikti šios teisės patronuojančiai bendrovei, valstybės narės B (pvz., Vokietijos) rezidentei, jei valstybės narės A ir valstybės narės B sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nenumatoma nuostata dėl dalies mokesčio kredito suteikimo;

c) valstybei narei A (pvz., Jungtinei Karalystei) nesuteikti teisės į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus bendrovei, valstybės narės C (pvz., Nyderlandų) rezidentei, kontroliuojamai bendrovės, valstybės narės B (pvz., Vokietijos)

rezidentės, jei valstybė narė A taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, numatančias tokią teisę:

liuoja ne bendrovė, valstybės narės B rezidentė, o bendrovė, trečiosios šalies rezidentė?

- i) bendrovėms, valstybės narės C rezidentėms, kontroliuojamoms valstybės narės C rezidentų;
 - ii) bendrovėms, valstybės narės C rezidentėms, kontroliuojamoms valstybės narės D (pvz., Italijos) rezidentų, jei valstybės narės A ir valstybės narės D sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata suteikia teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus;
 - iii) bendrovėms, valstybės narės D rezidentėms, neatsižvelgiant į šias bendroves kontroliuojančio asmens nacionalinę priklausomybę?
- d) Ar į pirmojo klausimo c punktą reikėtų atsakyti kitaip, jei bendrovė, valstybės narės C rezidentė, kontroliuoja ne bendrovė, valstybės narės B rezidentė, o bendrovė, trečiosios šalies rezidentė?
2. Jei atsakymas į pirmojo klausimo a–c punktus arba į jų dalį yra teigiamas, kokių Bendrijos teisės principų dėl teisių ir jų teisinių gynbos priemonių jis reikalauja šiuose klausimuose nurodytomis aplinkybėmis? Tai yra:
 - a) ar valstybė narė A privalo išmokėti:
 - i) visą mokesčio kreditą arba jam prilygstančią sumą; arba
 - ii) dalį mokesčio kredito arba jai prilygstančią sumą; arba
 - iii) visą mokesčio kreditą arba jo dalį arba jam (jai) prilygstančią sumą:
 - neatskaičius jokių papildomų mokesčių už pajamas, mokė-

tinų arba turėjusių būti sumokėtų, jei išmokant dividendus suinteresuotajam asmeniui būtų atsiradusi teisė į mokesčio kreditą,

ii) teisė į gražinimą arba nuostolių atlyginimą, jei įvykdytos 1996 m. kovo 5 d. Sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, sujungtos bylos C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029, žalos atlyginimo sąlygos, ir (arba)

— neatskaičius bet kokių kitų pagrindų apskaičiuotų mokesčių?

iii) teisė į nepagrįstai nesuteiktos naudos suteikimą ir, jei atsakymas yra teigiamas:

b) Kam šis mokėjimas turėtų būti atliktas:

— ar ši teisė yra EB 43 ir (arba) 56 straipsnio suteiktų teisių pasekmė arba papildymas arba

i) atitinkamai patronuojančiai bendrovei valstybėje narėje B arba valstybėje narėje C ar

— turi būti įvykdytos sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* nurodytos žalos atlyginimo sąlygos, arba

ii) atitinkamai dukterinei bendrovei valstybėje narėje A?

c) Ar teisė į tokį mokėjimą yra:

— turi būti įvykdytos kitos sąlygos?

i) teisė į nepagrįstai surinktų sumų gražinimą kaip EB 43 ir (arba) EB 56 straipsnio suteiktos teisės pasekmė arba papildymas ir (arba)

d) Ar į antrojo klausimo c punktą reikėtų atsakyti kitaip atsižvelgiant į tai, kad pagal nacionalinę

valstybės A teisę prašymai yra pateikti ieškinių dėl grąžinimo forma arba yra ar turi būti pateikti ieškinių dėl nuostolių atlyginimo forma?

Factortame prasme, ir ypač nustatydamas, ar, atsižvelgiant į egzistuojančią teismo praktiką atitinkamų Bendrijos teisės nuostatų aiškinimo srityje, šis pažeidimas buvo pateisinamas?“

- e) Ar, siekdama prisiteisti grąžinimą, prašymą pateikianti bendrovė privalo įrodyti, kad ji arba jos patronuojanti bendrovė būtų reikavusios teisės į mokesčio kreditą (atsižvelgiant į konkretų atvejį – visą ar jo dalį), jei ji būtų žinojusi, kad tai jai leidžia Bendrijos teisė?
- f) Ar į antrojo klausimo a punktą reikėtų atsakyti kitaip, jei pagal 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft*, sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, atitinkamai dukterinei bendrovei, valstybės narės A rezidentei, galėjo būti grąžintas avansinis pelno mokestis arba ji iš principo turėjo teisę į šio mokesčio arba į šio mokesčio dalies, valstybėje narėje B arba C įsteigtos atitinkamos patronuojančios bendrovės sumokėtos už dividendus, grąžinimą?

24. Pagal Procedūros reglamento 103 straipsnio 4 dalį rašytines pastabas pateikė ieškovai pavyzdinėse bylose, Jungtinės Karalystės vyriausybė, *Inland Revenue*, Airija ir Komisija, o taip pat Suomijos, Vokietijos, Nyderlandų ir Italijos vyriausybės. 2005 m. lapkričio 22 d. buvo surengtas posėdis, kuriame pastabas pateikė ieškovai pavyzdinėse bylose, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir *Inland Revenue*, Komisija, Airija, o taip pat Vokietijos, Prancūzijos ir Nyderlandų vyriausybės.

IV — Vertinimas

A — Pirmojo klausimo a punktas

- g) Į kurias aplinkybes, Teisingumo Teismo nuomone, nacionalinis teismas turėtų atsižvelgti šiose bylose nustatydamas, ar įvykdytas pakankamai apibrėžtas pažeidimas sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir*

25. Pirmojo klausimo a punkte prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs na-

cionalinis teismas iš esmės klausia, ar EB 43 arba 56 straipsniai reikalauja, kad jeigu valstybė (pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė) suteikia visą mokesčio kreditą už dividendus, kuriuos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmoka fiziniams asmenims, kurie yra Jungtinės Karalystės rezidentai, ir, kai tai numatyta DAIS ir taikomas DAIS numatytas mokestis, – trečiųjų šalių ir kitų valstybių narių rezidentams, šis visas mokesčio kreditas arba jo dalis taip pat turėtų būti taikomas dukterinės bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, patronuojančiai bendrovei, ne Jungtinės Karalystės rezidentei, išmokamiems dividendams.

1. EB 43 straipsnio ir (arba) EB 56 straipsnio taikymas

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas pirmajame klausime nurodė ir EB 43 straipsnį ir EB 56 straipsnį, todėl pirmiausia turėtų būti išnagrinėta, kuris iš šių straipsnių yra taikytinas nagrinėjamoje byloje. Iš esmės tai yra svarbu dėl dviejų priežasčių. Pirma, EB 43 straipsnis taikomas tik įsisteigimo laisvės apribojimams tarp valstybių narių, o EB 56 straipsnis draudžia ir kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimus. Antra, skiriasi EB 56 ir 43 straipsnių apimtis laiko atžvilgiu: o būtent, EB 56 straipsnis įsigaliojo ir

tiesiogiai veikia nuo 1994 m. sausio 1 d., be to, trečiųjų šalių atveju yra taikoma „standstill“ nuostata (EB 57 straipsnis) (nors laisvo kapitalo judėjimo principas tuo metu jau buvo įtvirtintas Tarybos direktyva 88/361²⁷).

27. Mano nuomone, nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai iš esmės gali patekti arba į EB 43 straipsnio, arba į EB 56 straipsnio taikymo sritį priklausomai nuo to, kiek ir kokių atitinkamos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, akcijų turi atskiras ieškovas. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė naudojasi įsisteigimo teise, jeigu turi tokią kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, kuri jai suteikia teisę daryti „neabejotiną įtaką bendrovės sprendimams“ ir leidžia „spręsti dėl jos veiklos“²⁸. Taigi dėl šios priežasties, jeigu bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidentų, turimos Jungtinės Karalystės bendrovių akcijos tenkina šį kriterijų, turi būti vertinama Jungtinės Karalystės teisės aktų atitikties EB 43 straipsniui.

28. Nors taikyti šį kriterijų, prieš tai įvertinus bendrovės ieškovės padėtį, turi nacionaliniai

27 — 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5).

28 — 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas. Ši byla buvo susijusi su valstybės narės piliečio, o ne bendrovės turimu akcijų paketu, tačiau šis principas taikomas ir šioje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms. Žr. taip pat EB 58 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, kad kapitalo judėjimo laisvė „nekliaudo taikyti su šia Sutartimi suderinamų įsisteigimo teisės apribojimų“.

teismai, tačiau jau iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą akivaizdu, kad kai kurios iš pavyzdinių bylų yra priskirtinos šiai kategorijai²⁹. Reikia paminėti, kad tokių bendrovių naudojimas šia laisve neišvengiamai susijęs ir su kapitalo judėjimu į Jungtinę Karalystę, nes tai yra būtina norint įsteigti dukterinę bendrovę, tačiau, mano nuomone, šią aplinkybę galima vertinti tik kaip naudojimosi įsisteigimo laisve netiesioginę pasekmę. Šiuo atžvilgiu norėčiau pacituoti generalinio advokato S. Alber pastebėjimą išvadoje *Baars*, kad „jeigu įsisteigimo teisė yra tiesiogiai ribojama taip, jog dėl įsisteigimo kliūčių, atsirandančių dėl šio ribojimo, netiesiogiai sumažėja kapitalo judėjimas tarp valstybių narių, taikomos tik įsisteigimo teisės taisyklės“³⁰. Dėl šios priežasties tokių bendrovių atveju pirmenybė turi būti teikiama EB 43 straipsniui.

29. Jeigu turime bendroves, ne Jungtinės Karalystės rezidentes, kurių investicijos į bendrovę, Jungtinės Karalystės rezidentę, nesuteikia joms galimybės daryti „lemiamos įtakos“ pastarosios veiklai ir neleidžia spręsti dėl šios bendrovės veiklos, reikia vertinti Jungtinės Karalystės teisės aktų atitiktį EB 56 straipsniui. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, kad nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai visiškai akivaizdžiai yra susiję su tuo, ką būtų galima pavadinti

„kapitalo judėjimu“. Sutartyje nepateikiamas joks šio termino apibrėžimas, tačiau Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pats dividendų gavimas dar nebūtinai yra kapitalo judėjimas, tačiau dividendų gavimas patvirtina dalyvavimą naujose arba esamosiose įmonėse, o tai jau yra kapitalo judėjimas³¹.

30. Todėl, atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos, kaip grupinės bylos, pobūdį, kai Teisingumo Teismui nėra nurodytos su kiekvienu ieškovu susijusios aplinkybės ir kiekvieno iš jų turimų akcijų pobūdis, iš esmės reikėtų apsvarstyti nagrinėjamų Jungtinės Karalystės teisės aktų atitiktį ir EB 43 straipsniui, ir EB 56 straipsniui. Tačiau šiuo atveju taikdami kiekvieną iš šių straipsnių gausime tą patį rezultatą ir sprendime panašius klausimus. Dėl to, nors toliau tiesiogiai nagrinėsiu tik EB 43 straipsnio taikymą, tie patys motyvai yra svarbūs ir taikant EB 56 straipsnį.

2. Atitiktis EB 43 straipsniui

31. Kaip esu pastebėjęs pirmiau, šioje byloje keliamas naujas klausimas, ar, atsižvelgiant į pirmiau minėtus nacionalinės teisės aktus, EB 43 straipsnis įpareigoja Jungtinę Karalystę

29 — Konkreciai 2–4 pavyzdinės bylos. Vien iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaišku, ar šį kriterijų atitinka viena iš pavyzdinių bylų, t. y. *Pirelli* byla.

30 — 28 išnašoje minėto sprendimo 26 punktas. Žr. taip pat mano 2001 m. lapkričio 20 d. išvados *Reisch*, sujungtos bylos C-515/99 ir C-527/99–C-540/99, Rink. 2002 p. I-2157, 59 punktą.

31 — 2000 m. birželio 6 d. Sprendimas *Verkoijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071. Žr. taip pat sprendimą *Manninen* (minėtą 2 išnašoje), kuriame šis klausimas tiesiogiai nebuvo aptartas.

suteikti mokesčio kreditus už į užsienį išmokamus dividendus. Mano nuomone, į šį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai. Norint aiškiai ir išsamiai paaiškinti, kodėl taip yra, reikėtų sugrįžti prie principų, pagrindžiančių laisvo judėjimo taisyklių taikymą tiesioginio apmokestinimo srityje.

a) EB 43 straipsnio taikymas tiesioginių mokesčių taisyklėmis: įžanga

32. Vertinant EB 43 straipsnio apimtį, kaip išėities tašką čia reikėtų priminti, kad iš esmės tiesioginis apmokestinimas yra valstybės narės kompetencijos sritis. Kaip yra gerai žinoma, šioje srityje teisę galima derinti tik priimant teisės aktus pagal EB 94 straipsnį, kuriame nustatyta, kad teisės aktui priimti būtinas vieningas balsavimas Taryboje³², todėl iki šiol šioje srityje priimta labai nedaug Bendrijos teisės aktų³³.

32 — EB 95 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad EB 95 straipsnis netaikomas fiskalinėms nuostatoms. Šis EB 95 straipsnis numato teisės aktų derinimą pagal bendro sprendimo priėmimo procedūrą pagal EB 251 straipsnį, taikant kvalifikuotą balsų daugumą.

33 — Tie, kurie yra priimti, nesudaro ir nesiekia sudaryti pagrindo jokiai tikrai ir darniai Bendrijos mokesčių sistemai, o apsiriboja apibrėžtomis ir pavienėmis sritimis, turinčiomis ypatingos reikšmės vienos valstybės ribas peržengiančioms situacijoms. Tai, be abejonės, akivaizdžiai kontrastuoja su netiesioginiu apmokestinimu, kur Bendrija sukūrė bendrą apmokestinimo sistemą, pagrįstą EB 93 straipsnio „nuolatinio leidimu derinti teisės aktus“ (angl. k. „standing harmonisation order“).

33. Tačiau, nepaisant to, pagal klasikinę Teisingumo Teismo formuluotę „tiesioginis apmokestinimas patenka į valstybių narių kompetenciją, tačiau jos turi naudotis šia kompetencija nepažeisdamos Bendrijos teisės“³⁴. Akivaizdu, kad tai apima pareigą laikytis EB 43 straipsnio, kuris draudžia apribojimus valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems bet kurios valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves. Pagal EB 43 straipsnio 2 dalį įsisteigimo laisvė apima teisę valstybėje narėje steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios šioje valstybėje yra nustatytos jos pačios subjektams. Pagal EB 48 straipsnį įsisteigimo laisvė apima bendrovių arba firmų, įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, padalinius ar atstovybes³⁵.

34. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šis draudimas reiškia, kad nacionalinės mokesčių priemonės, kurios riboja naudojamą įsisteigimo laisvę arba kuriomis sudaromos kliūtys naudotis šia laisvę, pažeidžia EB 43 straipsnį, nebent šiais apribojimais siekiama teisėto, Sutartį atitinkančio

34 — Žr., pvz., sprendimo *Marks & Spencer* (minėto 4 išnašoje) 29 punktą ir jame nurodytus sprendimus.

35 — Žr. sprendimo *Marks & Spencer* (minėto 4 išnašoje) 30 punktą ir 1999 m. rugšėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 34 punktą.

tikslo ir jie yra pateisinami viršesniais viešojo intereso reikalavimais. Be to, apribojimo taikymas turi būti tinkamas siekiant numatyto tikslo ir neturi peržengti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti³⁶.

35. Taikydamas EB 43 straipsnį tiesioginio apmokestinimo priemonėms Teisingumo Teismas taip pat dažnai remiasi diskriminacijos kriterijumi. Pagal nusistovėjusią jo praktiką EB 43 straipsnis draudžia diskriminaciją, nesvarbu, ar diskriminuojama tiesiogiai (pvz., priemonės, atvirai diferencijuojančios dėl pilietybės), ar netiesiogiai arba „paslėptai“ (pvz., priemonės, vienodai taikomos teisiškai, tačiau turinčios faktinį diskriminuojantį poveikį)³⁷. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas diskriminaciją apibrėžė kaip „skirtingų taisyklių taikymą panašioms situacijoms arba <...> tos pačios taisyklės taikymą skirtingoms situacijoms“³⁸.

36. Mano nuomone, vertinant atidžiau galima pastebėti, kad tiesioginio apmokestinimo srityje tarp šių dviejų formuluočių, t. y. „apribojimo“ ir „diskriminacijos“, nėra jokio

36 — Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Marks & Spencer* (minėto 4 išnašoje) 35 punktą; sprendimą *Baars* (minėta 28 išnašoje); sprendimą *Saint-Gobain* (minėta 35 išnašoje); 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *JCI, C-264/96*, Rink. p. I-4695, ir 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Futura, C-250/95*, Rink. p. I-2471.

37 — Žr., pavyzdžiui, 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland, C-311/97*, Rink. p. I-2651 ir jame nurodytus sprendimus.

38 — Žr. sprendimo *Royal Bank of Scotland* (minėto 37 išnašoje) 26 punktą ir jame nurodytus sprendimus.

praktinio skirtumo. Tačiau nagrinėjant tiesioginio apmokestinimo taisyklės svarbu atskirti dvi sąvokos „apribojimai“ reikšmes.

37. Pirmoji reiškia apribojimus, neišvengiamus dėl nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimo. Atsižvelgiant į valstybės narės kompetenciją šioje srityje ir dabartinį Bendrijos teisės raidos etapą, tiesioginius mokesčius ES reglamentuoja koegzistuojančios atskiros ir skirtingos nacionalinės mokesčių sistemos. Bendrovėms, veikiančioms vienos valstybės ribas peržengiančiose situacijose, tam tikrų nepatogumų tiesiogiai ir neišvengiamai kyla dėl tokio sistemų gretinimo, o būtent dėl: 1) didesnės administracinių reikalavimų naštos bendrovėms, kurių veikla peržengia vienos valstybės ribas; 2) nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų ir 3) būtinybės atskirti mokesčių jurisdikcijas, o tai reiškia mokesčio bazės išskaidymą. Toliau šias priežastis aptarsiu išsamiau.

38. Tiesa yra ta, kad bendrąja prasme šios pasekmės gali „apriboti“ vienos valstybės ribas peržengiančią veiklą. Tačiau šiame kontekste vartoti terminą „apribojimas“ (nors Teisingumo Teismas tą ir daro savo praktikoje) būtų neteisinga. Iš tiesų čia turime ekonominės veiklos iškraipymą, atsirandantį dėl to, kad viena šalia kitos turi egzistuoti skirtingos teisinės sistemos. Kai kuriais atvejais šis iškraipymas ūkio subjektams sukelia nepatogumų; kitais atvejais – privalumų. Pirmuoju atveju jie „riboja“,

o antruoju atveju skatina steigtis kitose valstybėse narėse. Teisingumo Teismas paprastai susiduria su tuo, kas atsiranda dėl šio iškraipymo ir gali būti vadinama „kvaziapribojimu“, tačiau reikia nepamiršti, kad yra ir kita medalio pusė, t. y. kai dėl įsisteigimo kitose valstybėse narėse įgyjama konkretaus pranašumo. Pastaruoju atveju atitinkamas mokesčių subjektas paprastai nesiremia Bendrijos teise savo interesams apginti.

39. Šio kvaziapribojimo priežastys ir pobūdis reiškia, kad juos galima pašalinti tik įsikišus Bendrijos teisės aktų leidėjui ir įgyvendinus ES masto darnų sprendimą, t. y. ES masto mokesčių sistemą. Todėl nesant ES masto spendimo šis kvaziapribojimas turi būti vertinamas kaip nepatenkantis į EB 43 straipsnio taikymo apimtį. Dar pridurčiau, kad teisminis įsikišimas pagal savo pobūdį yra kazuistinis ir fragmentiškas. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas turėtų būti atsargus atsakydamas į jam pateiktus klausimus, kuriais keliamos sisteminės problemos. Šiuos klausimus labiau pritikėtų spręsti teisės aktų leidėjui, ypač kai juose keliamos problemos, susijusios su fiskalinei–ekonominei politikai būdingomis aplinkybėmis.

40. Ir priešingai, antroji apribojimo reikšmė nurodo tai, ką būtų galima pavadinti „tikruoju“ apribojimu: t. y. apribojimu, peržengiančiu tą apribojimą, kuris neišvengiamai atsiranda koegzistuojant nacionalinėms mokesčių sistemoms, ir patenkančiu į EB 43 straipsnio taikymo sritį. Iš tiesų, tai, kad, kaip aš paaiškinsiu toliau, tiesioginių mokesčių atveju kriterijai jurisdikcijai nustatyti yra pagrįsti gyvenamąja (įsisteigimo) vieta arba šaltiniu, reiškia, jog iš esmės visos „iš tiesų“ ribojančios nacionalinės tiesioginių mokesčių priemonės praktikoje prilygs tiesiogiai arba netiesiogiai diskriminuojančioms priemonėms³⁹.

41. Dabar norėčiau išsamiau išnagrinėti kvaziapribojimo ir diskriminuojančių priemonių skirtumus (atitinkamai b ir c papunkčiai).

b) Neišvengiamos ribojančios pasekmės, atsirandančios koegzistuojant nacionalinėms mokesčių sistemoms (Kvaziapribojimas)

i) Didesnė administracinių reikalavimų našta

42. Pirmoji atskirų nacionalinių mokesčių sistemų gretinimo pasekmė – kad kiekviena

39 — Žr. toliau mano pateiktą Teisingumo Teismo praktikoje iškeltų situacijų vertinimą, IV skyriaus A dalies 2 punkto c papunktis.

iš šių sistemų, vertinant vien tik administraciniu požiūriu, turi savo mokesčių instituciją, procedūrą mokesčių deklaracijoms pateikti ir procedūrą šioms deklaracijoms tirti (jeigu būtina). Dėl šios priežasties vienos valstybės ribas peržengiančiose situacijose dalyvaujantiems ūkio subjektams iš karto teks didesnė reikalavimų našta nei vien tik vienoje valstybėje narėje veikiantiems subjektams⁴⁰.

ii) Nacionalinių mokesčių sistemų skirtumai

43. Antroji pavienių nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimo pasekmė – šių sistemų skirtumai arba variacijos. Tai, kad šie skirtumai yra neišvengiami, akivaizdu, jeigu suprastame, kad nacionalinės mokesčių sistemos yra pritaikytos prie konkrečių šioje valstybėje narėje tam tikru metu susidariusių makroekonominių aplinkybių. Dabartinėje nacionalinių ekonomikų integracijos stadijoje šios aplinkybės valstybėse narėse labai skiriasi. Pavyzdžiui, valstybėse narėse smarkiai skiriasi daug svarbių gamybos veiksmų

(pvz., valstybių narių darbo ir kapitalo rinkų struktūra ir dydis). Valstybės narės, kuriose, palyginti su kapitalu, darbo jėgos yra daug, gali, pavyzdžiui, nuspręsti darbo jėgai taikyti didesnę mokesčių našta nei kapitalui.

44. Panašiai ir valstybių narių sprendimai ekonominės politikos srityje gali smarkiai skirtis. Šie sprendimai matyti, pavyzdžiui, iš mokesčių tarifų: valstybės narės gali nuspręsti apmokestinti palyginti didesniais mokesčiais, siekdamos suteikti daugiau ir geresnių viešųjų paslaugų arba norėdamos daugiau pajamų perskirstyti žemesniems visuomenės sluoksniams. Kiekvienas iš šių sprendimų yra politinis ir be galo svarbus valstybėms narėms naudojantis kompetencija tiesioginių mokesčių srityje. Šie sprendimai gali prisidėti prie kitų nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų, pavyzdžiui, pozicija dėl ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimo – pavyzdžiui, valstybės, kuriose mokesčių tarifai yra palyginti nedideli, gali nuspręsti pasirinkti klasikinę dvigubų mokesčių panaikinimo sistemą, o didesnius mokesčių tarifus taikančios valstybės gali teikti pirmenybę užskaitymo sistemai.

40 – Žr. Komisijos komunikatą Tarybai, Europos Parlamentui ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Towards an internal market without tax obstacles“, kuriame nurodyta daugybė vidaus rinkoje egzistuojančių mokesčių kliūčių sienas peržengiančiai ekonominei veiklai ir kuriame konstatuota, kad „dauguma iš šių problemų kyla todėl, kad bendrovės ES turi įvykdyti iki (tuo metu) penkiolikos skirtingų taisyklių sistemų reikalavimus <...> Mokesčių įstatymų, tarptautinių sutarčių ir praktikos įvairovė lemia didžiules jų laikymosi išlaidas ir pati yra vienos valstybės ribas peržengiančios ekonominės veiklos kliūtis.“ (KOM(2001) 583 (galutinis), p. 11).

45. Dėl šios priežasties visiškai logiška, kad, kol nacionalinės ekonomikos Europos Sąjungoje nebus labiau integruotos, valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų struktūra

ir turinys, o taip pat mokesčių normos, smarkiai skirsis.

46. Šie skirtumai turi neišvengiamų pasekmių, iškraipantių investicijas, užimtumą, o bendrovių ir savarankiškai dirbančių asmenų atveju – jų sprendimus dėl įsisteigimo. Akivaizdu, kad realiai egzistuojantys verslo apmokestinimo, administracinės mokesčių naštos ir nacionalinių mokesčių sistemų struktūros skirtumai valstybėse narėse lemia ekonominės veiklos vietos pasirinkimą. Tačiau, kaip visai neseniai sprendime *Schempp* patvirtino Teisingumo Teismas ir kaip aš pats pabrėžiau šioje byloje pateiktoje išvadoje, galimas iškraipymas, atsirandantis vien dėl mokesčių sistemų skirtumų, nepatenka į Sutarties laisvo judėjimo nuostatų taikymo apimtį. Šioje byloje, kuri buvo susijusi su reikalavimu, grindžiamu Sutarties nuostatomis dėl pilietybės, Teisingumo Teismas priminė, kad „Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog Sutartis nesuteikia Sąjungos piliečiui jokių garantijų, kad veiklos perkėlimas į kitą valstybę narę nei ta, kurioje šis pilietis gyveno anksčiau, bus neutralus apmokestinimo atžvilgiu. Atsižvelgiant į valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumus, toks perkėlimas, priklausomai nuo aplinkybių, kalbant apie tiesioginį apmokestinimą, gali būti piliečiui naudingas arba nenaudingas“⁴¹. Visiškai tas pats principas taikomas

reikalavimams pagal EB 43 straipsnį. Taigi įsisteigimo laisvės kliūtys, atsirandančios dėl dviejų arba daugiau valstybių narių mokesčių sistemų skirtumų, nepatenka į EB 43 straipsnio taikymo apimtį. Tuo jos skiriasi nuo diskriminacinių kliūčių, kurias lemia tik vienos mokesčių jurisdikcijos taisyklės⁴².

47. Reikia paminėti, kad, nepaisant to, jog apribojimai, atsirandantys dėl mokesčių sistemų skirtumų, nepatenka į Sutarties laisvo judėjimo taisyklių taikymo sritį, tvirtinti, kad joms Sutartis iš esmės netaikoma, taip pat negalima. Valstybių narių kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje riboja, pirmiausia, teisės derinimo priemonės pagal EB 94 straipsnį ir, antra, priemonės, kurių imasi Komisija pagal EB 96 arba 97 straipsnius, kad pašalintų konkurencijos sąlygų iškraipymus⁴³.

42 — Čia galima būtų pateikti analogiją su socialinės apsaugos sritimi, t. y. sritimi, kuri taip pat yra pagrįsta iš esmės atskiromis koegzistuojančiomis nacionalinėmis sistemomis. 1971 m. birželio 14 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 1408/71 dėl socialinės apsaugos sistemų taikymo pagal darbo sutartį dirbantiems asmenims ir jų šeimos nariams, judantiems Bendrijoje (OL L 149, p. 2) (su pakeitimais) šias sistemas tam tikru mastu susieja, tačiau dabartinėje Bendrijos teisės raidos stadijoje fiziniai asmenys negali keliauti iš vienos valstybės narės į kitą nepatirdami jokio poveikio savo socialinei padėčiai.

43 — Iš tiesų savaime skirtumai taip pat gali turėti teigiamą poveikį valstybių narių ekonomikai ir teikti naudą bendrajai rinkai. Yra stiprių argumentų, kad, išskyrus tam tikrus kraštutinius atvejus (pavyzdžiui, „žalingos mokesčių konkurencijos“ (angl. k. „harmful tax competition“) atvejus), skaidri reguliavimo konkurencija tarp mokesčių režimų, o taip pat ir kitose srityse duoda valstybėms narėms stimulų kuo veiksmingiau administruoti savo mokesčių sistemas, sukurti kuo veiksmingesnę tokių sistemų struktūrą ir kuo veiksmingiau naudoti pajamas iš tiesioginių mokesčių.

41 — 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Schempp*, C-403/03, 45 punktas. Žr. taip pat mano išvados šioje byloje 33 punktą ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lindfors*, C-365/02, Rink. p. I-7183, 34 punktą.

iii) Mokesčių jurisdikcijos atskyrimas (mokesčio bazės išskaidymas) (ne rezidentų apmokestinimas) apmokestinimo atskyrimu⁴⁴.

48. Trečioji to, kad tiesioginių mokesčių sistemos yra nacionalinės, ribojanti pasekmė – būtinybė atskirti vienos valstybės sieną peržengiančia veikla užsiimančių ūkio subjektų pajamoms taikytinas mokesčių jurisdikcijas (išskaidyti mokesčio bazę). Kaip ir mokesčių sistemų skirtumų atveju, tokius apribojimus reikia skirti nuo diskriminacijos, nes juos lemia ne vienos mokesčių jurisdikcijos taisyklės, o atskirų mokesčių jurisdikcijų koegzistavimas (t. y. nėra nė vienos mokesčių jurisdikcijos, kurią būtų galima „apkaltinti“ dėl nepatogumų, susijusių su mokesčiais). Tačiau, skirtingai nei mokesčių sistemų skirtumai, šie apribojimai išliktų, net jei nacionalinių mokesčių sistemų modeliai ir turinys būtų visiškai vienodi.

49. Šios apribojimų rūšies pobūdį galima paaiškinti pakankamai paprastai. Akivaizdu, kad nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimas reiškia, jog vienos valstybės ribas peržengiančia veikla užsiimančių ūkio subjektų atveju būtina nuspręsti, kaip šios sistemos sąveikauja tarpusavyje. O būtent, valstybė privalo pasirinkti kriterijų, kuriuo remdamasi ji nusprendžia, kuri ūkio subjekto pajamų dalis patenka į jos mokesčių jurisdikciją. Dabartinėje tarptautinės mokesčių teisės raidos stadijoje vienas iš pačių svarbiausių mokesčių jurisdikcijų atskyrimo metodų yra pagrįstas „kilmės valstybės“ (rezidentų apmokestinimas) ir „šaltinio valstybės“

50. Kilmės valstybės apmokestinimo atveju valstybė, kurioje reziduoja mokesčių mokėtojas, iš esmės turi mokesčių jurisdikciją visoms šio mokesčio mokėtojo pajamoms („pasaulinis“, angl. k. „worldwide“, apmokestinimas). Pagrindinis to argumentas – kad vieta, kuria mokesčių mokėtojas naudojasi daugiausia (pvz., viešosios paslaugos, socialinė apsauga, infrastruktūra ir t. t.), yra rezidavimo valstybė. Kai apmokestinama šaltinio valstybėje, valstybė, kurioje nereziduojama, turi mokesčių jurisdikciją tik tai ne rezidentų pajamų daliai, kuri yra gauta šaltinio valstybės teritorijoje („teritorinis“, angl. k. „territoriality“, apmokestinimas). Pagrindinis šio apmokestinimo argumentas – kad būtent šaltinio valstybė suteikia „ekonominės galimybes“ gauti šias pajamas.

51. Dėl tokio mokesčių jurisdikcijos atskyrimo ir valstybėms neturint atitinkamų taisyklių dėl jurisdikcijų pirmenybės pajamas iš užsienio šaltinio gaunantis ekonominis operatorius gali patirti teisinį dvigubą apmokestinimą. Pagal tarptautinę mokesčių teisę visuotinai priimta apmokestinimo pirmenybės taisyklė yra „šaltinio šalies teisės“ taisyklė, t. y. pirmenybė apmokestinti pajamas iš šaltinio valstybės suteikiama šaltinio valstybei. Todėl teisinio dvigubo apmokestinimo

44 – Žr. EBPO pavyzdinę dvigubo pajamų ir kapitalo apmokestinimo išvengimo konvenciją ir jos straipsnių komentarus, EBPO, Paryžius, 1977 m. (peržiūrėtą ir pataisyta).

panaikinimas yra kilmės valstybės reikalas, ir ji gali nuspręsti, ar panaikinti ir kaip panaikinti tokį apmokestinimą⁴⁵. Pavyzdžiui, valstybė gali nuspręsti panaikinti teisinį dvigubą apmokestinimą vienašališkai arba pagal DAIS, taip pat numatydama išimtį arba mokesčio kreditą⁴⁶. Todėl akivaizdu, kad mokesčių jurisdikcijos pasidalijimui tarp valstybių, kaip matyti ir iš tarptautinės mokesčių teisės, didžiausios reikšmės turi skirstymas į rezidentus (kilmės valstybė, pasaulinis apmokestinimas) ir ne rezidentus (šaltinio valstybė, teritorinis apmokestinimas).

fiskalinės jurisdikcijos pasidalijimas remiantis pilietybe savaime dar negali būti vertinamas kaip diskriminuojantis, Teisingumo Teismas toliau konstatavo, jog ši išvada, „nesant jokių suvienodintų arba teisę derinančių priemonių, priimtų Bendrijos mastu pagal ypač Sutarties (293) straipsnio antrą įtrauką, darytina atsižvelgiant į susitariančiųjų šalių kompetenciją apibrėžti kriterijus, pagal kuriuos, siekdamos panaikinti dvigubą apmokestinimą, jos tarpusavyje pasiskirsto kompetenciją apmokestinti. Be to, skirstant fiskalinę jurisdikciją nėra nepagrįsta valstybėms narėms savo sutartyse remtis tarptautine praktika ir EBPO pavyzdine konvencija <...>“⁴⁷. Panašiai ir Teisingumo Teismas daugelyje bylų yra aiškiai pripažinęs, kad pagrindinis skirstymas į kilmės valstybės (pasaulinę) ir šaltinio valstybės (teritorinę) jurisdikciją atitinka Bendrijos teisę⁴⁸.

52. Pagal Bendrijos teisę teisė pasirinkti mokesčių jurisdikcijos paskirstymo kriterijus ir šią jurisdikciją paskirstyti turi tik valstybės narės (laikydamosi tarptautinės mokesčių teisės principų). Šiuo metu Bendrijos teisėje nerasime nei alternatyvių kriterijų, nei pagrindo nustatyti tokius kriterijus. Tai Teisingumo Teismas yra pripažinęs ne vieną kartą. Pavyzdžiui, sprendime *Gilly* pastebėjęs, kad

45 — Žr. 44 išnašoje minėtą EBPO pavyzdinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos.

46 — Taikydama neapmokestinimo metodą valstybė, kurios rezidentas yra mokesčio mokėtojas, neapmokestina savo rezidentų iš užsienio šaltinio gaunamų pajamų, remdamasi tuo, kad šios pajamos jau buvo apmokestintos „šaltinio“ valstybėje (t. y. valstybėje, kurioje šios pajamos buvo gautos). Norėdamos panaikinti dvigubą apmokestinimą ir taikydamos mokesčio kredito metodą valstybės narės, kurių rezidentai mokesčių mokėtojai gauna pajamų iš užsienio šaltinio, apmokestina šių mokesčių mokėtojų pasaulines pajamas, įskaitant tas, kurios gautos iš užsienio šaltinio, tačiau gali leisti šaltinio valstybėje sumokėtą mokestį užskaityti už kilmės valstybės mokestį už šias pajamas iš užsienio šaltinio.

47 — 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 30 ir 31 punktai. Žr. taip pat 24 punktą: „Siekdamos pašalinti dvigubą apmokestinimą valstybės narės turi kompetenciją nustatyti (*inter alia*, ir tarptautinėse sutartyse) kriterijus pajamoms ir turtui apmokestinti ir yra sudariusios daug dvišalių sutarčių, ypač pagrįstų (EBPO) sudarytomis pavyzdinėmis konvencijomis dėl pajamų ir turto mokesčių“.

48 — Žr., pavyzdžiui, 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink. p. I-5933, 45 punktą, kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad „gyvenamoji arba įsisteigimo vieta mokesčių tikslais yra siejantis veiksnys, kurio tarptautinė mokesčių teisė, ypač Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinė konvencija <...> yra iš esmės pagrįsta, kai kalbame apie kompetencijos apmokestinti tarp valstybių pasiskirstymą situacijose, kurios apima užsienio elementą“. Žr. taip pat 2005 m. liepos 5 d. Sprendimo *D*, C-376/03 (Rink. p. I-5821) 28 punktą; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktą; sprendimą *Saint-Gobain* (minėta 35 išnašoje); sprendimo *Futura* (minėta 36 išnašoje) 20 ir 21 punktus; ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 57 punktą, kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad „tai, jog valstybė narė ne rezidentams nesuteikia tam tikrų rezidentams garantuojamų privilegijų, paprastai nereiškia diskriminacijos, nes šios dvi mokesčių mokėtojų kategorijos nėra panašioje situacijoje“.

53. Vis dėlto Teisingumo Teismas yra konstatavęs ir tai, kad skirstymas į rezidentus ir ne rezidentus ne visuomet yra pakankamas pagrindas mokesčių mokėtojus traktuoti skirtingai. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas savo poziciją šiuo klausimu apibendrina pažymėdamas, kad „<...> mokesčių teisėje mokesčio mokėtojo gyvenamoji arba įsisteigimo vieta gali būti veiksnys, galintis pateisinti nacionalines taisykles, pagal kurias rezidentai ir ne rezidentai mokesčių mokėtojai yra traktuojami skirtingai. Tačiau gyvenamoji arba įsisteigimo vieta ne visada yra tinkamas veiksnys skirstyti. Tiesą sakant, jeigu pripažintume, kad valstybė narė, kurioje bendrovė nori įsisteigti, laisvai gali taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą <...> Kiekvienoje konkrečioje situacijoje būtina apsisvarstyti, ar tai, kad mokesčio lengvata gali pasinaudoti tik mokesčių mokėtojai rezidentai, yra pagrįsta tinkamais objektyviais elementais, pateisinančiais skirtingą vertinimą <...>“⁴⁹.

54. Teisingumo Teismo argumentacija šiame sprendime rodo, kad esant skirtingam vertinimui jis atidžiai vertins, ar tokį skirtingą požiūrį pateisina objektyvios priežastys. Kitaip tariant, EB 43 straipsnis pažeidžiamas tuo atveju, jeigu atitinkamos valstybės narės taikomas skirtingas požiūris į jos mokesčių subjektus tiesiogiai ir logiškai nekyla iš to, kad dabartinėje Bendrijos teisės raidos stadijoje vienos valstybės ribas peržengiančiose

situacijose subjektams gali būti taikomos skirtingos mokesstinės prievolės, palyginti su taikomomis vien tik vidaus situacijose. Šiuo atžvilgiu svarbu paminėti, kad ūkio subjektams, besinaudojantiems laisvo judėjimo teise, iš esmės yra žinomi jiems aktualių nacionalinių mokesčių taisyklių skirtumai, taip pat ir atitinkamas mokesčių jurisdikcijos pasiskirstymas pagal DAIS. Atsižvelgiant į tai, kyla klausimas, kokios pareigos kyla valstybėms narėms pagal EB 43 straipsnį?

c) Apribojimai, kurie patenka į EB 43 straipsnio taikymo apimtį

55. Taigi pasikartosiu – jeigu įsisteigimo laisvės apribojimas atsiranda vien dėl dviejų nacionalinių mokesčių administracijų koegzistavimo, dėl nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų arba dėl mokesčių jurisdikcijos tarp šių dviejų mokesčių sistemų pasiskirstymo (kvaziapribojimas), jiems neturėtų būti taikomas EB 43 straipsnis. Ir priešingai, „tikriesiems“ apribojimams, t. y. įsisteigimo laisvės apribojimams, didesniems nei tie, kurie neišvengiamai atsiranda dėl nacionalinių mokesčių sistemų egzistavimo, taikomas EB 43 straipsnyje įtvirtintas draudimas, išskyrus jeigu jie yra pateisinami. Kalbant prieš tai vartotais terminais, kad patektų į

⁴⁹ – Sprendimo *Marks & Spencer* (minėto 4 išnašoje) 37 ir 38 punktai.

EB 43 straipsnio taikymo sritį, nepalankus mokesstinis vertinimas turi atsirasti dėl diskriminuojančių vienos jurisdikcijos taisyklių, o ne dėl (dviejų arba daugiau) valstybių narių mokesčių sistemų skirtumų arba mokesčių jurisdikcijos pasidalijimo tarp šių sistemų.

EB 43 straipsnį valstybei kyla dviejų skirtingų kategorijų pareigos pagal tai, kokį jurisdikcijos tipą valstybė taiko kiekvienu konkrečiu atveju.

i) Kilmės valstybės pareigos pagal EB 43 straipsnį

56. Kaip jau priminiau pirma, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad diskriminacija yra „skirtingų taisyklių taikymas panašioms situacijoms arba tos pačios taisyklės taikymas skirtingoms situacijoms“⁵⁰.

57. Mano nuomone, iš to darytina išvada, jog valstybių narių priimto mokesčių jurisdikcijos pasidalijimo metodo (t. y. pasaulinės (kilmės valstybės) ir teritorinės (šaltinio valstybės) mokesčių jurisdikcijos atskyrimo) pasekmė – kad diskriminacijos koncepcija skirtingai taikoma kilmės valstybėms ir šaltinio valstybėms. Visiškai suprantama, kad ūkio subjekto, kuriam taikoma kilmės valstybės jurisdikcija, situacija *per se* negali būti prilyginta ūkio subjekto, kuriam taikoma šaltinio valstybės jurisdikcija, situacijai, ir *vice versa*, nes iš esmės skiriasi kiekvienu atveju realizuojamos mokesčių jurisdikcijos pobūdis. Dėl šios priežasties pagal

58. Iš esmės pagrindinė valstybių, taikančių kilmės valstybės jurisdikciją, pareiga – savo rezidentų pajamas iš užsienio šaltinio apmokestinti pagal tai, kaip ji suskaidė savo mokesčių bazę. Jeigu ji suskirstė savo mokesčių bazę taip, kad ši apimtų pajamas iš užsienio šaltinio (t. y. pasirinko tokias pajamas apmokestinti), tai ji turi nediskriminuoti šių pajamų iš užsienio šaltinio, palyginti su vidaus pajamomis. Šis principas iliustruotas Teisingumo Teismo praktikoje. Taigi, pavyzdžiui, bendrovių pajamų apmokestinimo atveju Teisingumo Teismas konstatavo, kad:

— Jeigu kilmės valstybė, turinti mokesčių jurisdikciją savo rezidentų gautų pasaulinių pajamų atžvilgiu, nusprendžia panaikinti savo rezidentų dividendų ekonominę dvigubą apmokestinimą, ji turi suteikti tą pačią lengvatą ir viduje, ir

50 — Sprendimo *Royal Bank of Scotland* (minėto 37 išnašoje) 26 punktas ir jame nurodyti sprendimai.

iš užsienio šaltinio gaunamiems dividendams, taip pat šiuo tikslu turi atsižvelgti į užsienyje sumokėtą pelno mokestį⁵¹.

ne rezidentėms ir kurios priešingu atveju turėtų mokėti ACT⁵³.

- Panašiai, jeigu kilmės valstybė numato galimybę vidaus teritorijoje patirtais nuostoliais sumažinti šioje valstybėje gaunamą buvusį arba būsimąjį pelną, negalima atsisakyti suteikti šios galimybės vien todėl, kad atitinkama bendrovė gauna pajamų ir iš užsienio šaltinio⁵².
- Be to, jeigu valstybė dukterines bendroves, paskirstančias pelną patronuojančioms bendrovėms rezidentėms, panaikina prievolę mokėti ACT, ji turi suteikti šią galimybę ir toms dukterinėms bendrovėms, kurios paskirsto pelną patronuojančioms bendrovėms

59. Ir priešingai, sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš esmės, jeigu valstybė narė neturi mokesčių jurisdikcijos patronuojančios bendrovės rezidentės dukterinės bendrovės ne rezidentės atžvilgiu, ši valstybė neprivalo suteikti lengvatų už nuostolius⁵⁴. Kitaip tariant, jeigu kilmės valstybė savo mokesčių bazę išskaidė taip, kad neturi mokesčių jurisdikcijos vienos iš bendrovių rezidenčių dukterinės bendrovės ne rezidentės atžvilgiu, tai vertinama savo rezidentės mokėtiną mokestį ši valstybė iš esmės gali atsisakyti atsižvelgti į su pajamomis iš užsienio šaltinio susijusius atskaitymus.

- 51 — Žr. sprendimą *Manninen* (minėta 2 išnašoje) (už valstybės viduje gautus dividendus suteikiamas mokesčių kreditas taip pat turi būti suteikiamas ir už dividendus iš užsienio šaltinio); sprendimą *Verkooyen* (minėta 31 išnašoje) (kilmės valstybė turi suteikti tas pačias fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvatas už dividendus iš užsienio šaltinio, kaip ir už viduje gautus dividendus); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063 (turi būti leista pasirinkti tokį patį pajamų mokesčio režimą tiek viduje, tiek iš užsienio šaltinio gautų dividendų atveju). Žr. taip pat 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją (fiksuotas mokestis)*, C-334/02, Rink. p. I-2229 (lengvata, pagal kurią nedidelė galutinio mokesčio prie šaltinio norma buvo taikoma pajamoms tik iš tų skolinių reikalavimų, kuriuos apmoka skolininkai rezidentai; panaši lengvata turėtų būti suteikta taip pat ir asmenims, kurie gauna skolininkų iš užsienio atliekamus mokėjimus) ir 2005 m. lapkričio 10 d. generalinio advokato A. Tizzano išvadą *Meilicke*, C-292/04 (dar nepaskelbta Rinkinyje).
- 52 — 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *AMIB*, C-141/99, Rink. p. I-11619, 2002 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Mertens*, C-431/01, Rink. p. I-7073 (vidaus bendrovė reikalavo leisti viduje patirtus nuostolius atimti iš užsienyje gauto pelno); sprendimas *ICI* (minėtas 36 išnašoje) (lengvatos, susijusios su viduje patirtais nuostoliais, priklauso nuo to, ar vidaus bendrovė turi užsienio dukterinių bendrovių).

60. Kalbant apie fizinių asmenų pajamų apmokestinimą, Teisingumo Teismo praktikoje iš esmės pripažįstama tarptautinės mokesčių teisės taisyklė, kad būtent kilmės valstybės, vykdydamos savo pasaulinę mokesčių jurisdikciją, turi atsižvelgti į visas su darbuotoju arba įmonininku susijusias individualias aplinkybes⁵⁵, išskyrus ir tik tiek,

53 — Sprendimas *Metallgesellschaft* (minėtas 3 išnašoje).

54 — Sprendimo *Marks & Spencer* (minėto 4 išnašoje) 46 punktas. Teisingumo Teismas tą teisiną, remdamasis, *inter alia*, tuo, kad bendrovės negali įgyti galimybės pasirinkti mokesčių jurisdikciją pagal nuostatas dėl laisvo judėjimo, nes taip būtų pažeista mokesčių jurisdikcijos pasiskirstymo pusiausvyrą.

55 — Pavyzdžiui, pagrindinius neapmokestinamus dydžius, sutuoktiniams teikiamas pajamų išskirtymo galimybės arba mokėjimų išlaikymui atskaitymą.

kiek į jas atsižvelgė šaltinio valstybė (pvz., vadovaudamasi DAIS nuostatomis)⁵⁶. Be to, valstybės viduje investuojantiems rezidentams suteikiamos privilegijos taip pat turi būti suteikiamos valstybės ribas peržengiančių investicijų atveju⁵⁷.

61. Galiausiai, kilmės valstybė gali teisėtai reikalauti, kad galutinai už jos jurisdikcijos ribų norintys išvykti mokesčių mokėtojai susitvarkytų savo mokesčių padėtį (pavyzdžiui, išvykimo mokesčiai, taikomas nuo iš kapitalo negautų pajamų), tačiau ji negali taikyti tokių išvykimo mokesčių, kurie būtų neproporcingi būtinybei užtikrinti fiskalinę darną arba išvengti piktnaudžiavimo⁵⁸.

62. Dėl kilmės valstybės pareigų bendrovių pajamų apmokestinimo srityje norėčiau papildyti ir pateikti trumpą Teisingumo Teismo sprendimo *Bosal*⁵⁹ komentarą. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino,

kad EB 43 straipsnį pažeidžia Nyderlandų taisyklė, pagal kurią patronuojančios bendrovės, Nyderlandų rezidentės, galėjo atskaityti su dukterine bendrove susijusias išlaidas, tik jeigu ši dukterinė bendrovė buvo apmokestinama Nyderlanduose arba jeigu tokioomis išlaidomis buvo netiesiogiai prisidėta gaunant Nyderlanduose apmokestinamą pelną. Kad padarytų šią išvadą, iš esmės Teisingumo Teismas naudojo trijų pakopų argumentaciją. Pirmiausia, nusprendęs, kad Nyderlanduose taikomas apribojimas atskaityti išlaidas iš esmės neprieštaruja Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvai⁶⁰, Teisingumo Teismas pastebėjo, kad toks apribojimas „gali atgrasyti“ (Nyderlandų) patronuojančią bendrovę nuo veiklos per kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę ir dėl to pagal EB 43 straipsnį yra kliūtis steigti dukterines bendroves. Antra, Teisingumo Teismas atmetė galimybę, kad ši taisyklė gali būti pateisinta vadinamaisiais „fiskalinės darnos“ pagrindais (t. y. poreikiu išsaugoti Nyderlandų mokesčių sistemos darną). Jis nurodė, kad šiuo atveju nebuvo jokio „tiesioginio ryšio“ tarp mokesčių lengvatos (patronuojančios bendrovės teisės atskaityti išlaidas, susijusias su turima dukterinių bendrovių kapitalo dalimi) ir dukterinės bendrovės mokesčių prievolių. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas pacitavo savo sprendimą *Baars*⁶¹, kad skirtingų mokesčių arba skirtingų mokesčių mokėtojų mokesčių vertinimas negali būti tiesiogiai susijęs. Trečia, Teisingumo Teismas atmetė argumentus, kad, atsižvelgiant į teritorialumo principą, Nyderlandų patronuojančios bendrovės, kurios dukterinės bendrovės apmokestinamos Nyderlanduose, situacija EB 43 straipsnio prasme negali būti vertinama kaip „panaši“ į Nyderlandų patronuojančios bendrovės, kurios dukterinės bendrovės nėra apmokestinamos Nyderlanduose,

56 — Žr., pavyzdžiui, sprendimo *De Groot* (minėto 48 išnašoje) 99 ir 100 punktus, 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, Rink. p. I-5451, 22 punktą; ir 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, Rink. p. I-3089, 44 punktą. Visuotinai pripažįstama, kad taip yra todėl, jog kilmės valstybė, kuri apmokestina pasaulines pajamas, turi geresnės galimybės sužinoti apie šias aplinkybes. Žr. taip pat toliau aptariamą vadinamąjį šio principo *Schumacker* išimtį.

57 — 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson*, C-484/93, Rink. p. I-3955; sprendimas *Verkooijen* (minėtas 31 išnašoje).

58 — 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie de Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409.

59 — 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimas *Bosal*, C-168/01, Rink. p. I-9409.

60 — Pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 2 dalį.

61 — Žr. 28 išnašą.

situaciją. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas apsiribojo pacituodamas sprendimą *Metallgesellschaft*⁶² ir nurodydamas, kad teritorialumo principas sprendime *Futura*⁶³ buvo susijęs su tos pačios bendrovės (veikiančios kitoje valstybėje narėje per padalinį) apmokestinimu, o nagrinėjama byla susijusi su patronuojančios bendrovės ir dukterinės bendrovės (t. y. dviejų atskirai apmokestinamų juridinių asmenų) apmokestinimu.

rovės, kurios dukterinės bendrovės uždirbtas pelnas neapmokestinamas šioje valstybėje narėje (atleistas nuo prievolės mokėti), padėti. Trumpai tariant, šią situaciją galima vertinti kaip klasikinį skirtingo vertinimo, tiesiogiai atsirandančio dėl mokesčio bazės išskaidymo, pavyzdį. Man atrodo, jog šio Teisingumo Teismo sprendimo pasekmė – kad nepaisoma valstybių narių sprendimų dėl mokesčių jurisdikcijos pasidalijimo ir apmokestinimo pirmenybės, nors, kaip jau esu minėjęs, tai priklauso tik valstybių narių kompetencijai.

63. Su didžiausia pagarba šiam sprendimui norėčiau nurodyti, kad, mano nuomone, jame nepakankamai pripažįstamas valstybių narių mokesčių jurisdikcijos pasidalijimas nagrinėtu atveju. Konkrečiai turiu omenyje Teisingumo Teismo išvadą, kad situacijos atitiko panašumo kriterijų. Mano nuomone, pateikiant vertinimą šioje byloje buvo be galo svarbu, kad Nyderlandai neapmokestina viso iš užsienio dukterinių bendrovių gaunamo pelno. Kitaip tariant, Nyderlandų ir dukterinių bendrovių rezidavimo valstybių narių mokesčių jurisdikcija buvo paskirstyta taip, kad užsienio dukterinių bendrovių pelno apmokestinimo jurisdikciją turėjo tik pastarosios – šaltinio valstybės. Dėl šios priežasties aš manau, jog tokį jurisdikcijų paskirstymą visiškai atitinka tai, kad Nyderlandai šias Nyderlandų patronuojančios bendrovės išlaidas, patirtas užsienio dukterinėms bendrovėms uždirbant neapmokestinamąjį pelną, priskiria dukterinės bendrovės valstybei narei. Kitaip tariant, būtų akivaizdu, kad patronuojančios bendrovės rezidentės, kurios dukterinės bendrovės uždirbtas pelnas yra apmokestinamas šioje valstybėje narėje, padėtis nėra panaši į patronuojančios bend-

64. Pridurčiau ir tai, kad sprendimas *Bosal* iš esmės taip pat reiškia, kad (tos pačios) išlaidos gali būti lygiai taip pat atskaitytos ir dukterinės bendrovės valstybėje narėje. Galima tikėtis, kad Teisingumo Teismas iš tiesų neketino suteikti „dvigubos lengvatos“, tačiau jo sprendime niekaip nenurodyta, kuri iš dviejų valstybių (patronuojančios bendrovės valstybė ar dukterinės bendrovės valstybė) galėtų pasinaudoti apmokestinimo pirmenybe dėl tokio išlaidų atskaitymo. Iš tikrųjų būtent to *Hoge Raad* teiravosi antruoju prejudiciniu klausimu toje byloje, tačiau Teisingumo Teismas nepateikė tiesioginio atsakymo į šį klausimą. Kaip jau pažymėjau, pakanka pasakyti, kad Bendrijos teisė nesu-

62 — Žr. 3 išnašą.

63 — Žr. 36 išnašą.

teikia jokio pagrindo skirstyti tokios jurisdikcijos ir teikti tokios pirmenybės⁶⁴.

65. Atskirai svarbu pažymėti, kad sprendime *Marks & Spencer* bendrovių pajamų apmokestinimo atveju Teisingumo Teismas pateikė išlygą iš principo, kad kilmės valstybė turi pareigą savo rezidentų pajamas iš užsienio šaltinio vertinti pagal tai, kaip jos yra suskaidžiusios savo mokesčio bazę. Teisingumo Teismas konstatavo, kad išimtinėmis aplinkybėmis, kai visiškai nėra jokios galimybės, jog kitoje valstybėje narėje reziduojančios dukterinės bendrovės įskaitytų savo nuostolius, kilmės valstybė tokiems nuostoliams turi suteikti vidaus bendrovių grupėms teikiamą lengvatą, ir taip turi būti nepaisant to, kad kilmės valstybė šių dukterinių bendrovių atžvilgiu neturi jokios mokesčių jurisdikcijos⁶⁵. Šią išlygą Teisingumo Teismas paaiškino remdamasis tuo, kad, tokiomis aplinkybėmis nesuteikus su bendrovių grupės nuostoliais susijusios lengvatos, būtų „peržengta tai, kas yra būtina esmei pasiekti“ – užtikrinti mokesčių jurisdikcijos pasiskirstymo pusiausvyrą⁶⁶. Mano nuomone, kad ir

koks būtų šios išlygos *ratio decidendi*, ji turėtų būti taikoma ypač ribotais atvejais. Ji veikia asimetriškai, nes, viena vertus, suteikia lengvatas tais atvejais, kai dėl šaltinio valstybės taikomų mokesčių taisyklių dukterinės bendrovės patiria nuostolių, tačiau, kita vertus, kilmės valstybėje neapmokestina papildomo pelno, kurį dukterinės bendrovės uždirbo dėl to, kad joms buvo taikomas palankesnis mokesčių režimas. Galutinė pasekmė gali būti tokia, kad kartu su šia išlyga Teisingumo Teismas įvedė dar vieną nacionalinių mokesčių sistemų tarpusavio nesuderinamumą, taip dar labiau iškraipydamas naudojimąsi Bendrijoje įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu. Kalbant šiek tiek kitais žodžiais, aš nematau jokios priežasties, kodėl bendrovėms, kurios, žinodamos apie vietos mokesčių teisės aktus, nusprendžia perkelti savo veiklą į kitą valstybę narę, kilmės valstybėje turėtų būti suteiktos ypač selektyvios ir iškraipiančios mokesčių lengvatos, kai dėl veiklos šaltinio valstybėje jos patiria nuostolių, kuriais pastarojoje valstybėje negalima sumažinti mokestinių prievolių.

64 — Taip pat pridurčiau, kad man sunku įžvelgti, kaip sprendimas *Metallgesellschaft* (minėtas 3 išnašoje) galėtų būti svarbus situacijai, kuri buvo nagrinėjama sprendime *Bosal* (minėtame 59 išnašoje). Sprendime *Metallgesellschaft* Teisingumo Teismas iš esmės konstatavo, kad bendrovių grupėms, turinčioms užsienio patronuojančią bendrovę, negali būti neleidžiama pasinaudoti galimybe pasirinkti grupės apmokestinimo tvarką, kuria pasinaudoti gali bendrovių grupės, turinčios nacionalinę patronuojančią bendrovę, pagal kurią Jungtinės Karalystės dukterinės bendrovės neprivalo mokėti priešingu atveju mokėtino ACT už savo patronuojančioms bendrovėms išmokamus dividendus. Šioje byloje Jungtinės Karalystės dukterinių bendrovių pelno apmokestinimo jurisdikcija iš esmės teko Jungtinei Karalystei, todėl vykdydama šią jurisdikciją Jungtinė Karalystė turėjo prievolę suteikti tas pačias lengvatas visoms dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms, nesvarbu, kur įsisteigusi jų patronuojanti bendrovė. Šia prasme byla gali būti vertinama kaip visiškai priešinga tai situacijai, kuri buvo nagrinėjama sprendime *Bosal*, kur Nyderlandai, kaip patronuojančios bendrovės kilmės valstybė, nusprendė netaikyti jokios mokesčių jurisdikcijos dukterinių bendrovių, ne rezidentų, pelno atžvilgiu.

65 — Žr. 4 išnašą, 55 ir 56 punktai.

66 — Ten pat.

ii) Šaltinio valstybės pareigos pagal EB 43 straipsnį

66. Šaltinio valstybės turi mokesčių jurisdikciją tik toms pajamoms, kurias ne rezidentas įgijo šaltinio valstybės jurisdikcijoje, todėl jų pareiga pagal EB 43 straipsnį yra kur kas siauresnė. Iš esmės ją galima apibūdinti kaip

pareigą visus ne rezidentus vertinti panašiai, kaip ir rezidentus (nediskriminuoti) tiek, kiek šiems ne rezidentams taikoma šaltinio valstybių mokesčių jurisdikcija, t. y. atsižvelgiant į šaltinio valstybių mokesčių jurisdikcijos rezidentams ir ne rezidentams apimties skirtumus.

67. Pavyzdžiui, bendrovių pajamų apmokestinimo atveju ši pareiga buvo pritaikyta taip, kad reikštų:

— Bendrovių ne rezidenčių padaliniais (nuolatinėms buveinėms) turi būti suteiktos tokios pačios mokesčių lengvatos, kaip ir bendrovėms rezidentėms (įskaitant lengvatas pagal DAIS⁶⁷), jeigu šie padaliniai apmokestinami pelno mokesčiu taip pat, kaip ir bendrovės rezidentės⁶⁸. Taigi, pavyzdžiui, jeigu bendrovių ne rezidenčių padalinių gauti dividendai apmokestinami lygiai taip pat, kaip ir bendrovių rezidenčių gauti dividendai, šie padaliniai už šiuos gautus dividendus turi teisę į lygiai tokį patį kreditą⁶⁹.

67 — Sprendimas *Saint-Gobain* (minėtas 35 išnašoje).

68 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* („*Avoir Fiscal*“), C-270/83, Rink. p. 273, 1993 m. liepos 13 d. Sprendimas *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017 (bendrovės, ne rezidentės, padalinys turi teisę gauti tokias pačias palūkanas už permokėtus mokesčius); sprendimas *Futura* (minėtas 36 išnašoje) (bendrovės, ne rezidentės, padalinys turi teisę pasinaudoti tomis pačiomis nuostolių perkėlimo galimybėmis).

69 — Sprendimas *Avoir Fiscal* (minėtas 68 išnašoje).

— Be to, turėdama mokesčių jurisdikciją užsienio padalinio atžvilgiu, šaltinio valstybė negali šiam padaliniiui taikyti didesnio pelno mokesčio tarifo nei bendrovėms rezidentėms⁷⁰.

— Šaltinio valstybė taip pat negali taikyti, pavyzdžiui, minimalios kapitalizacijos reikalavimų („plonos“ kapitalizacijos taisyklių, angl. k. „thin capitalisation rules“) vien tik dukterinės bendrovės rezidentės kontroliuojančiam akcininkui ne rezidentui į užsienį mokamoms palūkanoms už paskolą netaikydama šių reikalavimų viduje mokamoms palūkanoms, išskyrus jeigu toks reikalavimas yra pateisinamas⁷¹.

— Ir priešingai, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad Sutartis nedraudžia šaltinio valstybei apskaičiuojant mokesčių mokėtojų ne rezidentų apmokestinamąją bazę atsižvelgti tik į šioje valstybėje gautą pelną ir patirtus nuostolius (ir neatsižvelgti, pavyzdžiui, į kilmės valstybėje patirtus nuostolius)⁷².

70 — Sprendimas *Royal Bank of Scotland* (minėtas 37 išnašoje).

71 — 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rink. p. I-11779, taip pat žr. šiuo metu nagrinėjama prašymą priimti prejudicinį sprendimą byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04 (OL C 57, 2005, p. 20).

72 — Sprendimo *Futura* (minėto 36 išnašoje) 21 punktas.

- Be to, šaltinio valstybės savo teritorijoje veikiančioms užsienio bendrovėms neturėtų taikyti neproporcingai didelių administracinių arba apskaitos reikalavimų (t. y. reikalavimų, viršijančių tuos, kurie atsiranda dėl to, kad mokesčių administracijos yra nacionalinės), įskaitant kai šie reikalavimai turi būti įvykdyti norint pasinaudoti mokesčių lengvata, susijusia su šaltinio valstybėje gautomis pajamomis⁷³.

Teismas konstatavo sprendime *Bouanich*, tai apima bet kurių atitinkamų DAIS poveikį tam tikrai situacijai⁷⁷. Ir priešingai, šaltinio valstybės iš esmės gali atsisakyti suteikti ne rezidentams lengvatas, susijusias su asmeniu ir garantuojamas rezidentams, nes pagal tarptautinę mokesčių teisę būtent kilmės valstybė, apmokestindama fizinių asmenų pajamas, privalo atsižvelgti į individualias aplinkybes⁷⁸.

68. Fizinių asmenų pajamų apmokestinimo atveju šis principas reiškia, kad, pavyzdžiui:

- Šaltinio valstybės negali daryti skirtumo tarp rezidentų ir ne rezidentų, kai kalbama apie atskaitymus iš fizinių asmenų pajamų mokesčio, susijusius su šiomis pajamomis, t. y. atskaitymus, kurie yra „tiesiogiai susiję“⁷⁴ su veikla, iš kurios gautos šaltinio valstybėje apmokestinamos pajamos (pvz., verslo išlaidos)⁷⁵. Šiuo požiūriu svarbus yra įvairių taisyklių poveikis, o ne jų forma⁷⁶. Kaip visai neseniai Teisingumo

- Tačiau Teisingumo Teismas įtvirtino ir šio principo išimtį – t. y. jeigu šaltinio valstybėje gaunama ir apmokestinama daugiau nei 90 % fizinio asmens pajamų, gali būti reikalaujama, kad ši valstybė „veiktų“ kaip kilmės valstybė ir atsižvelgtų į individualias aplinkybes⁷⁹. Šios išimties tikslas – išvengti situacijos, kai, mokesčių mokėtojui kilmės valstybėje negaunant pakankamai pajamų tam, kad būtų atsižvelgta į jo individualias aplinkybes, į šias aplinkybes nebus atsižvelgiama nė vienoje valstybėje. Mano nuomone, kad ir kokia būtų procentinė šios išimties taikymo riba, yra svarbu,

73 — 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimas *Safir*, C-118/96, Rink. p. I-1897; sprendimas *Futura* (minėtas 36 išnašoje).

74 — Sprendimo *Gerritse* (minėto 48 išnašoje) 27 punktas.

75 — Sprendimas *Gerritse* (minėtas 48 išnašoje); sprendimas *Schumacker* (minėtas 48 išnašoje). Žr. taip pat sprendimą *Asscher* (minėta 52 išnašoje) (ne rezidentams negali būti taikoma didesnis mokesčio tarifas) ir 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493 (šaltinio valstybės turi leisti ne rezidentams iš šių valstybių teritorijoje gautų pajamų atskaityti pensijų įmokas lygiai taip pat, kaip ir rezidentams, nebent taikoma nuostata dėl fiskalinės darnos).

76 — Sprendimo *Gerritse* (minėto 48 išnašoje) 54 punktas.

77 — 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04 (Rink. p. I-923) 51–55 punktai.

78 — Žr., pavyzdžiui, sprendimo *D* (minėto 48 išnašoje) 38 punktą (dėl turto mokesčio).

79 — Sprendimas *Schumacker* (minėtas 48 išnašoje); sprendimo *D* (minėto 48 išnašoje) 30 punktas; 2004 m. liepos 1 d. Sprendimas *Wallentin*, C-169/03, Rink. p. I-6443; sprendimo *Wielockx* (minėto 75 išnašoje) 22 punktą ir sprendimas *Gschwind* (minėtas 56 išnašoje).

kad jos netaikant būtų neįmanoma atsižvelgti į individualias mokesčio mokėtojo aplinkybes⁸⁰.

69. Kitas šaltinio valstybės pareigos nedisrimuoti pritaikymas – kad jeigu ši valstybė nusprendžia panaikinti savo rezidentų vidaus ekonominę dvigubą apmokestinimą (pavyzdžiui, dividendų apmokestinimą atveju), tai ji tokį dvigubą apmokestinimą privalo panaikinti ir ne rezidentams tiek kiek panašus vidaus ekonominis dvigubas apmokestinimas atsiranda šiai valstybei vykdant mokesčių jurisdikciją šių ne rezidentų atžvilgiu (pavyzdžiui, kai šaltinio valstybė bendrovės pilną pirmiausia apmokestina pelno mokesčiu, o po to, šį pilną skirstant, – dar ir pajamų mokesčiu). Ši pareiga kyla, remiantis principu, kad mokesčio lengvatos, kurias šaltinio valstybė suteikia ne rezidentams, turi prilygti toms, kurios yra suteikiamos rezidentams, tiek, kiek šaltinio valstybė šių abiejų grupių atžvilgiu naudojami vienoda mokesčių jurisdikcija⁸¹.

70. Tačiau aš manau, kad, nepaisant to, valstybė narė ir toliau savo pareigas pagal

80 – Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Gschwind* (minėto 56 išnašoje) 29 punktą; sprendimo *de Groot* (minėto 48 išnašoje) 101 punktą. Ši išimtinė šaltinio valstybės pareiga atsižvelgti į individualias aplinkybes taip pat taikoma turto mokesčiui, kaip dar vienam tiesioginiam mokesčiui, pagrįstam mokesčio mokėtojo galimybėmis mokėti: sprendimo *D* (minėto 48 išnašoje) 31–34 punktai. Žr. taip pat 2005 m. kovo 1 d. generalinio advokato P. Léger išvadą *Ritter-Coulais*, C-152/03 (Rink. p. I-1711, I-1713), kurioje pasisakoma už tai, kad ši išimtis būtų taikoma ne tik „tipinėms“ su asmeniu susijusioms lengvatoms, o ir teisei atskaityti nuostolius, kilmės valstybėje patirtus uždirbant pajamas iš nuomos.

81 – Žr. 67 ir 68 išnašose nurodytus sprendimus.

su laisvu judėjimu susijusias Sutarties nuostatas gali užtikrinti remdamasi DAIS nuostatomis. Taigi, mano nuomone, kaip pavyzdį imant šaltinio valstybę, kuri vidaus ekonominę dvigubą apmokestinimą vienodai taiko ir rezidentams, ir ne rezidentams, ši šaltinio valstybė turi galimybę DAIS nuostatomis užtikrinti, kad ne rezidentams būtų panaikintas dvigubas apmokestinimas taip pat, kaip ir rezidentams. Tačiau šioje situacijoje ne rezidentų dvigubo apmokestinimo panaikinimas turi būti lygiavertis panaikintajam rezidentų atžvilgiu. Šiuo atžvilgiu aš pritarčiau Teisingumo Teismo nuomonei sprendime *Bouanich*, kuriame konstatuota, kad jeigu valstybė turėjo tokią pačią mokesčių jurisdikciją ir akcininkų ne rezidentų, ir akcininkų rezidentų atžvilgiu, tai įvertinti, ar, atsižvelgiant į taikytiną DAIS, rezidentai buvo vertinami palankiau nei ne rezidentai, turi nacionalinis teismas⁸².

71. Aš manau, kad vertinant, ar valstybės narės nepažeidžia savo pareigų pagal su laisvu judėjimu susijusias Sutarties nuostatas, reikia atsižvelgti į DAIS poveikį dėl dviejų priežasčių. Pirmiausia, kaip jau esu pastebėjęs, valstybės narės gali laisvai tarpusavyje pasiskirstyti ne tik mokesčių jurisdikciją, bet ir apmokestinimo pirmenybę. Taigi, remiantis pirmiau pateiktu pavyzdžiu, šaltinio valstybė, kuri taiko dividendų dvigubą ekonominę apmokestinimą, turi galimybę per DAIS

82 – Žr. 77 išnašoje minėto sprendimo 51 punktą.

užtikrinti, kad ši apmokestinimą panaikins kilmės valstybė. Antra, konkrečiu atveju neatsižvelgdami į DAIS poveikį, nepaisytume mokesčių subjekto veiklos ir paskatų vienos valstybės ribas peržengiančiose situacijose ekonominės realybės. Kitaip tariant, iškreiptume kilmės ir šaltinio valstybės pareigų kartu paėmus tikrąjį poveikį šiam mokesčių mokėtojui. Norėčiau pabrėžti, kad pagal tokį scenarijų viena iš šaltinio valstybės pareigų, kylančių pagal Sutartį, būtų užtikrinti, kad šis rezultatas būtų pasiektas. Ir šaltinio valstybė negalėtų gintis, pavyzdžiui, nurodydama, kad kilmės valstybė pažeidė savo pareigas pagal DAIS ir nepanaikino atitinkamo ekonominio dvigubo apmokestinimo⁸³.

72. Kalbant apskritai, mano nuomone, kilmės ir šaltinio valstybės pareigos pagal nuostatas dėl laisvo judėjimo kartu paėmus turėtų būti suprantamos kaip visuma arba tam tikros pusiausvyros siekis. Vertindami atskiro ūkio subjekto padėtį tik vienos iš šių valstybių atžvilgiu ir neatsižvelgdami į kitos valstybės pareigas pagal EB 43 straipsnį, galime gauti neteisingą ir klaidingą įspūdį ir nesuvokti ekonominės realybės, kurioje veikia šis operatorius.

83 — Šiuo klausimu norėčiau pažymėti, kad visiškai kitokios nuomonės 2004 m. lapkričio 23 d. Sprendime *Fokus Bank*, E-1/04, laikėsi ELPA Teismas. Šioje byloje buvo nagrinėjama, *inter alia*, ar nuostatas dėl laisvo kapitalo judėjimo (EEE susitarimo 40 straipsnis, analogiškas EB 56 straipsniui) atitinka Norvegijos taisyklės, pagal kurias Norvegija bendrovės pelną pirmiausia apmokestina pelno mokesčiu ir, jį skirstant, 1) rezidentų atveju – pajamų mokesčiu. Tačiau, siekiant panaikinti dividendų ekonominį dvigubą apmokestinimą, akcininkams rezidentams buvo užskaitomas visas mokesčio kreditas, o 2) ne rezidentų atveju – taikomas 15 % mokestis prie šaltinio. Tačiau šioje byloje pagal atitinkamą DAIS šiuos 15 % buvo galima užskaityti už mokesčių kilmės valstybėje. Nusprendamas, kad ši taisyklė pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo principą ir remdamasis Teisingumo Teismo sprendimais *Lenz* ir *Manninen* (30 punktas), ELPA Teismas į užsienį išmokamus dividendus (apmokestinimas šaltinio valstybėje) prilygino iš užsienio gaunamiems dividendams (apmokestinimas kilmės valstybėje) ir argumentavo, kad iš esmės, norėdama ištaisyti šaltinio valstybės nulemtą ekonominio dvigubo apmokestinimo daromą žalą, ši valstybė negali remtis DAIS nuostatomis (37 punktas). Dėl pirmiau išdėstytų priežasčių aš nepritariu šiam vertinimui.

73. Galiausiai pridurčiau, kad, be jokios abejonės, netgi jeigu valstybės narės mokesčių taisyklė iš esmės patenka į EB 43 straipsnyje įtvirtinto draudimo taikymo sritį (t. y. prilygsta diskriminacijai arba „tikrajam apribojimui“), ji gali būti pateisinta, pavyzdžiui, poreikiu užtikrinti nacionalinių mokesčių sistemų fiskalinę darną⁸⁴ ir poreikiu užkirsti kelią piktnaudžiavimui teise⁸⁵.

84 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-2049.

85 — Žr., pavyzdžiui, sprendimą *Lankhorst-Hohorst* (minėtą 71 išnašoje); sprendimą *ICI* (minėtą 36 išnašoje).

d) Šių principų taikymas nagrinėjamoje byloje

74. Nagrinėjamu klausimu siekia sužinoti, ar tai, kad Jungtinė Karalystė nenumato galimybės užskaityti mokesčio kreditą už „į užsienį mokamus“ dividendus, kuriuos dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, išmoka patronuojančiai bendrovei, ne Jungtinės Karalystės rezidentei, pažeidžia pastarosios laisvę steigti dukterines bendroves Jungtinėje Karalystėje, jeigu Jungtinė Karalystė suteikia visą mokesčio kreditą už dividendus, kuriuos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmoka akcininkams fiziniams asmenims, Jungtinės Karalystės rezidentams, o, kai tai numato DAIS (ir kai taikomas šioje DAIS nurodytas mokestis), – ir trečiųjų šalių bei kitų valstybių narių rezidentams.

75. Norint atsakyti į šį klausimą, visų pirma būtina kai ką patikslinti. Klausimas, kurį čia turime išspręsti, nėra tas, ar Jungtinė Karalystė privalėjo Jungtinės Karalystės dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms, kurios nėra Jungtinės Karalystės rezidentės, suteikti tokį patį mokesčio kreditą, kaip dukterinių bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidentėms, patronuojančioms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms. Tai reiškia, kad šis klausimas nėra susijęs su mokesčio kredito, lygaus Jungtinės Karalystės dukterinės bendrovės sumokėtam ACT, suteikimu Jungtinės Karalystės bendrovei akcininkei (t. y. pirmojo ekonominio dvigubo apmokestinimo pagal Jungtinės Karalystės sistemą „lygio“ panaikinimu). *Test Claimants*

teigia, kad patronuojančių bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidentėms, akcininkams fiziniams asmenims turėjo būti užskaitytas toks pats mokesčio kreditas, kaip ir Jungtinės Karalystės patronuojančių bendrovių akcininkams fiziniams asmenims. Taigi klausimas yra susijęs su už dividendus jau sumokėto pelno mokesčio kredito užskaitymu akcininkui fiziniam asmeniui, kuriuo šis akcininkas gali sumažinti Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio prievolę arba kuris jam gali būti išmokėtas grynaisiais tuo atveju, jei šis kreditas viršytų šią prievolę (t. y. su antruoju ekonominio dvigubo apmokestinimo pagal Jungtinės Karalystės sistemą „lygio“ panaikinimu).

76. Kitaip tariant, *Test Claimants* teigia, kad patronuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, akcininkai fiziniai asmenys (kuriems joks kreditas Jungtinėje Karalystėje neužskaitomas (išskyrus atvejus, kai tokį užskaitymą numato konkrečios DAIS)), turi teisę į tokį pat mokesčio kreditą už Jungtinės Karalystės pelno mokestį, sumokėtą nuo Jungtinės Karalystės dukterinių bendrovių gauto pelno, kaip ir patronuojančios bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, akcininkai fiziniai asmenys, kuriems Jungtinėje Karalystėje užskaitytas kreditas, leidžiantis veiksmingai panaikinti jų Jungtinės Karalystės pelno mokesčio prievolę. Taigi

šis argumentas savaime yra pagrįstas patronuojančių bendrovių rezidenčių ir ne rezidenčių palyginimu, remiantis jų akcininkų fizinių asmenų padėtimi pagal jiems taikomą Jungtinės Karalystės mokesčių režimą.

77. *Test Claimants* tvirtina, kad dėl šio skirtingo požiūrio į akcininkus fizinius asmenis Jungtinės Karalystės dukterinę bendrovę turinčios patronuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, atsiduria nepalankesnėje padėtyje, palyginti su Jungtinės Karalystės dukterinę bendrovę turinčiomis Jungtinės Karalystės patronuojančiomis bendrovėmis. Jie nurodo, kad pašalindama arba sumažindama ekonominį dvigubą apmokestinimą Jungtinės Karalystės sistema užtikrina mažesnę bendrą mokesčių našta pelnui, skirstomam per Jungtinės Karalystės patronuojančią bendrovę, tačiau ši sistema nesuteikia tokių garantijų (Jungtinės Karalystės kilmės) pelnui, skirstomam per patronuojančią bendrovę, kuri nėra Jungtinės Karalystės rezidentė. *Test Claimants* teigimu, jeigu patronuojanti bendrovė „nepaaidina“ dividendų, taip kompensuodama didesnę bendrą mokesčių našta patronuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, atveju, investavimas į Jungtinės Karalystės patronuojančią bendrovę gali būti patrauklesnis nei į patronuojančią bendrovę, ne Jungtinės Karalystės rezidentę. Jie mano, kad ši patronuojančioms bendrovėms, ne Jungtinės Karalystės rezidentėms nepalanki aplinkybė gali atgrasyti tokias patronuojančias bendroves nuo dukterinių bendrovių steigimo Jungtinėje Karalystėje.

78. Teisybė, priklausomai nuo patronuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės

rezidentės, įsisteigimo šalies mokesčių sistemos⁸⁶, įmanomos situacijos, kai pelno, kurį Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė skirsto per patronuojančią bendrovę, ne Jungtinės Karalystės rezidentę, bendra mokesčių našta bus galbūt didesnė nei pelno, kurį Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė skirsto per Jungtinės Karalystės patronuojančią bendrovę, bendra mokesčių našta.

79. Tačiau mūsų vertinimui aktualus klausimas yra tas, ar šią galimą patronuojančioms bendrovėms, ne Jungtinės Karalystės rezidentėms, nepalankią aplinkybę lemiančios Jungtinės Karalystės taisyklės yra tikrieji įsisteigimo laisvės pagal EB 43 straipsnį apribojimai.

80. Mano supratimu, akivaizdu, kad taip nėra. Šiai nepalankiai aplinkybei susidarius, ji bus tobulas pavyzdys to, ką aš pirmiau apibūdinau kaip kvaziapribojimą, atsirandantį dėl nacionalinių mokesčių sistemų mokesčių jurisdikcijos skirtumų ir pasidalijimo. Ji neatsiranda dėl to, kad mokesčių subjektams, kuriems taikoma Jungtinės Karalystės jurisdikcija, Jungtinė Karalystė diskriminuodama taiko savo mokesčių taisykles. Viena vertus, pelno, kurį Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė skirsto Jungtinės Karalystės rezidentams akcininkams fiziniams asmenims per Jungtinės Karalystės patronuojančią bendrovę, atveju Jungtinė Karalystė taiko

86 — Pavyzdžiui, jeigu valstybė nusprendė nepanaikinti (nevisiškai panaikinti) dividendų ekonominį dvigubą apmokestinimą, tai pelno, kurį Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė paskirstys patronuojančiai bendrovei, ne Jungtinės Karalystės rezidentei, bendra mokesčių našta bus didesnė nei pelno, kurį Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė paskirstys Jungtinės Karalystės patronuojančiai bendrovei, mokesčių našta.

kilmės valstybės (pasaulinę) mokesčių jurisdikciją kiekvienoje iš šių trijų stadijų. Kaip aš jau apibūdinau, taikydama šią jurisdikciją Jungtinė Karalystė nusprendė panaikinti ekonominį dvigubą apmokestinimą skirstant dukterinės bendrovės pelną ir a) suteikti Jungtinės Karalystės patronuojančiai bendrovei mokesčio kreditą, taip užtikrindama, kad ACT nuo šio pelno mokamas tik viena kartą, ir b) užskaitydama akcininkui, Jungtinės Karalystės rezidentui, mokesčio kreditą, kuris šį akcininką atleidžia nuo visos Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio prievolės arba jos dalies. Kita vertus, pelno, kurį Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė skirta akcininkams fiziniams asmenims per patronuojančią bendrovę, kuri nėra Jungtinės Karalystės rezidentė, atveju Jungtinė Karalystė iš esmės vykdo šaltinio valstybės (teritorinę) jurisdikciją.

81. Šis mokesčių jurisdikcijos kokybės skirtumas atsiranda dėl to metodo, pagal kurį, naudodamasi savo kompetencija ir laikydamosi tarptautinės mokesčių teisės principų, valstybės nusprendė pasiskirstyti (pasidalyti) kompetenciją apmokestinti.

82. Pastaruoju atveju Jungtinė Karalystė pelną iš Jungtinės Karalystės šaltinio apmokestino faktiškai tik vieną kartą, t. y. ACT, kuriuo buvo apmokestinama pelną skirstanti Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė, forma. Jungtinės Karalystės sistema suveikė taip, kad, išskyrus atvejus, kai už į užsienį mokamus dividendus buvo suteikiamas mokesčio kreditas Jungtinėje Karalystėje, šiems dividendams nebuvo taikomas antrasis Jung-

tinės Karalystės apmokestinimo lygis pajamų mokesčio forma.

83. Dėl šios priežasties ta apimtimi, kuria į užsienį mokamiems dividendams buvo taikoma Jungtinės Karalystės mokesčių jurisdikcija, šie dividendai buvo vertinami lygiai taip pat, kaip ir valstybės viduje išmokami dividendai. Pirmiausia, išmokant bet kuriuos iš šių dividendų atsirasdavo prievolė mokėti ACT. Valstybės viduje išmokamų dividendų atveju Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu iš esmės buvo apmokestinamas akcininkas. Jungtinė Karalystė suteikdavo kreditą, kuris padengdavo visą šios pajamų mokesčio prievolę arba jos dalį. Tačiau į užsienį išmokami dividendai, nesant kitokias taisykles nustatančios DAIS, Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu apmokestinami nebuvo. Todėl nebuvo jokios Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio prievolės, kurią užskaitytas kreditas būtų galėjęs padengti.

84. Trumpai tariant, Jungtinės Karalystės mokesčių jurisdikcija tokių dividendų atžvilgiu apsiribojo jurisdikcija apmokestinti ACT, ir šia jurisdikcija Jungtinė Karalystė naudojosi nediskriminuodama ir nepažeisdama savo įsipareigojimų pagal EB 43 straipsnį.

85. Be abejonės, įmanomos situacijos, kai toks pelnas iš Jungtinės Karalystės šaltinio galėjo būti dar kartą apmokestintas patro-

nuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, įsisteigimo valstybėje (dvigubas ekonominis apmokestinimas) ir akcininko fizinio asmens gyvenamosios vietos valstybėje (trigubas ekonominis apmokestinimas). Tačiau, kaip jau aptarta pirmiau, tarptautinėje mokesčių teisėje pripažintos taisyklės dėl apmokestinimo pirmenybės nustato, kad iš esmės pelno iš Jungtinės Karalystės šaltinio atžvilgiu Jungtinė Karalystė naudojami pirmenybe apmokestinti.

86. Ir priešingai, pavyzdžiui, panaikinti šio pelno iš Jungtinės Karalystės šaltinio ekonominį dvigubą apmokestinimą gali, jeigu nori, būtent patronuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, įsisteigimo valstybė. Kaip jau nurodžiau, vykdydama šią kilmės valstybės jurisdikciją ši valstybė turi pareigą pagal EB 43 straipsnį nediskriminuoti šių pajamų iš užsienio šaltinio, palyginti su pajamomis iš vidaus šaltinio. Panašiai ir pagal Teisingumo Teismo sprendimą *Manninen*⁸⁷, akcininko fizinio asmens lygmenyje būtent akcininko gyvenamosios vietos valstybė, jeigu taip nusprendžia, turi panaikinti gautų dividendų ekonominį dvigubą (arba trigubą) apmokestinimą. Kaip jau minėta, vykdydama šią jurisdikciją ši valstybė pagal EB 43 straipsnį privalo nediskriminuoti šių pajamų iš užsienio šaltinio, lyginant su pajamomis iš vidaus šaltinio. Jeigu nagrinėjamoje byloje patronuojančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, akcininkai fiziniai asmenys gyvena Jungtinėje Karalystė-

je, tai pagal sprendimą *Manninen* pastarajai valstybei, be jokios abejonės, taikytina ši pareiga nediskriminuoti. Tačiau tas nebuvo ginčijama ir nėra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas.

87. Nepaisant to, kalbant apie į užsienį išmokamus dividendus, kuriems taikoma DAIS, iš Teisingumo Teismui nagrinėjamoje byloje pateiktos informacijos akivaizdu, kad tam tikrais atvejais pagal DAIS Jungtinė Karalystė išlaikė teisę taikyti šiems dividendams (ribotą) Jungtinės Karalystės pajamų mokesťį. Panašiai ir tam tikrais atvejais akcininkas fizinis asmuo, dividendų gavėjas, turėjo teisę gauti visą mokesčio kreditą arba jo dalį. Jungtinės Karalystės teigimu, šiems dividendams taikomas Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio tarifas ir teisė į mokesčio kreditą (ir jo dydį) yra tiesiogiai susiję.

88. Šiuo atžvilgiu dar kartą pakartosiu, kad, kaip jau esu paaškinęs, kalbant apie į užsienį išmokamus dividendus, ta apimtimi, kuria Jungtinė Karalystė turi mokesčių jurisdikciją ne rezidentų pajamų atžvilgiu, ji, kaip šaltinio valstybė, turi pareigą ne rezidentų pajamas vertinti panašiai, kaip ir rezidentų pajamas. Kitaip tariant, tiek, kiek Jungtinė Karalystė naudojami jurisdikcija ne rezidentams išmokėtus dividendus apmokestinti Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu, tiek ji privalo užtikrinti, kad šie rezidentai būtų vertinami lygiavertiškai (įskaitant mokesčių lengvatas), kaip ir rezidentai, kurių atžvilgiu taikoma ta pati Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio

87 — Žr. 2 išnašą.

jurisdikcija. Dar kitais žodžiais, Jungtinės Karalystės pareiga turi atitikti jurisdikcijos ir mokesčio bazės pasidalijimą, nustatytą taikytinoje dvišalėje DAIS. Kaip sprendime *Bouanich* konstatavo Teisingumo Teismas, būtent nacionalinis teismas kiekvienu atveju atskirai ir atsižvelgdamas į atitinkamos DAIS sąlygas turi nustatyti, ar buvo laikomasi šios pareigos⁸⁸.

negalėtų gintis, nurodydama, kad kilmės valstybė pažeidė savo pareigas pagal DAIS ir nepanaikino atitinkamo ekonominio dvigubo apmokestinimo.

90. Kaip pažymėta, ši logika lygiai taip pat taikoma ir veda prie tos pačios išvados, jeigu nagrinėtume atitinkamų Jungtinės Karalystės teisės aktų atitiktį EB 56 straipsniui.

89. Pridurčiau ir tai, kad, mano nuomone, jeigu Jungtinė Karalystė gali įrodyti, jog pačioje DAIS numatyta, kad būtent bendrovės akcininkės įsisteigimo valstybė arba akcininko fizinio asmens gyvenamosios vietos valstybė turi panaikinti ekonominį dvigubą apmokestinimą, atsirandantį apmokestinant ACT ir Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu, to pakanka, norint atleisti ją nuo pareigų pagal EB 43 straipsnį. Ir vėl, kaip jau esu pastebėjęs, tai kyla iš valstybių narių laisvės tarpusavyje pasiskirstyti mokesčių jurisdikciją ir pirmenybę apmokestinti, taip pat iš poreikio atsižvelgti į vienos valstybės ribas peržengiančią ekonominę realybę, kurioje veikia mokesčių mokėtojas. Kaip jau nurodžiau, viena iš Jungtinės Karalystės pareigų pagal EB 43 straipsnį – užtikrinti, kad šis rezultatas būtų pasiektas, ir ši valstybė

91. Dėl šių priežasčių atsakymas į pirmojo klausimo a punktą turėtų būti toks, kad EB 43 arba 56 straipsniai nereikalauja, kad Jungtinė Karalystė suteiktų visą arba dalį mokesčio kredito už į užsienį mokamus dividendus, kuriuos dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, išmoka patronuojančiai bendrovei, ne Jungtinės Karalystės rezidentei, neapmokestinamus Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu, kai pagal teisės aktus, kaip antai vertinamus nagrinėjamoje byloje, Jungtinė Karalystė suteikia visą mokesčio kreditą už dividendus, kuriuos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmoka akcininkams fiziniams asmenims, Jungtinės Karalystės rezidentams. Tačiau tiek, kiek Jungtinė Karalystė pagal DAIS taiko jurisdikciją apmokestindama ne rezidentams išmokamus dividendus Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu, ji privalo užtikrinti, kad šie ne rezidentai būtų vertinami lygiavertiškai (įskaitant mokesčių lengvatas) rezidentams, kurių atžvilgiu taikoma ta pati

88 — Žr. sprendimo *Bouanich* (minėto 77 išnašoje) 54 ir 55 punktus.

Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio jurisdikcija.

dentams suteikti „palankiausių valstybės“ režimą.

B — Pirmojo klausimo b punktas

92. Pirmojo klausimo b punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybei narei (pvz., Jungtinei Karalystei) taikyti DAIS nuostatą, suteikiančią teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus, kurie mokami patronuojančiai bendrovei, tam tikros valstybės narės (pvz., Nyderlandų) rezidentei, tačiau nesuteikti šios teisės patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės (pvz., Vokietijos) rezidentei, jei tarp Jungtinės Karalystės ir Vokietijos sudarytoje DAIS nenumatoma nuostata dėl dalies mokesčio kredito suteikimo.

93. Šiuo klausimu iš esmės keliama problema, susijusi su tuo, ar Sutarties nuostatos dėl laisvo judėjimo ir ypač nediskriminavimo principas įpareigoja valstybes nares taikyti lengvatas, pagal DAIS suteiktas vienos valstybės narės rezidentams, kitų valstybių narių rezidentams, t. y. ar valstybė (pvz., Jungtinė Karalystė) privalo kitų valstybių narių reziden-

94. Šią problemą Teisingumo Teismas visai neseniai nagrinėjo sprendime *D*⁸⁹. Ši byla buvo susijusi su Vokietijos rezidentu – ponu D, kurio 10 % turto sudarė Nyderlanduose esantis nekilnojamasis turtas. Nyderlandai šiuos 10 % procentų turto apmokestino turto mokesčiu, bet atsisakė ponui D suteikti turto mokesčio lengvatą, kuri buvo taikoma Nyderlandų ir, pagal Belgijos ir Nyderlandų DAIS, – Belgijos rezidentams. Ponas D, *inter alia*, teigė, kad tai, jog Nyderlandai šiuo atžvilgiu Belgijos ir Vokietijos rezidentus vertino skirtingai, prilygsta neteisėtai EB 56 straipsniu draudžiamai diskriminacijai ir kad dėl šios priežasties Nyderlandai privalo jam suteikti panašią lengvatą. Atmesdamas šį argumentą Teisingumo Teismas konstatavo, kad ne rezidentai, kuriems taikoma DAIS, ir tie, kuriems ši DAIS netaikoma, nėra panašioje padėtyje. Taigi negali būti jokios kalbos apie šių dviejų mokesčių mokėtojų grupių diskriminaciją. Prieidamas prie šios išvados Teisingumo Teismas pateikė tris esminius pastebėjimus. Pirma, Belgijos ir Nyderlandų DAIS šios dvi valstybės narės pasiskirstė kompetenciją apmokestinti⁹⁰. Antra, „būdinga dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pasekmė“ yra ta, kad šiose DAIS įtvirtintos „abipusės teisės ir pareigos“ taikomos tik kurios nors iš šių dviejų susitariančiųjų valstybių narių rezidentams. Trečia, tokia

89 — Žr. 48 išnašą.

90 — Sprendimo *D* (minėto 48 išnašoje) 60 punktas.

abipusė taisyklė, kokia šiuo atveju yra nuostata, pagal kurią Belgijos rezidentams suteikiama Nyderlandų turto mokesčio lengvata, negali būti vertinama kaip nauda, nepriklausoma nuo likusios Belgijos ir Nyderlandų DAIS dalies, o yra „jos sudedamoji dalis“ ir padeda išlaikyti jos „bendrą pusiausvyrą“.

95. Šie argumentai, kuriems su visa pagarba pritariu, lygiai taip pat taikytini nagrinėjama klausime iškeltai situacijai. Kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio nacionalinio teismo nurodytą pavyzdį, Nyderlandų patronuojančios bendrovės, gaunančios iš Jungtinės Karalystės dalį mokesčio kredito pagal Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės DAIS, padėties iš tikrųjų negalima prilyginti Vokietijos patronuojančios bendrovės, kuri negauna jokio mokesčio kredito, padėčiai. Norėčiau pabrėžti, kaip padarė ir Teisingumo Teismas sprendime *D*, kad kiekvienoje iš DAIS mokesčių jurisdikcija tarp susitariančiųjų šalių pasidalyta kiekvienu atveju atskirai, be to, tarp šių šalių atskirai įtvirtinta ir apmokestinimo pirmenybė⁹¹. Šis pasidalijimas atspindi bendrą pusiausvyrą, dėl kurios, laikantis EB 293 straipsnyje tiesiogiai nurodytos valstybių narių kompetencijos ir remiantis abipusiškumo pagrindais, o taip pat konkrečiais dviejų atitinkamų nacionalinių mokesčių ir ekonominių sistemų bruožais, buvo susiderėta kaip dėl visumos. Tokiose dvišalėse derybose pasiek-

tos pusiausvyros skirtumai atspindi nacionalinių mokesčių sistemų ir ekonominių aplinkybių (įskaitant, kaip jau esu pažymėjęs, pačioje ES) skirtumus. Todėl darytina išvada, kad ne rezidentai, kuriems taikoma skirtingose DAIS suderėta ir kiekvienu atveju vis kitokia mokesčių jurisdikcija ir pirmenybė nustatančių taisyklių pusiausvyrą, negali būti pripažįstami esantys panašiose situacijose. Kaip jau esu aptaręs, skirtingi vertinimai, atsirandantys vien tik dėl to, kad valstybės narės yra pasidalijusios mokesčių jurisdikciją arba nusprendusios dėl pirmenybę nustatančių taisyklių, nepatenka į EB 43 arba 56 straipsnių taikymo sritį. Kalbant apie ne rezidentus, šaltinio valstybės pareigos, šiai vykdant jų atžvilgiu savo mokesčių jurisdikciją, apsiriboja pareiga taikyti šioms ne rezidentams panašų požiūrį, kaip ir rezidentams.

96. Dėl šios priežasties, mano nuomone, į pirmojo klausimo b punktą reikėtų atsakyti, kad EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybei narei (pvz., Jungtinei Karalystei) taikyti DAIS nuostatas, suteikiančios teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus, kurie mokami patronuojančiai bendrovei, tam tikros valstybės narės (pvz., Nyderlandų) rezidentei, tačiau nesuteikti šios

91 — Žr. pagal analogiją generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer komentarą išvadoje *Gilly* (byla minėta 47 išnašoje): „Dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tikslas – neleisti, kad vienoje valstybėje apmokestintos pajamos būtų dar kartą apmokestintos kitoje valstybėje. Taigi tokia sutartimi nesiekama užtikrinti, kad vienoje valstybėje mokesčių mokėtojo sumokėtas mokestis būtų ne didesnis, nei būtų mokėtinas kitoje valstybėje, ir taip yra nepaisant to, kur ir iš kokio konkretaus šaltinio šios pajamos buvo gautos“ (66 punktas).

teisės patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės (pvz., Vokietijos) rezidentei, jei Jungtinės Karalystės ir Vokietijos sudarytoje DAIS nenumatyta nuostatų dėl dalies mokesčio kredito suteikimo.

98. Iš esmės šiuo klausimu keliama problema – vadinamųjų „privilegijos apribojimo“ sąlygų valstybių narių sudarytose DAIS, pagal kurias bendrovių, susitariančiųjų valstybių rezidenčių, teisė į mokesčio lengvatas ribojama priklausomai nuo šias bendroves kontroliuojančių bendrovių įsisteigimo vietos, atitiktis EB 43 straipsniui. Pavyzdžiui, pagal šį scenarijų dalis Jungtinės Karalystės mokesčių kredito nesuteikiama bendrovėms, Nyderlandų rezidentėms, kurias kontroliuoja kitos valstybės narės (pvz., Vokietijos) rezidentė, jeigu Vokietijos ir Jungtinės Karalystės sudarytoje DAIS nėra nuostatos dėl dalies Jungtinės Karalystės mokesčio kredito suteikimo.

C — Pirmojo klausimo c ir d punktai

97. Pirmojo klausimo c punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas siekia sužinoti, ar EB 43 ir 56 straipsniai draudžia Jungtinei Karalystei taikant DAIS nesuteikti teisės į dalį mokesčio kredito bendrovėms, Nyderlandų rezidentėms, kurias kontroliuoja Vokietijos rezidentė, tačiau suteikti teisę į dalį tokio mokesčių kredito už atitinkamus dividendus a) bendrovei, Nyderlandų rezidentei, kurią kontroliuoja kita Nyderlandų rezidentė, b) bendrovei, Nyderlandų rezidentei, kurią kontroliuoja kitos valstybės narės (pvz., Italijos) rezidentė, jei Italijos ir Nyderlandų DAIS numatyta nuostata dėl dalies mokesčio kredito suteikimo, arba c) bendrovėms, Italijos rezidentėms, neatsižvelgiant į tai, kas jas kontroliuoja. Pirmojo klausimo d punkte nacionalinis teismas klausia, ar į pirmo klausimo c punktą reikėtų atsakyti kitaip, jei bendrovę, Nyderlandų rezidentę, kontroliuotų ne bendrovė, Vokietijos rezidentė, o bendrovė, trečiosios šalies rezidentė.

99. Mano nuomone, į šiuos klausimus galima atsakyti remiantis argumentais, panašiais į tuos, kuriuos išdėščiau pirmo klausimo b punkto atveju.

100. Kaip jau paaškinau, neįmanoma palyginti ne rezidentų, kuriems taikoma DAIS, ir ne rezidentų, kuriems ši DAIS netaikoma, padėties, nes kiekvienoje iš DAIS atskirai nustatyta ir vis kitokia susitariančiųjų valstybių suderėta mokesčių jurisdikcijos ir pirmenybę numatančių taisyklių pusiausvyra. Šių ne rezidentų vertinimo skirtumai nėra diskriminacija, nes šie ne rezidentai yra skirtingose situacijose. Čia keliamas klausimas, ar galima daryti skirtumą tarp bendrovių, kurios nėra Jungtinės Karalystės rezidentės,

tačiau yra kitos tos pačios valstybės narės rezidentės (taigi, kurioms taikoma ta pati DAIS), priklausomai nuo to, ar ne rezidentę kontroliuoja bendrovė, valstybės narės (arba trečiosios šalies), kurios DAIS su Jungtine Karalyste nėra nuostatų dėl dalies mokesčio kredito suteikimo, rezidentė. Ar tokios ne rezidentės yra panašios nediskriminavimo principo taikymo atžvilgiu?

rezidentėms, kurias kontroliuoja Vokietijos arba trečiosios valstybės rezidentė, tačiau suteikti teisę į dalį tokio mokesčių kredito už atitinkamus dividendus a) bendrovei, Nyderlandų rezidentei, kurią kontroliuoja kita Nyderlandų rezidentė, b) bendrovei, Nyderlandų rezidentei, kurią kontroliuoja kitos valstybės narės (pvz., Italijos) rezidentė, jei Italijos ir Nyderlandų DAIS numatyta nuostata dėl dalies mokesčio kredito suteikimo, arba c) bendrovėms Italijos rezidentėms, neatsižvelgiant į tai, kas jas kontroliuoja.

101. Mano nuomone, atsakymas į šį klausimą turėtų būti neigiamas. Skirtumai tarp ne rezidentų, daromi DAIS pagal tai, kokios šalies rezidentai yra šiuos ne rezidentus kontroliuojantys akcininkai (taigi pagal taikytiną DAIS), yra susitariančiųjų valstybių, joms vykdant savo kompetenciją, suderėtos jurisdikcijos ir pirmenybę nustatančių taisyklių pusiausvyros, kurią jau esu nurodęs, vienas iš elementų. Atsižvelgiant į tai, priežastys, dėl kurių buvo pasirinkta ši pusiausvyra, ir jų pateisinimas (tai gali būti įvertinta tik atsižvelgiant į platesnę šiuo metu nusistovėjusią pusiausvyrą plačioje dvišalių DAIS sistemoje) nėra Sutarties nuostatų dėl laisvo judėjimo dalykas.

102. Taigi atsakymas į pirmojo klausimo c ir d punktus turėtų būti toks, kad EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia Jungtinei Karalystei įgyvendinant DAIS nesuteikti teisės į dalį mokesčio kredito bendrovėms, Nyderlandų

D — *Antrasis klausimas*

103. Šiuo klausimu siekiama sužinoti, kokios pagal Bendrijos teisę galimos teisės ir teisinės gynybos priemonės, jeigu pirmajame klausime išdėstytomis aplinkybėmis yra pažeisti EB 43 arba 56 straipsniai. Tačiau, mano nuomone, iš to, kas išdėstyta pirmiau, akivaizdu, kad atsakymas į pirmojo klausimo a–c punktus yra vienareikšmiškai neigiamas, todėl nemanau, kad reikėtų arba būtų naudinga pateikti atsakymą į antrąjį klausimą. Vis dėlto norėčiau pažymėti, kad panašūs klausimai dėl teisinės gynybos priemonių buvo užduoti prašyme priimti prejudicinį sprendimą paralelinėje byloje *Test Claimants in the FII Litigation*⁹².

92 — Žr. 2 išnašą.

V — Išvada

104. Dėl šių priežasčių aš manau, kad Teisingumo Teismas į *High Court of England and Wales (Chancery Division)* pateiktus klausimus turėtų atsakyti taip:

- EB 43 arba 56 straipsniai nereikalauja, kad Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė suteiktų visą arba dalį mokesčio kredito už į užsienį mokamus dividendus, kuriuos dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, išmoka patronuojančiai bendrovei, ne Jungtinės Karalystės rezidentei, neapmokestinamus Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu, kai pagal teisės aktus, kaip antai vertinamus nagrinėjamoje byloje, Jungtinė Karalystė suteikia visą mokesčio kreditą už dividendus, kuriuos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmoka akcininkams fiziniams asmenims, Jungtinės Karalystės rezidentams. Tačiau tiek, kiek pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį Jungtinė Karalystė vykdo jurisdikciją apmokestinama ne rezidentams išmokamus dividendus Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu, ji privalo užtikrinti, kad šie ne rezidentai būtų vertinami lygiavertiškai (įskaitant mokesčių lengvatas) rezidentams, kurių atžvilgiu taikoma ta pati Jungtinės Karalystės pajamų mokesčio jurisdikcija.

- EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia Jungtinei Karalystei taikyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos, suteikiančios teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus, kurie mokami patronuojančiai bendrovei, tam tikros valstybės narės (pvz., Nyderlandų) rezidentei, tačiau nesuteikti šios teisės patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės (pvz., Vokietijos) rezidentei, jei Jungtinės Karalystės ir Vokietijos sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nėra nuostatų dėl dalies mokesčio kredito suteikimo.

- EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia Jungtinei Karalystei įgyvendinant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį nesuteikti teisės į dalį mokesčio kredito bendrovėms Nyderlandų rezidentėms, kurias kontroliuoja Vokietijos arba trečiosios valstybės rezidentė, tačiau suteikti teisę į dalį tokio mokesčių kredito už atitinkamus dividendus a) bendrovei, Nyderlandų rezidentei, kurią kontroliuoja kita Nyderlandų rezidentė, b) bendrovei, Nyderlandų rezidentei, kurią kontroliuoja kitos valstybės narės (pvz., Italijos) rezidentė, jei Italijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje numatyta nuostata dėl dalies mokesčio kredito suteikimo, arba c) bendrovėms Italijos rezidentėms, neatsižvelgiant į tai, kas jas kontroliuoja.